

BESLUIT (EU) 2017/329 VAN DE COMMISSIE**van 4 november 2016****betreffende steunmaatregel SA.39235 (2015/C) (ex NN/2015) ten uitvoer gelegd door Hongarije inzake de belasting op advertentieomzet***(Kennisgeving geschied onder nummer C(2016) 6929)***(Slechts de tekst in de Hongaarse taal is authentiek)****(Voor de EER relevante tekst)**

DE EUROPESE COMMISSIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en met name artikel 108, lid 2, eerste alinea,

Gezien de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, en met name artikel 62, lid 1, onder a),

Na de belanghebbenden overeenkomstig de genoemde artikelen te hebben aangemaand hun opmerkingen te maken ⁽¹⁾, en gezien deze opmerkingen,

Overwegende hetgeen volgt:

1. PROCEDURE

- (1) In juli 2014 kwam het de Commissie ter kennis dat Hongarije een wetgevingshandeling had aangenomen op basis waarvan de omzet uit advertentieactiviteiten wordt belast (hierna: „de advertentiebelasting” genoemd). Bij brief van 13 augustus 2014 heeft de Commissie een verzoek om inlichtingen verzonden naar de Hongaarse autoriteiten, waarop deze bij brief van 2 oktober 2014 hebben geantwoord. Bij brief van 1 december 2014 hebben de Hongaarse autoriteiten nog een reeks vragen gekregen, die zij bij brief van 16 december 2014 met aanvullende informatie hebben beantwoord.
- (2) Bij brief van 2 februari 2015 werden de Hongaarse autoriteiten ervan in kennis gesteld dat de Commissie zou overwegen een opschortingsbevel uit te vaardigen overeenkomstig artikel 11, lid 1, van Verordening (EG) nr. 659/1999 ⁽²⁾. Bij brief van 17 februari 2015 hebben de Hongaarse autoriteiten hun opmerkingen op die brief ingediend.
- (3) Bij besluit van 12 maart 2015 heeft de Commissie Hongarije in kennis gesteld van haar besluit om ten aanzien van de maatregel de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag (hierna: „het inleidingsbesluit” genoemd) in te leiden en een opschortingsbevel overeenkomstig artikel 11, lid 1, van Verordening (EG) nr. 659/1999 uit te vaardigen.
- (4) Het inleidingsbesluit en het opschortingsbevel zijn bekendgemaakt in het *Publicatieblad van de Europese Unie* ⁽³⁾. De Commissie heeft de belanghebbenden uitgenodigd hun opmerkingen over de betrokken steunmaatregel te maken.
- (5) De Commissie heeft opmerkingen van drie belanghebbenden ontvangen. Zij heeft deze doorgestuurd aan de Hongaarse autoriteiten en hen in de gelegenheid gesteld te reageren.
- (6) Op 21 april 2015 hebben de Hongaarse autoriteiten bij de Commissie een ontwerpvoorstel tot wijziging van de advertentiebelasting ingediend. Op 8 mei 2015 heeft de Commissie Hongarije verzocht om informatie met betrekking tot de geplande wijziging.

⁽¹⁾ PB C 136 van 24.4.2015, blz. 7.

⁽²⁾ Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad van 22 maart 1999 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB L 83 van 27.3.1999, blz. 1), ingetrokken en vervangen door Verordening (EU) 2015/1589 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 L 248 van 24.9.2015, blz. 9).

⁽³⁾ Zie voetnoot 1.

- (7) Op 4 juni 2015 heeft Hongarije de advertentiebelasting gewijzigd zonder voorafgaande kennisgeving aan — of toestemming van — de Commissie. De wijzigingen zijn op 5 juli 2015 in werking getreden.
- (8) Bij brief van 6 juli 2015 heeft Hongarije opmerkingen over het inleidingsbesluit en over de opmerkingen van de belanghebbenden verstrekt, alsook een toelichting op de wijziging van de advertentiebelasting.

2. GEDETAILLEERDE BESCHRIJVING VAN DE ADVERTENTIEBELASTING

2.1. TOEPASSINGSGEBIED VAN DE BELASTING EN BELASTINGGRONDSLAG

- (9) Op 11 juni 2014 heeft Hongarije Wet XXII van 2014 op de advertentiebelasting (hierna „de wet” genoemd) aangenomen, met verdere wijzigingen op 4 juli en 18 november 2014. De wet voorzagt in een nieuwe speciale belasting op omzet uit de publicatie van advertenties in Hongarije en is van toepassing in aanvulling op bestaande bedrijfsbelastingen, met name de inkomstenbelasting. Volgens Hongarije heeft de wet ten doel het beginsel van openbare lastenverdeling te bevorderen.
- (10) De advertentiebelasting is verschuldigd op omzet uit de publicatie van advertenties in de mediaruimten als bedoeld in de wet (bv. in mediadiensten; in persmateriaal; op buitenreclamemediã; op voertuigen of onroerend goed; in gedrukt materiaal, en op het internet). De belasting is van toepassing op alle mediaondernemingen en de belastingplichtige is in beginsel de uitgever van de advertentie. Het territoriale toepassingsgebied van de belasting is Hongarije.
- (11) De belastinggrondslag waarop de belasting wordt toegepast, is de omzet van de uitgever uit de door hem verleende advertentiediensten, zonder aftrek van eventuele kosten. De belastinggrondslag van gelieerde ondernemingen wordt samengevoegd. Het toepasselijke belastingtarief wordt dus vastgesteld op basis van de advertentieomzet behaald door de gehele groep in Hongarije.
- (12) Er is een speciale belastinggrondslag voor zelfpromotie, d.w.z. advertenties voor de eigen producten, goederen, diensten, activiteiten, naam en uiterlijke verschijningsvorm van de uitgever. In dit geval bestaat de belastinggrondslag waarop de belasting wordt toegepast uit de rechtstreekse kosten van de uitgever in het kader van de publicatie van de advertentie.

2.2. PROGRESSIEVE BELASTINGTARIEVEN

- (13) In de wet zijn progressieve belastingtarieven vastgelegd, variërend van 0 % en 1 % voor ondernemingen met een kleine of middelgrote advertentieomzet tot 50 % voor ondernemingen met een hoge advertentieomzet als volgt:
- Voor het deel van de omzet lager dan 0,5 miljard HUF: 0 %
 - Voor het deel van de omzet tussen 0,5 miljard en 5 miljard HUF: 1 %
 - Voor het deel van de omzet tussen de 5 miljard en 10 miljard HUF: 10 %
 - Voor het deel van de omzet tussen 10 miljard en 15 miljard HUF: 20 %
 - Voor het deel van de omzet tussen 15 miljard en 20 miljard HUF: 30 %
 - Voor het deel van de omzet hoger dan 20 miljard HUF: 50 %
- (14) De hoogste belastingschijf werd met ingang van 1 januari 2015 verhoogd van 40 % naar 50 % bij Wet LXXIV van 2014 tot wijziging van bepaalde belastingen en daarmee samenhangende wetgeving en Wet CXXII van 2010 op de nationale belastingen- en douaneadministratie, tot wijziging van de wet.

2.3. AFTREK VAN OVERGEDRAGEN VERLIEZEN VAN DE BELASTINGGRONDSLAG VOOR 2014

- (15) Uit hoofde van de wet konden ondernemingen 50 % van de uit vorige jaren op grond van de wet op vennootschaps- en dividendbelasting of de wet op inkomstenbelasting overgedragen verliezen aftrekken van hun belastinggrondslag voor 2014.

- (16) Een wijziging van die wet van 4 juli 2014 beperkt die aftrek tot ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren (d.w.z. alleen als het bedrag van de winst vóór belasting in het boekjaar 2013 gelijk aan nul of negatief is). Ondernemingen die verliezen uit voorgaande jaren hebben overgedragen, maar in 2013 winstgevend waren, komen daarom niet in aanmerking voor de aftrek. Volgens Hongarije heeft de wijziging ten doel belastingontwijking en ontduiking van fiscale verplichtingen te voorkomen.
- (17) De mogelijkheid tot het overdragen van verliezen is alleen van toepassing op de voor 2014 verschuldigde belasting. Zij is niet van toepassing op de belasting verschuldigd voor 2015 of de daaropvolgende jaren.

2.4. VASTSTELLING VAN DE BELASTINGPLICHT EN -AANGIFTE

- (18) Volgens de wet stellen belastingplichtigen hun belastingverplichting zelf vast en dienen zij een aangifte in bij de belastingdienst vóór de laatste dag van de vijfde maand die volgt op het fiscale jaar.

2.5. BETALING VAN DE BELASTING

- (19) De wet bepaalt dat belastingplichtigen hun belastingverplichting zelf vaststellen en aangeven vóór de laatste dag van de vijfde maand die volgt op het fiscale jaar.
- (20) Voor 2014 was de belasting naar rato verschuldigd vanaf de inwerkingtreding van de wet op 18 juli 2014 op basis van de advertentieomzet van 2014. Belastingplichtigen moesten voor 2014 een fiscaal voorschot vaststellen en aangeven (op basis van hun advertentieomzet van 2013) vóór 20 augustus 2014 en deze in twee gelijke termijnen uiterlijk op 20 augustus 2014 en 20 november 2014 betalen.
- (21) Volgens de voorlopige gegevens van de Hongaarse autoriteiten werd per 28 november 2014 een totaalbedrag van 2 640 100 000 HUF [~ 8 500 000 EUR] aan fiscale voorschotten geïnd voor 2014. Ongeveer 80 % van de totale belastingontvangsten van deze voorschotten werd door één groep van ondernemingen betaald.

2.6. DE WIJZIGINGEN GEÏNTRUCEDERD BIJ WET LXII VAN 2015 VAN 4 JUNI 2015

- (22) Bij Wet LXII van 2015 van 4 juni 2015, na vaststelling van het inleidingsbesluit, heeft Hongarije de wet op advertentiebelasting gewijzigd door de progressieve schaal van zes belastingtarieven, variërend van 0 tot 50 %, te vervangen door een tweeledig systeem als volgt:
- 0 % van toepassing op het deel van de omzet dat niet meer bedraagt dan 100 miljoen HUF, en
 - 5,3 % van toepassing op de omzet van meer dan 100 miljoen HUF.
- (23) De wijziging introduceert een optionele toepassing met terugwerkende kracht tot de inwerkingtreding van de wet in 2014. Met andere woorden, de belastingplichtigen kunnen ervoor kiezen om voor het verleden onderworpen te zijn aan het nieuwe tweeledige systeem of onderworpen te blijven aan de oude progressieve schaal van zes belastingtarieven.
- (24) De bepalingen inzake de aftrek van overgedragen verliezen van de belastinggrondslag van 2014, die beperkt is tot ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren, blijven ongewijzigd.

3. DE FORMELE ONDERZOEKSPROCEDURE

3.1. REDENEN VOOR HET INLEIDEN VAN DE FORMELE ONDERZOEKSPROCEDURE

- (25) De Commissie heeft de formele onderzoeksprocedure ingeleid omdat zij in dat stadium van oordeel was dat de progressiviteit van de belastingtarieven en de bepalingen inzake de aftrek van overgedragen verliezen van de belastinggrondslag zoals vastgesteld in de wet, staatssteun vormden.

- (26) De Commissie was van oordeel dat met de progressieve belastingtarieven een onderscheid wordt gemaakt tussen ondernemingen met hoge advertentie-inkomsten (i.e. grotere ondernemingen) en ondernemingen met lage advertentie-inkomsten (i.e. kleinere ondernemingen), en dat laatstgenoemden een selectief voordeel wordt toegekend. De Commissie betwijfelde of het vermogen om te betalen waarnaar Hongarije heeft verwezen, als het leidende beginsel voor de omzetbelasting kan dienen. Derhalve was de Commissie, op voorlopige basis, van oordeel dat de progressieve aard van de advertentiebelastingtarieven uit hoofde van de wet staatssteun vormde, omdat ook aan alle andere criteria voor een dergelijke kwalificatie leek te zijn voldaan.
- (27) De Commissie was ook van oordeel dat de bepalingen van de wet waarmee de uit het verleden overgedragen verliezen uit hoofde van de wet op vennootschaps- en dividendbelasting of de wet op inkomstenbelasting van de verschuldigde belasting kunnen worden afgetrokken en, met name, de beperking tot ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren, een onderscheid maken tussen ondernemingen die in het licht van de een op omzet gebaseerde belasting in een vergelijkbare situatie verkeren. Zij was van oordeel dat de bepalingen een selectief voordeel lijken te verlenen aan ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren ten opzichte van ondernemingen die in de voorafgaande jaren niet winstgevend waren of die geheel geen verlies hebben geleden. De Commissie was van oordeel dat een gedifferentieerde behandeling niet gerechtvaardigd was door de aard en opzet van het belastingstelsel, met name aangezien Hongarije heeft aangevoerd dat de advertentiebelasting gebaseerd is op het idee dat de loutere ontvangst van advertentie-inkomsten een belastingheffing rechtvaardigt. De Commissie was derhalve van oordeel dat deze bepalingen staatssteun vormen, omdat alle aan andere criteria voor een dergelijke kwalificatie leek te zijn voldaan.
- (28) De maatregelen leken niet verenigbaar met de interne markt.

3.2. OPMERKINGEN VAN DE BELANGHEBBENDEN

- (29) De Commissie heeft opmerkingen van drie belanghebbenden ontvangen.
- (30) Het *Hongaarse genootschap voor reclame* heeft de situatie van de reclamesector in Hongarije omschreven en zijn bezorgdheid over de advertentiebelasting als zodanig geuit. Het is van mening dat de belasting een extra last legt op een sector die reeds is getroffen door afnemende inkomsten. Het wijst erop dat elke advertentiebelasting ertoe kan leiden dat kleine mediabedrijven uit de markt worden gedreven vanwege hun lage winstmarges.
- (31) TV2, een Hongaarse particuliere televisie-exploitant, heeft alleen opmerkingen ingediend over de aftrek van uit het verleden overgedragen verliezen voor zakelijke en persoonlijke inkomstenbelasting. TV2 is van mening dat de bepaling betreffende de aftrek van verliezen uit het verleden niet selectief is omdat zij onder de vrijheid van een lidstaat valt om een op omzet gebaseerde belasting vast te stellen, terwijl tegelijkertijd rekening wordt gehouden met de elementen van een belasting op basis van het vermogen om te betalen. Indien de Commissie een element van selectiviteit in de regels inzake de aftrek van verliezen uit het verleden vaststelt, zou dit element alleen een verdere beperking kunnen vormen voor ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren, maar niet de algemene regel voor de aftrek van verliezen uit het verleden.
- (32) RTL is het eens met de beoordeling van de Commissie in het inleidingsbesluit. Het voerde aan dat de advertentiebelasting nog twee andere elementen van selectiviteit voortbrengt: i) de belasting zou publieke omroepen meer voordeel bieden dan commerciële omroepen, omdat de eerstgenoemde hoofdzakelijk uit overheidsmiddelen zou worden gefinancierd en daarom minder last zou hebben van de belasting; ii) de belasting zou meer ten goede komen aan Hongaarse omroepen dan internationale spelers, aangezien de Hongaarse omroepen meestal lagere advertentie-inkomsten hebben dan grotere internationale spelers.

3.3. STANDPUNT VAN DE HONGAARSE AUTORITEITEN

- (33) De Hongaarse autoriteiten betwisten dat de maatregelen steun vormen. In wezen stellen zij dat het vermogen om te betalen niet alleen blijkt uit de winstgevendheid van een onderneming, maar ook uit haar marktaandeel en dus haar omzet. Hongarije voert aan dat progressieve belastingtarieven voor een op omzet gebaseerde belasting gerechtvaardigd zijn door het vermogen om te betalen en dat het onder de nationale bevoegdheden valt om de exacte belastingsschijven te bepalen. Hongarije is van mening dat de overgangsmaatregel voor ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren, gerechtvaardigd is omdat zonder deze maatregel de belastingdruk voor die ondernemingen te hoog zou zijn.

- (34) Hongarije betwist de selectieve aard van de belastingregeling, met name door aan te voeren dat ze niet afwijkt van het referentiesysteem, aangezien het referentiesysteem in het geval van progressieve belastingen wordt gecombineerd door de belastinggrondslag en de desbetreffende belastingtarieven. Daarom betalen ondernemingen die in dezelfde juridische en feitelijke situatie verkeren (die dezelfde belastinggrondslag hebben) hetzelfde bedrag aan belasting.

3.4. OPMERKINGEN VAN HONGARIJE OVER DE OPMERKINGEN VAN DE BELANGHEBBENDEN

- (35) Hongarije heeft verklaard dat de opmerking van het Hongaarse genootschap voor reclame de werking van de Hongaarse advertentiemarkt correct beschrijft en met name de conclusie trekt dat kleinere ondernemingen en nieuwkomers in een moeilijker situatie verkeren dan grotere ondernemingen met een hogere omzet. Daarom is de positie van kleinere spelers op de advertentiemarkt niet vergelijkbaar met die van grotere ondernemingen die een groter vermogen om te betalen hebben en een steeds hogere belastingdruk zouden moeten dragen.
- (36) Hongarije is het eens met de opmerkingen van TV2 en wijst erop dat uit het arrest van het Hof van Justitie in de zaak-Gibraltar volgt dat winstgevendheid als belastingcriterium een algemene belastingmaatregel is, omdat deze voortvloeit uit een willekeurig feit.
- (37) Hongarije is het niet eens met de argumenten van RTL om de redenen uiteengezet in zijn eerdere opmerkingen. Hongarije verklaart verder dat de wet openbare en commerciële omroepen gelijk behandelt en dat elke publicatie van advertenties tegen vergoeding aan dezelfde belastingverplichting is onderworpen.

4. BEOORDELING VAN DE STEUN

4.1. AANWEZIGHEID VAN STAATSSTEUN IN DE ZIN VAN ARTIKEL 107, LID 1, VWEU

- (38) Artikel 107, lid 1, VWEU luidt als volgt: „behoudens de afwijkingen waarin de Verdragen voorzien, zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.”.
- (39) Om als steun in de zin van deze bepaling te worden aangemerkt, moet bijgevolg aan elk van de volgende voorwaarden zijn voldaan: i) de maatregel moet de staat kunnen worden toegerekend en met staatsmiddelen zijn bekostigd; ii) de maatregel moet een voordeel toekennen aan de ontvanger; iii) dat voordeel moet selectief zijn, en iv) de maatregel moet de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen en het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloeden.

4.1.1. STAATSMIDDELEN EN TOEREKENBAARHEID AAN DE STAAT

- (40) Om staatssteun te vormen, moet een maatregel een lidstaat kunnen worden toegerekend en met staatsmiddelen zijn bekostigd.
- (41) Aangezien de betwiste maatregelen voortvloeien uit een wet van het Hongaars Parlement, kunnen ze de Hongaarse staat worden toegerekend.
- (42) Wat betreft de financiering van de maatregel uit staatsmiddelen, is ook aan die voorwaarde voldaan wanneer een maatregel tot gevolg heeft dat de staat afziet van inkomsten die hij in normale omstandigheden anders wel zou hebben ontvangen van een onderneming ⁽⁴⁾. In het onderhavige geval ziet Hongarije af van middelen die het anders wel zou hebben ontvangen van ondernemingen met een lagere relevante omzet (i.e. kleinere ondernemingen), indien zij onderworpen waren aan dezelfde belasting als ondernemingen met een hogere omzet (i.e. grotere ondernemingen).

4.1.2. VOORDEEL

- (43) Volgens de rechtspraak van de rechterlijke instanties van de Unie omvat het begrip staatssteun niet alleen positieve prestaties, maar ook maatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken ⁽⁵⁾. Een dergelijk voordeel kan worden verleend door middel van

⁽⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 16 mei 2000, Frankrijk/Ladbroke Racing Ltd en Commissie, C-83/98 P, ECLI:EU:C:2000:248 en ECLI:EU:C:1999:577, punten 48 tot en met 51. Evenzo kan een maatregel die bepaalde ondernemingen een belastingvermindering of uitstel van betaling van verschuldigde belasting toekent, neerkomen op staatssteun, zie de gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, Paint Graphos e.a., punt 46.

⁽⁵⁾ Arrest van het Hof van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline, C-143/99, ECLI:EU: C: 2001:598, punt 38.

verschillende vormen van verlaging van de belastingdruk van een onderneming en, in het bijzonder, door middel van een verlaging van het toepasselijke belastingtarief, de belastinggrondslag of het bedrag van de verschuldigde belasting ⁽⁶⁾. Hoewel een belastingverlaging geen positieve overdracht van staatsmiddelen inhoudt, geeft ze aanleiding tot een voordeel op grond van het feit dat ze de ondernemingen waarop ze van toepassing is in een gunstigere financiële positie plaatst en leidt tot een verlies van inkomsten voor de staat ⁽⁷⁾.

- (44) De wet voorziet in progressieve belastingtarieven die gelden voor de jaarlijkse omzet uit de publicatie van advertenties in Hongarije, afhankelijk van de belastingschijven waarin de omzet van een onderneming valt. De progressieve aard van deze tarieven heeft tot gevolg dat het percentage van de belasting die wordt geheven op de omzet van een onderneming geleidelijk stijgt, afhankelijk van het aantal belastingschijven waarin die omzet valt. Het gevolg is dat ondernemingen met een lage omzet (i.e. kleinere ondernemingen) worden belast tegen een veel lager gemiddeld tarief dan ondernemingen met een hoge omzet (i.e. grotere ondernemingen). De belastingheffing tegen dit aanzienlijk lagere gemiddelde belastingtarief verlicht de lasten die drukken op ondernemingen met een lage omzet ten opzichte van ondernemingen met een hoge omzet en vormt dus een voordeel ten gunste van kleinere ondernemingen ten opzichte van grotere ondernemingen in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.
- (45) Evenzo vormt de mogelijkheid om uit hoofde van de wet overgedragen verliezen af te trekken voor zakelijke of persoonlijke inkomstenbelasting een voordeel voor ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren, aangezien dit hun belastinggrondslag, en dus hun belastingverplichting, vermindert ten opzichte van ondernemingen die niet van deze aftrek kunnen profiteren.

4.1.3. SELECTIVITEIT

- (46) Een maatregel is selectief indien hij bepaalde ondernemingen of bepaalde producties begunstigt in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag. Het Hof van Justitie heeft voor belastingregelingen vastgesteld dat de selectiviteit van de maatregel in beginsel moet worden beoordeeld door middel van een analyse in drie stadia ⁽⁸⁾. Ten eerste wordt de algemene of normale belastingregeling die in de lidstaat van toepassing is, vastgesteld als het „het referentiesysteem”. In de tweede plaats moet worden nagegaan of een bepaalde maatregel van dat referentiesysteem afwijkt, voor zover hij differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die, gelet op de aan het systeem inherente doelstellingen, in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie verkeren. Indien de betrokken maatregel niet afwijkt van het referentiesysteem, is hij niet selectief. Indien dit wel het geval is (en derhalve prima facie selectief is), dient in de derde stap van het onderzoek te worden bezien of de afwijkende maatregel wordt gerechtvaardigd door de aard of de algemene opzet van het fiscale referentiesysteem ⁽⁹⁾. Indien een prima facie selectieve maatregel door de aard of de opzet van het systeem wordt gerechtvaardigd, wordt hij niet als selectief beschouwd en valt hij dus buiten de werkingssfeer van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.

4.1.3.1. Referentiesysteem

- (47) Het referentiesysteem vormt het kader waaraan de selectiviteit van een maatregel wordt getoetst.
- (48) In het onderhavige geval is het referentiesysteem de toepassing van een bijzondere advertentiebelasting over de omzet uit het verlenen van advertentiediensten, d.w.z. de volledige vergoeding die uitgevers ontvangen uit de publicatie van advertenties, zonder aftrek van kosten. De Commissie is niet van mening dat de progressieve belastingtarieven van de advertentiebelasting deel kan uitmaken van dat referentiesysteem.
- (49) Zoals het Hof van Justitie heeft aangegeven ⁽¹⁰⁾, is het niet altijd voldoende om de analyse van selectiviteit te beperken tot de vraag of een maatregel afwijkt van het referentiesysteem zoals gedefinieerd door de lidstaat. Het is ook nodig om te beoordelen of de lidstaten de grenzen van dat systeem consequent hebben vastgesteld, of, omgekeerd, of zij daarbij duidelijk willekeurig of niet objectief te werk zijn gegaan om bepaalde ondernemingen

⁽⁶⁾ Zie het arrest van het Hof van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU: C: 2005:768, punt 78; arrest van het Hof van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU: C: 2006:8, punt 132; arrest van het Hof van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, ECLI:EU: C: 2014:2262, punten 21 tot en met 31. Zie tevens punt 9 van de mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen (PB C 384 van 10.12.1998, blz. 3).

⁽⁷⁾ Arrest van het Hof van 15 juni 2006, Air, Air Liquide Industries Belgium, gevoegde zaken C-393/04 en C-41/05, ECLI:EU: C: 2006:403 en ECLI:EU: C: 2006:216, punt 30 en arrest van het Hof van 15 maart 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, ECLI:EU: C: 1994:100, punt 14.

⁽⁸⁾ Zie bijvoorbeeld het arrest van het Hof van 8 september 2011, Commissie/Nederland (NOx), C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551; arrest van het Hof van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline, C-143/99, ECLI:EU: C: 2001:598; arrest van het Hof van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 en ECLI:EU:C:2010:411; arrest van het Hof van 29 april 2004 C-308/01, GIL Insurance, ECLI:EU:C:2004:252 en ECLI:EU:C:2003:481.

⁽⁹⁾ Mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen.

⁽¹⁰⁾ Arrest van het Hof van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk, gevoegde zaken C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732.

boven andere te bevoorstellen. In plaats van algemene voorschriften voor alle ondernemingen vast te stellen waarvan ten gunste van bepaalde ondernemingen wordt afgeweken, kan de lidstaat anders tot eenzelfde resultaat komen, en regels inzake staatssteun omzeilen, door zijn belastingregels aldus aan te passen en te combineren dat de loutere toepassing van die regels tot een verschillende belastingdruk voor de verschillende ondernemingen leidt ⁽¹⁾. Het is in dat verband met name belangrijk eraan te herinneren dat het Hof van Justitie steeds heeft gesteld dat artikel 107, lid 1, van het Verdrag geen onderscheid maakt naar de gronden voor of doeleinden van de maatregelen van de staten, maar op de gevolgen ervan ziet, onafhankelijk dus van de gebruikte technieken ⁽²⁾.

- (50) Hongarije lijkt de progressieve belastingtarieven van de wet opzettelijk ten gunste van bepaalde ondernemingen boven andere te hebben opgezet. In het kader van de krachtens de wet ingevoerde progressieve belastingtarieven zijn de ondernemingen die advertenties publiceren onderworpen aan verschillende belastingtarieven die progressief toenemen van 0 tot 50 %, afhankelijk van de belastingschijf waarin hun omzet valt. Bijgevolg is een verschillend gemiddeld belastingtarief van toepassing op ondernemingen die onderworpen zijn aan de advertentiebelasting, afhankelijk van het niveau van hun omzet.
- (51) Het gevolg van de progressieve belastingtarieven van de wet is dus dat verschillende ondernemingen onderworpen zijn aan verschillende belastingtarieven (uitgedrukt als percentage van hun totale jaarlijkse advertentieomzet), afhankelijk van hun omvang, aangezien het bedrag van de advertentieomzet die een onderneming behaalt in zekere mate correleert met de omvang van die onderneming.
- (52) Omdat elke onderneming tegen een ander tarief wordt belast, kan de Commissie geen enkel referentietarief in de advertentiebelasting identificeren. Hongarije heeft geen specifiek percentage als het referentiepercentage of „normaal” tarief gepresenteerd en heeft ook niet uitgelegd waarom een hoger tarief gerechtvaardigd zou zijn voor ondernemingen met een hogere omzet, noch waarom lagere tarieven zouden moeten gelden voor ondernemingen met een lagere advertentieomzet.
- (53) De vermelde doelstelling van de advertentiebelasting is het bevorderen van het beginsel van verdeling van openbare lasten. In het licht van die doelstelling is de Commissie van oordeel dat alle marktdeelnemers die aan de advertentiebelasting onderworpen zijn, in een vergelijkbare juridische en feitelijke situatie verkeren. Tenzij dit naar behoren wordt gerechtvaardigd, moeten alle marktdeelnemers als gevolg daarvan gelijk worden behandeld en hetzelfde aandeel van hun omzet betalen, ongeacht de hoogte van de omzet. De Commissie merkt op dat de toepassing van een uniform belastingtarief voor alle marktdeelnemers reeds tot gevolg heeft dat degenen met een hogere omzet meer bijdragen aan de staatsbegroting dan die met een lage omzet. Hongarije heeft geen overtuigend argument geleverd ter rechtvaardiging van de discriminatie tussen deze soorten ondernemingen door middel van progressief hogere belastingen op ondernemingen met een hogere advertentieomzet. Hongarije heeft derhalve de advertentiebelasting bewust ontwikkeld om bepaalde ondernemingen willekeurig te bevoorstellen, namelijk die met een lagere omzet (i.e. kleinere ondernemingen), en andere te benadelen, namelijk grotere ondernemingen ⁽³⁾.
- (54) Het referentiesysteem is dus selectief door de opzet ervan op een wijze die niet gerechtvaardigd is in het licht van de doelstelling van de advertentiebelasting, die het beginsel van openbare lastenverdeling moet bevorderen en fondsen voor de overheidsbegroting moet innen.
- (55) Op dezelfde wijze kan de mogelijkheid tot de aftrek van uit het verleden overgedragen verliezen voor zakelijke of persoonlijke inkomstenbelasting van de belastinggrondslag van 2014 in dit geval niet worden beschouwd als onderdeel van het referentiesysteem om ten minste twee redenen. Enerzijds is de belasting gebaseerd op de belasting op omzet en niet op een op winst gebaseerde belasting, hetgeen betekent dat de kosten normaal gesproken niet aftrekbaar zijn van de belastinggrondslag van een omzetbelasting. De Hongaarse autoriteiten hebben in dit geval niet kunnen verklaren hoe deze mogelijkheid tot aftrek van kosten kan worden gekoppeld aan het doel of de aard van de omzetbelasting. Anderzijds wordt de mogelijkheid tot aftrek alleen geboden aan ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren. Het is geen algemene aftrekgeregeling en bovendien lijkt deze mogelijkheid tot aftrek willekeurig of ten minste niet consequent genoeg te zijn om deel uit te maken van een referentiesysteem.
- (56) Volgens de Commissie moet het referentiesysteem voor de belastingheffing op advertentieomzet een belasting op advertentieomzet zijn die zou voldoen aan de regels inzake staatssteun, d.w.z. wanneer:
- advertentieomzetcijfers aan hetzelfde (enkele) belastingtarief zijn onderworpen,
 - geen ander element wordt gehandhaafd of geïntroduceerd dat een selectief voordeel aan bepaalde ondernemingen zou verlenen.

⁽¹⁾ Ibid, punt 92.

⁽²⁾ Arrest van het Hof van 22 december 2008, *British Aggregates/Commissie*, C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757, punten 85 en 89 en de aangehaalde jurisprudentie, en arrest van het Hof van 8 september 2011, *Commissie/Nederland (NOx)*, C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, punt 51.

⁽³⁾ Arrest van het Hof van 15 november 2011, *Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk*, gevoegde zaken C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732.

4.1.3.2. *Afwijking van het referentiesysteem*

- (57) Als tweede stap dient te worden nagegaan of de maatregel afwijkt van het referentiesysteem ten gunste van bepaalde ondernemingen die in het licht van de intrinsieke doelstelling van het referentiesysteem in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie verkeren.
- (58) De progressiviteit van de advertentiebelastingtarieven creëert tussen ondernemingen die advertenties publiceren in Hongarije een onderscheid op basis van de omvang van hun advertentieactiviteiten zoals weerspiegeld in hun advertentieomzet.
- (59) Sterker nog, de progressieve aard van de tarieven overeenkomstig de wet heeft tot gevolg dat ondernemingen met een omzet die in de lagere belastingsschijven valt aan een aanzienlijk lagere belastingheffing onderworpen zijn dan ondernemingen met een omzet die in de hogere belastingsschijven valt. Als gevolg daarvan zijn ondernemingen met een lage omzet onderworpen aan zowel aanzienlijk lagere marginale belastingtarieven als aanzienlijk lagere gemiddelde belastingtarieven dan ondernemingen met een hoge omzet, en bijgevolg aan een aanzienlijk lagere belastingheffing voor dezelfde activiteiten. In het bijzonder merkt de Commissie op dat voor ondernemingen met een hogere advertentieomzet de belasting op omzet die in de bovenste belastingsschijven (30 %/40 %/50 %) valt uitzonderlijk hoog is en dus een aanzienlijk gedifferentieerde behandeling tot gevolg heeft.
- (60) Bovendien blijkt uit de gegevens betreffende de betaling van fiscale voorschotten, die op 17 februari 2015 door de Hongaarse autoriteiten zijn ingediend, dat de belastingtarieven van 30 % en 40 %/50 % die van toepassing zijn op de advertentieomzet die binnen de twee hoogste belastingsschijven valt, in 2014 daadwerkelijk slechts op één onderneming zijn toegepast en dat deze onderneming ongeveer 80 % van de totale opbrengsten van de door de Hongaarse staat ontvangen fiscale voorschotten heeft betaald. Deze cijfers tonen de concrete gevolgen van de gedifferentieerde behandeling van ondernemingen in het kader van de wet aan, alsmede de selectieve aard van de progressieve tarieven die daarin zijn vastgelegd.
- (61) Daarom is de Commissie van mening dat de bij de wet geïntroduceerde progressieve belastingtarieven afwijken van het referentiesysteem bestaande uit de oplegging van een advertentiebelasting op alle marktdeelnemers die betrokken zijn bij de publicatie van advertenties in Hongarije ten gunste van ondernemingen met een lagere omzet.
- (62) De Commissie is tevens van oordeel dat de mogelijkheid voor ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren, om de uit het verleden overgedragen verliezen voor zakelijke en persoonlijke inkomstenbelasting van de belastinggrondslag voor 2014 af te trekken, afwijkt van het referentiesysteem, d.w.z. van de algemene regel om marktdeelnemers te belasten op basis van hun advertentieomzet. De belasting is gebaseerd op de belasting op omzet en is geen op winst gebaseerde belasting hetgeen betekent dat kosten normaal gesproken niet aftrekbaar zijn van de belastinggrondslag van een omzetbelasting.
- (63) De beperking van de aftrek van verliezen tot ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren, maakt in het bijzonder een onderscheid tussen, enerzijds, ondernemingen die verliezen hadden overgedragen en in 2013 niet winstgevend waren en, anderzijds, ondernemingen die in 2013 winstgevend waren, maar verliezen uit vorige fiscale jaren hadden kunnen overdragen. De bepaling beperkt bovendien de verliezen die van de advertentiebelastingsschuld kunnen worden afgetrokken, niet alleen tot de verliezen die in 2013 zijn geboekt, maar stelt een onderneming die in 2013 niet winstgevend was, ook in staat om verliezen uit voorgaande jaren over te dragen. Voorts is de Commissie van oordeel dat de aftrek van verliezen die reeds bestonden op het tijdstip van de vaststelling van de wet op advertentiebelasting, selectiviteit inhoudt omdat het toestaan van die aftrek een voordeel zou kunnen verlenen aan bepaalde ondernemingen die aanzienlijke verliezen hebben overgedragen.
- (64) De Commissie is van oordeel dat de bepalingen van de wet die — onder de voorwaarden van de wet — in de aftrek van de overgedragen verliezen voorzien, een onderscheid maken tussen ondernemingen die in het licht van de doelstelling van de Hongaarse advertentiebelasting in een vergelijkbare juridische en feitelijke situatie verkeren.
- (65) Daarom is de Commissie van oordeel dat de maatregelen prima facie selectief zijn.

4.1.3.3. *Rechtvaardiging door de aard en de opzet van het belastingstelsel*

- (66) Een maatregel die afwijkt van het referentiesysteem kan niet selectief worden bevonden indien hij wordt gerechtvaardigd door de aard of de opzet van dat systeem. Dit is het geval als dit het resultaat is van inherente mechanismen die nodig zijn voor de werking en de doeltreffendheid van het systeem⁽¹⁴⁾. Het is aan de lidstaat om een dergelijke rechtvaardiging te verstrekken.

⁽¹⁴⁾ Zie bijvoorbeeld het arrest van het Hof van 8 september 2011, *Paint Graphos e.a.*, gevoegde zaken C-78/08 tot C-80/08, EUCLI:EU:C:2011:550 en ECLI:EU:C:2010:411, punt 69.

Progressiviteit van de tarieven

- (67) De Hongaarse autoriteiten hebben betoogd dat de omzet en de omvang van een onderneming een afspiegeling zijn van het vermogen van die onderneming om te betalen en dat een onderneming met een hoge advertentieomzet een hoger vermogen om te betalen heeft dan een onderneming met een lagere advertentieomzet. De Commissie is van mening dat de door Hongarije verstrekte informatie niet heeft vastgesteld dat de omzet van een groep ondernemingen een goede maatstaf is voor het vermogen om te betalen, noch dat het patroon van progressiviteit van de belasting wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het belastingstelsel.
- (68) Het is een natuurlijk gevolg van omzetbelasting (enkel tarief) dat hoe hoger de omzet van een onderneming, hoe meer belasting zij betaalt. In tegenstelling tot een op winst gebaseerde belasting⁽¹⁵⁾ is een op omzet gebaseerde belasting echter niet bedoeld om rekening te houden — en zij houdt ook geen rekening — met de kosten voor het genereren van die omzet. Derhalve kan wegens het gebrek aan specifiek tegenbewijs de hoogte van de omzet niet automatisch worden beschouwd als een weergave van het vermogen van de onderneming om te betalen. Hongarije heeft niet aangetoond dat er een relatie tussen omzet en vermogen om te betalen zou bestaan, noch dat een dergelijk verband correct zou worden weerspiegeld in het patroon van progressiviteit (van 0 % tot 50 % van de omzet) van de advertentiebelasting.
- (69) De Commissie is van oordeel dat de progressieve tarieven voor belasting op omzet alleen kunnen worden gerechtvaardigd bij wijze van uitzondering, i.e. indien de specifieke doelstelling van een belasting in feite progressieve tarieven vereist. Een progressieve omzetbelasting kan bijvoorbeeld gerechtvaardigd zijn indien de door een activiteit veroorzaakte externe effecten die de belasting wordt geacht aan te pakken eveneens progressief toenemen — d.w.z. meer dan evenredig — met de omzet ervan. Hongarije heeft echter geen rechtvaardiging verstrekt voor de progressiviteit van de belasting als gevolg van de externe effecten die mogelijk door reclame worden veroorzaakt.

Aftrek van overgedragen verliezen

- (70) Met betrekking tot de aftrek van overgedragen verliezen voor ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren, kan een dergelijke aftrek niet worden gerechtvaardigd als maatregel ter voorkoming van belastingontwijking en ontduiking van belastingverplichtingen. De maatregel introduceert een arbitrair onderscheid tussen twee groepen ondernemingen die in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie verkeren. Aangezien het onderscheid arbitrair is en niet in overeenstemming is met de aard van een belasting op basis van omzet, zoals beschreven in overwegingen 62 en 63, kan de maatregel niet worden beschouwd als een consistente antimisbruikregel die een gedifferentieerde behandeling zou rechtvaardigen.

Conclusie ten aanzien van de rechtvaardiging

- (71) Bijgevolg is de Commissie van oordeel dat het vermogen om te betalen niet kan dienen als een leidend beginsel voor de Hongaarse advertentieomzetbelasting. De Commissie is derhalve niet van oordeel dat de maatregelen worden gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het belastingstelsel. Daarom verlenen de maatregelen een selectief voordeel aan advertentiebedrijven met een lagere omzet (i.e. kleinere ondernemingen) en aan ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren en de overgedragen verliezen van de belastinggrondslag voor 2014 konden aftrekken.

4.1.4. MOGELIJKE VERVALSING VAN DE MEDEDINGING EN BEÏNVLOEDING VAN HET HANDELSVERKEER BINNEN DE UNIE

- (72) Overeenkomstig artikel 107, lid 1, van het Verdrag moet een maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen en invloed hebben op het handelsverkeer binnen de Unie om staatssteun te vormen.
- (73) De maatregelen zijn van toepassing op alle ondernemingen die hun omzet hebben behaald uit de publicatie van advertenties in Hongarije. De Hongaarse advertentiemarkt staat open voor concurrentie en wordt gekenmerkt door de aanwezigheid van marktdeelnemers uit andere lidstaten, zodat eventuele steunmaatregelen ten gunste van bepaalde advertentie-exploitanten het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig zouden kunnen beïnvloeden. De maatregelen zijn immers van invloed op de concurrentiepositie van de ondernemingen die onderworpen zijn aan de belasting. De maatregelen bieden ondernemingen met een lagere omzet en ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren, verlichting van de belastingschuld die zij anders hadden moeten betalen als zij onderworpen waren geweest aan dezelfde advertentiebelasting als ondernemingen met een hoge omzet en/of ondernemingen die in 2013 winstgevend waren. De steun in het kader van deze maatregelen vormt dus bedrijfssteun in die zin

⁽¹⁵⁾ Zie mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, punt 24. De verklaring over het herverdelende doel dat een progressief belastingtarief kan rechtvaardigen, wordt expliciet alleen gedaan met betrekking tot belastingen op winst of (netto)inkomsten, en niet met betrekking tot belasting op omzet.

dat hij deze ondernemingen bevrijdt van een last die zij normaal gezien hadden moeten dragen in hun dagelijkse bedrijfsvoering of normale activiteiten. Het Hof van Justitie heeft steeds gesteld dat bedrijfssteun de mededinging vervalst ⁽¹⁶⁾, waardoor de steun die aan deze ondernemingen is toegekend, moet worden geacht de mededinging te vervalsen of dreigen te vervalsen omdat hij hun financiële positie op de Hongaarse advertentiemarkt versterkt. Bijgevolg vervalsen de maatregelen de mededinging of dreigen zij de mededinging te vervalsen en beïnvloeden zij het handelsverkeer binnen de Unie.

4.1.5. CONCLUSIE

- (74) Aangezien aan alle voorwaarden van artikel 107, lid 1, van het Verdrag is voldaan, concludeert de Commissie dat de advertentiebelasting houdende vaststelling van progressieve belastingtarieven en houdende beperking van de aftrek van overgedragen verliezen van de belastinggrondslag voor 2014 tot ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren, staatssteun vormt in de zin van die bepaling.

4.2. VERENIGBAARHEID VAN DE STEUN MET DE INTERNE MARKT

- (75) Staatssteun wordt geacht verenigbaar te zijn met de interne markt indien hij in een van de in artikel 107, lid 2, van het Verdrag ⁽¹⁷⁾ genoemde categorieën valt, en kan als verenigbaar met de interne markt worden beschouwd indien hij naar het oordeel van de Commissie in een van de in artikel 107, lid 3, van het Verdrag ⁽¹⁸⁾ genoemde categorieën valt. De lidstaat die de steun toekent, moet echter kunnen aantonen dat de toegekende staatssteun overeenkomstig artikel 107, lid 2 of lid 3, van het Verdrag ⁽¹⁹⁾ verenigbaar is met de interne markt.
- (76) De Commissie merkt op dat de Hongaarse autoriteiten geen enkel argument hebben verstrekt waaruit kan worden vastgesteld dat de maatregelen verenigbaar zijn met de interne markt en dat Hongarije geen opmerkingen heeft gemaakt over de twijfels die zijn geuit in het inleidingsbesluit wat betreft de verenigbaarheid van de maatregelen. De Commissie is van oordeel dat geen van de uitzonderingen in de voornoemde bepalingen van het Verdrag van toepassing zijn, aangezien de maatregelen niet lijken te streven naar een van de in deze bepalingen vermelde doelstellingen.
- (77) De maatregelen kunnen derhalve niet worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt.

4.3. GEVOLGEN VAN DE WIJZIGING VAN 2015 VAN DE ADVERTENTIEBELASTING VOOR DE BEOORDELING VAN STAATSSTEUN

- (78) De toepassing van de advertentiebelasting ingevoerd bij Wet XXII van 2014 — zoals beschreven in het inleidingsbesluit — is stopgezet met ingang van de datum van het besluit van de Commissie tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure en tot uitvaardiging van een opschortingsbevel. De advertentiebelasting van 2014 werd echter in juni 2015 door de Hongaarse autoriteiten gewijzigd, zonder voorafgaande aanmelding bij en/of goedkeuring door de Commissie, en daarom blijft de belasting van toepassing in haar gewijzigde versie. De Commissie is van mening dat de gewijzigde versie van de advertentiebelasting gebaseerd is op dezelfde beginselen als de oorspronkelijke belasting en — ten minste tot een zekere mate — dezelfde eigenschappen bevat als beschreven in het inleidingsbesluit van de Commissie om een formele onderzoeksprocedure in te leiden. Bijgevolg is de Commissie van oordeel dat de gewijzigde versie van de advertentiebelasting onder het toepassingsgebied van het inleidingsbesluit valt. In dit deel beoordeelt de Commissie of — en in welke mate — de gewijzigde versie van de belasting de twijfels verlicht die zijn geuit in het inleidingsbesluit met betrekking tot de oorspronkelijke advertentiebelasting.
- (79) Hoewel de wijziging van 2015 enkele punten van zorg over de staatssteun aanpakt die de Commissie in het inleidingsbesluit heeft geuit, worden ze niet allemaal volledig behandeld.

⁽¹⁶⁾ Arrest van het Hof van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 55. Zie ook het arrest van het Hof van 30 april 2009, Commissie/Italië en Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, punt 54 en de daar aangehaalde rechtspraak, en het arrest van het Hof van 20 maart 2014, Rouse Industrie/Commissie, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, punt 44. Arrest van het Hof van 9 juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere” e.a./Commissie, gevoegde zaken C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, punt 136. Zie ook het arrest van het Hof van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 30, en de aangehaalde rechtspraak.

⁽¹⁷⁾ In artikel 107, lid 2, VWEU, wordt voorzien in de volgende uitzonderingen: a) steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers; b) steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen; en c) steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland.

⁽¹⁸⁾ In artikel 107, lid 3, VWEU, wordt voorzien in de volgende uitzonderingen: a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; b) steunmaatregelen om de verwezenlijking van belangrijke projecten van gemeenschappelijk Europees belang te bevorderen of een ernstige verstoring in de economie van de lidstaat op te heffen; c) steunmaatregelen om bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of regio's te ontwikkelen; d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen; en e) steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

⁽¹⁹⁾ Arrest van het Gerecht van eerste aanleg van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, punt 34.

- (80) Ten eerste voorziet de nieuwe belastingtarievenstructuur nog steeds in een uitzondering voor ondernemingen (groepen) met een omzet van minder dan 100 miljoen HUF, ongeveer 325 000 EUR (0 %-tarief), terwijl anderen 5,3 % betalen voor het deel van hun omzet boven 100 miljoen HUF. In de praktijk betekent dit dat de progressiviteit wordt gehandhaafd in het belasten van ondernemingen met een advertentieomzet die de drempel overschrijdt.
- (81) De nieuwe drempel waaronder het 0 %-tarief van toepassing is (100 miljoen HUF), is lager dan die waaronder het 0 %-tarief van toepassing was volgens de vroegere wetgeving (500 miljoen HUF). Het gevolg is echter dat belastingen ter waarde van ongeveer 17 000 EUR per jaar ($5,3 \% \times 325\ 000\ \text{EUR}$) niet worden geïnd.
- (82) De Commissie heeft Hongarije in de gelegenheid gesteld de toepassing van een belastingtarief van 0 % voor een advertentieomzet van minder dan 100 miljoen HUF te rechtvaardigen met de opzet van het belastingstelsel (bv. administratieve lasten). Hongarije heeft echter geen argumenten naar voren gebracht die aantonen dat de kosten voor het innen van de belasting (administratieve lasten) de bedragen van de geïnde belasting (tot ongeveer 17 000 EUR aan belasting per jaar) zouden overtreffen.
- (83) Ten tweede introduceert de wijziging een optionele toepassing met terugwerkende kracht tot de inwerkingtreding van de belasting in 2014: voor het verleden kunnen belastingplichtigen kiezen voor de toepassing van hetzij het nieuwe systeem, hetzij het oude systeem.
- (84) In de praktijk betekent dit dat ondernemingen die in het verleden onderworpen waren aan de belastingtarieven van 0 % en 1 % niet met terugwerkende kracht worden belast tegen het tarief van 5,3 %, omdat het onwaarschijnlijk is dat zij ervoor zullen kiezen meer belasting te betalen. Daarom stelt de optionele terugwerkende kracht van de gewijzigde belasting ondernemingen in staat de belasting onder het nieuwe systeem te ontwijken en verschaft hij de ondernemingen die niet voor het 5,3 %-tarief opteren een economisch voordeel.
- (85) Ten derde blijft de aftrek van de belastinggrondslag voor 2014 van overgedragen verliezen beperkt tot ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren, ongewijzigd. De zorgen betreffende staatssteun die zijn geuit in het inleidingsbesluit zijn derhalve niet aan de orde gesteld in de gewijzigde regeling en zijn nog steeds geldig.
- (86) Bijgevolg is de Commissie van oordeel dat de wijzigingen van 2015 in de wet op advertentiebelasting slechts een deel van de zorgen aanpakken die zijn beschreven in het inleidingsbesluit betreffende de wet op advertentiebelasting van 2014. De gewijzigde wet bevat in feite dezelfde elementen waarvan de Commissie heeft geoordeeld dat ze staatssteun vormden in de vorige regeling. Hoewel het aantal toepasselijke rentetarieven en belasting-schijven is verlaagd van zes naar twee en het hoogste tarief aanzienlijk is verlaagd van 50 % naar 5,3 %, blijft de belasting progressief, is de progressiviteit nog steeds niet gerechtvaardigd en blijft de aftrek van overgedragen verliezen van toepassing zoals voorheen. Deze beoordeling geldt voor de toekomst, maar ook voor het verleden, d.w.z. sinds de inwerkingtreding van de gewijzigde wet op 5 juli 2015 en zo mogelijk met terugwerkende kracht tot de inwerkingtreding van de wet in 2014.
- (87) Daarom hebben de wijzigingen in 2015 van de advertentiebelasting geen invloed op de conclusie van de Commissie dat de advertentiebelasting nog steeds onrechtmatige en onverenigbare staatssteun vormt.

4.4. TERUGVORDERING VAN STEUN

- (88) Zoals reeds vermeld in overweging 78 is de Commissie van oordeel dat het inleidingsbesluit ook de gewijzigde regeling betreft. Daarom heeft dit besluit betrekking op de wet op advertentiebelasting zoals van kracht op het tijdstip van het inleidingsbesluit, d.w.z. 12 maart 2015, evenals op de wijzigingen ervan van 5 juni 2015.
- (89) De maatregelen zijn niet aangemeld bij — of met de interne markt verenigbaar verklaard door — de Commissie. Deze maatregelen vormen staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag en nieuwe steun in de zin van artikel 1, onder c), van Verordening (EU) 2015/1589. Aangezien de inwerkingtreding van die maatregelen in strijd was met de standstill-verplichting zoals neergelegd in artikel 108, lid 3, van het Verdrag, vormen zij ook onrechtmatige steun in de zin van artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589.
- (90) Als gevolg van de bevinding dat de maatregelen onrechtmatige en onverenigbare staatssteun vormen, moet de steun worden teruggevorderd van de begunstigden op grond van artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589.
- (91) Wat betreft de progressiviteit van het belastingtarief, betekent de terugvordering van de steun dat Hongarije alle ondernemingen gelijk moet behandelen alsof ze onderworpen waren aan één enkel vast tarief. Als basis is de Commissie van oordeel dat het enkele vaste tarief 5,3 % moet bedragen, zoals bepaald door Hongarije in de

gewijzigde versie van de belasting, tenzij Hongarije binnen twee maanden vanaf de datum van aanneming van dit besluit een ander enig belastingtarief vaststelt dat met terugwerkende kracht van toepassing is op alle ondernemingen voor de gehele looptijd van de advertentiebelasting (de oorspronkelijke en gewijzigde versies) of de advertentiebelasting met terugwerkende kracht intrekt met ingang van de datum van inwerkingtreding ervan.

- (92) Wat betreft de steun aan ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren in de vorm van de aftrek van overgedragen verliezen, moet Hongarije het verschil terugvorderen tussen de verschuldigde belasting door toepassing van het vaste belastingtarief op de gehele advertentieomzet van de ondernemingen die onderworpen zijn aan de belasting zonder enige aftrek van verliezen, en de werkelijk betaalde belasting. Dit verschil stemt overeen met de belasting die is ontweken na de aftrek.
- (93) Zoals vermeld in overweging 56, zou het referentiesysteem voor de belastingheffing op advertentieomzet een belasting zijn waarbij:
- alle advertentieomzet onderworpen is aan de belasting (geen optionaliteit), zonder aftrek van eventuele overgedragen verliezen,
 - omzetcijfers onderworpen zijn aan hetzelfde (enkele) belastingtarief; dit enkele tarief als standaard 5,3 % bedraagt,
 - geen ander element wordt gehandhaafd of geïntroduceerd dat een selectief voordeel aan bepaalde ondernemingen zou verlenen.
- (94) Wat de terugvordering betreft, betekent dit dat voor de periode tussen de datum van inwerkingtreding van de advertentiebelasting in 2014 en de datum van de afschaffing of vervanging ervan door een regeling die volledig in overeenstemming is met de regels inzake staatssteun, het bedrag van de door de ondernemingen met advertentieomzet ontvangen steun moet worden berekend als het verschil tussen:
- enerzijds, het bedrag aan belastingen (1) dat de onderneming had moeten betalen uit hoofde van het referentiesysteem in overeenstemming met de staatssteunregels (met een enkel standaard belastingtarief van 5,3 % op de gehele advertentieomzet zonder aftrek van eventuele overgedragen verliezen),
 - anderzijds, het bedrag aan belastingen (2) dat de onderneming had moeten betalen of reeds had betaald.
- (95) Voor zover het verschil tussen het bedrag aan belastingen (1) en het bedrag aan belastingen (2) positief is, moet het bedrag van de steun worden teruggevorderd met inbegrip van de rente vanaf de datum waarop de belasting verschuldigd was.
- (96) Een terugvordering zou niet nodig zijn indien Hongarije het belastingstelsel met terugwerkende kracht afschaft met ingang van de datum van inwerkingtreding van de advertentiebelasting in 2014. Dit zou Hongarije niet beletten om voor de toekomst, bv. vanaf 2017, een belastingstelsel in te voeren dat niet progressief is en geen onderscheid maakt tussen de marktdeelnemers die onderworpen zijn aan de belasting.

5. CONCLUSIE

- (97) De Commissie is van mening dat Hongarije de steunmaatregel in kwestie onrechtmatig ten uitvoer heeft gelegd en hierbij artikel 108, lid 3, van het Verdrag heeft overtreden.
- (98) Hongarije moet ofwel de onrechtmatige steunregeling afschaffen, ofwel vervangen door een nieuwe regeling die in overeenstemming is met de staatssteunregels.
- (99) Hongarije moet de steun terugvorderen.
- (100) De Commissie merkt evenwel op dat het belastingvoordeel, d.w.z. de uitgespaarde belasting, dat voortvloeit uit de toepassing van de drempel van 100 miljoen HUF, mogelijk voldoet aan Verordening (EU) nr. 1407/2013 van de Commissie ⁽²⁰⁾ (hierna: „de-minimisverordening” genoemd). Het plafond dat een groep van ondernemingen kan ontvangen, bedraagt 200 000 EUR per periode van drie jaar, waarbij alle de-minimissteun in aanmerking wordt genomen. Om aan de de-minimisregels te voldoen, moet aan alle andere voorwaarden van de de-minimisverordening zijn voldaan. Indien het uit de vrijstelling voortvloeiende voordeel aan de de-minimisregels voldoet, wordt het niet aangemerkt als onrechtmatig en onverenigbare staatssteun en wordt het niet teruggevorderd.

⁽²⁰⁾ Verordening (EU) nr. 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun (PB L 352 van 24.12.2013, blz. 1).

- (101) Dit besluit doet geen afbreuk aan eventuele onderzoeken naar de overeenstemming van de maatregelen met de fundamentele vrijheden die zijn neergelegd in het Verdrag, met name de vrijheid van vestiging zoals gewaarborgd door artikel 49 van het Verdrag,

HEEFT HET VOLGENDE BESLUIT VASTGESTELD:

Artikel 1

De staatssteun die is toegekend uit hoofde van de Hongaarse wet op advertentiebelasting, ook na de wijziging ervan van 5 juni 2015, door de toepassing van een omzetbelasting met progressieve tarieven en de mogelijkheid voor ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren om de overgedragen verliezen af te trekken van de belastinggrondslag voor 2014, die Hongarije onrechtmatig en in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ten uitvoer heeft gelegd, is onverenigbaar met de interne markt.

Artikel 2

Individuele steun die in het kader van de in artikel 1 bedoelde regeling is toegekend, vormt geen steunmaatregel indien hij op het tijdstip van toekenning voldoet aan de voorwaarden die zijn vastgelegd bij de verordening die is vastgesteld krachtens artikel 2 van Verordening (EG) nr. 994/98 van de Raad ⁽²¹⁾ of Verordening (EU) 2015/1588 van de Raad ⁽²²⁾, al naargelang welke van toepassing is op het ogenblik dat de steun wordt toegekend.

Artikel 3

Individuele steun die in het kader van de in artikel 1 bedoelde regeling is toegekend en die op het tijdstip van toekenning voldoet aan de voorwaarden die zijn vastgelegd bij een verordening die is vastgesteld krachtens artikel 1 van Verordening (EG) nr. 994/98, ingetrokken en vervangen door Verordening (EU) 2015/1588 of bij een andere goedgekeurde steunregeling, is verenigbaar met de interne markt, tot de maximale steunintensiteit die van toepassing is op die steuncategorie.

Artikel 4

1. Hongarije vordert de onverenigbare steun die krachtens de in artikel 1 bedoelde steunmaatregel is toegekend, van de begunstigden terug, zoals vermeld in overwegingen 88 tot en met 95.
2. De terug te vorderen bedragen omvatten rente vanaf het tijdstip waarop zij de begunstigden ter beschikking zijn gesteld tot de datum van de daadwerkelijke terugbetaling ervan.
3. De rente wordt berekend op samengestelde grondslag in overeenstemming met hoofdstuk V van Verordening (EG) nr. 794/2004 van de Commissie ⁽²³⁾, zoals gewijzigd bij Verordening (EG) nr. 271/2008 ⁽²⁴⁾.
4. Hongarije annuleert alle uitstaande betalingen van steun in het kader van de regeling zoals bedoeld in artikel 1 vanaf de datum van vaststelling van dit besluit.

Artikel 5

1. De terugvordering van de steun die in het kader van de in artikel 1 bedoelde regeling is toegekend, geschiedt onverwijld en daadwerkelijk.

⁽²¹⁾ Verordening (EG) nr. 994/98 van de Raad van 7 mei 1998 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op bepaalde soorten van horizontale steunmaatregelen (PB L 142 van 14.5.1998, blz. 1).

⁽²²⁾ Verordening (EU) 2015/1588 van de Raad van 13 juli 2015 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op bepaalde soorten horizontale steunmaatregelen (PB L 248 van 24.9.2015, blz. 1).

⁽²³⁾ Verordening (EG) nr. 794/2004 van de Commissie van 21 april 2004 tot uitvoering van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB L 140 van 30.4.2004, blz. 1).

⁽²⁴⁾ Verordening (EG) nr. 271/2008 van de Commissie van 30 januari 2008 tot wijziging van Verordening (EG) nr. 794/2004 tot uitvoering van Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag (PB L 82 van 25.3.2008, blz. 1).

2. Hongarije ziet erop toe dat dit besluit binnen vier maanden na de datum van kennisgeving ervan, ten uitvoer wordt gelegd.

Artikel 6

1. Binnen twee maanden na kennisgeving van dit besluit dient Hongarije de volgende informatie in bij de Commissie:
 - a) de lijst van begunstigden die steun hebben ontvangen krachtens de in artikel 1 bedoelde regeling, en het totale steunbedrag dat elk van hen krachtens deze regeling heeft ontvangen;
 - b) het totale van elk van de begunstigden terug te vorderen bedrag (hoofdsom en terugvorderingsrente);
 - c) een gedetailleerde beschrijving van de reeds genomen en de voorgenomen maatregelen om aan dit besluit te voldoen;
 - d) documenten die aantonen dat de begunstigde is opgedragen de steun terug te betalen.

2. Hongarije houdt de Commissie op de hoogte van de voortgang van de getroffen nationale maatregelen voor het ten uitvoer leggen van dit besluit totdat de steun die op grond van de in artikel 1 bedoelde regeling is toegekend, is teruggevorderd. Op eenvoudig verzoek van de Commissie verstrekt Hongarije onverwijld alle informatie over de reeds genomen en de voorgenomen maatregelen om aan dit besluit te voldoen. Daarnaast verstrekt Hongarije gedetailleerde informatie over de steunbedragen en terugvorderingsrente die reeds van de begunstigden zijn terugbetaald.

Artikel 7

Dit besluit is gericht tot Hongarije.

Gedaan te Brussel, 4 november 2016.

Voor de Commissie
Margrethe VESTAGER
Lid van de Commissie
