



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN YLEISEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (laajennettu yhdeksäs jaosto)

16 päivänä toukokuuta 2019\*

Valtiontuet – Vähittäiskaupan alalla Puolassa kannettava vero – Liikevaihdon perusteella kannettava progressiivinen vero – Muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskeva päätös – Lopullinen päätös, jolla valtiontukitoimenpide todetaan sisämarkkinoille soveltumattomaksi – Valtiontuen käsite – Valikoivuusedellytys

Yhdistetyissä asioissa T-836/16 ja T-624/17,

**Puolan tasavalta**, asiamiehinään B. Majczyna, M. Rzotkiewicz ja A. Kramarczyk-Szaładzińska,

kantajana,

jota tukevat

**Unkari**, asiamiehinään asiassa T-836/16 M. Fehér, G. Koós ja E. Tóth ja asiassa T-624/17 M. Fehér ja G. Koós,

väliintulijana,

vastaan

**Euroopan komissio**, asiamiehinään K. Herrmann ja P.-J. Loewenthal,

vastaajana,

joissa on kyse SEUT 263 artiklaan perustuvista kanteista, joissa vaaditaan kumoamaan yhtäältä valtiontuesta SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Puola – Puolan vähittäiskauppaveron – maanantaina 19. syyskuuta 2016 annettu komission päätös C(2016) 5596 final, jolla aloitetaan SEUT 108 artiklan 2 kohdassa määrätty menettely, joka koskee kyseistä toimenpidettä, ja toisaalta valtiontuesta SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), jonka Puola on toteuttanut vähittäiskauppaverona, perjantaina 30. kesäkuuta 2017 annettu komission päätös (EU) 2018/160 (EUVL 2018, L 29, s. 38), jolla päätetään kyseinen menettely ja jonka mukaan mainittu toimenpide merkitsee sisämarkkinoille soveltumatonta ja sääntöjenvastaisesti toteutettua valtiontukea.

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (laajennettu yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja S. Gervasoni sekä tuomarit L. Madise (esittelevä tuomari) R. da Silva Passos, K. Kowalik-Bańczyk ja C. Mac Eochaidh,

kirjaaja: hallintovirkamies F. Oller,

\* Oikeudenkäyntikieli: puola.

ottaen huomioon asian käsittelyn kirjallisessa vaiheessa ja keskiviikkona 26. syyskuuta 2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

on antanut seuraavan

## tuomion

### Asian tausta

- 1 Vuoden 2016 alussa Puolan hallitus suunnitteli uutta veroa tavaroiden vähittäiskaupan alalla. Vaikka monista kyseiseen veroon liittyvistä yksityiskohdista oli pidettävä useita kuulemisia, periaatteeksi vahvistettiin liikevaihtoon perustuva progressiivinen vero.
- 2 Saatuaan tiedon kyseisestä hankkeesta Euroopan komissio lähetti Puolan viranomaisille tietopyyntöjä ja viittasi heinäkuussa 2015 ilmaisemaansa kantaan, joka koski Unkarissa perittävään elintarvikeketjun tarkastusmaksuun tehtyä muutosta ja jossa myös vahvistettiin liikevaihtoon perustuvan progressiivisen verotuksen periaate, sekä totesi sen perusteella seuraavaa:  
  
”Yritysten liikevaihdon perusteella maksaman progressiivisen veron verokannat liittyvät yrityksen kokoon, ei sen kannattavuuteen tai maksukykyyn. Ne aiheuttavat syrjintää yritysten välillä ja voivat johtaa vakaviin markkinahäiriöihin. Niitä pidetään valikoivina siltä osin kuin niillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu yritysten välillä. Koska kaikki SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut edellytykset täytyvät, [ne ovat kyseisessä artiklassa tarkoitettua valtiontukea].”
- 3 Sejm Rzeczypospolitej Polskiej (Puolan tasavallan parlamentti) antoi keskiviikkona 6. heinäkuuta 2016 vähittäiskauppaveroa koskevan lain, jonka keskeiset ominaispiirteet ovat lopullisessa muodossaan seuraavat. Asianomainen ala on tavaroiden vähittäiskauppa luonnollisille henkilöille. Verovelvollisia ovat kaikki vähittäismyyjät oikeudellisesta asemastaan riippumatta. Veroperusteena on kuukausittainen liikevaihto, joka ylittää 17 miljoonaa Puolan zlotya (PLN) eli noin 4 miljoonaa euroa. Verokannat ovat 0,8 prosenttia 17–170 miljoonan zlotyn kuukausittaisesta liikevaihdosta ja 1,4 prosenttia sitä suuremmasta kuukausittaisesta liikevaihdosta. Kyseessä oleva laki tuli voimaan 1.9.2016.
- 4 Puolan viranomaisten ja komission käytyä joitakin keskusteluja komissio aloitti valtiontuesta SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) maanantaina 19. syyskuuta 2016 antamallaan päätöksellä (jäljempänä menettelyn aloittamista koskeva päätös, ensimmäinen riidanalainen päätös) SEUT 108 artiklan 2 kohdassa määrätyn menettelyn, joka koski kyseessä olevaa toimenpidettä. Kyseisellä päätöksellä komissio paitsi vaati asianomaisia osapuolia esittämään huomautuksensa myös velvoitti [SEUT] 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä maanantaina 13. heinäkuuta 2015 annetun neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589 (EUVL 2015, L 248, s. 9) 13 artiklan 1 kohdan perusteella Puolan viranomaisia keskeyttämään välittömästi ”progressiivisen verokannan soveltamisen, kunnes komissio on tehnyt päätöksen sen soveltuvuudesta sisämarkkinoille”.
- 5 Koko menettelyn ajan Puolan viranomaiset, jotka tosiasiallisesti keskeyttivät kyseessä olevan toimenpiteen soveltamisen, kiistivät sen luokittelun SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi.
- 6 Lisäksi Puolan hallitus vaati komission kanssa jatkamiensa keskustelujen ohella unionin yleistä tuomioistuinta kumoamaan menettelyn aloittamista koskevan päätöksen, ensimmäisen riidanalaisen päätöksen (asia T-836/16).

- 7 Komissio päätti menettelyn valtiontuesta SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), jonka Puola on toteuttanut vähittäiskauppaverona, perjantaina 30. kesäkuuta 2017 antamallaan päätöksellä (EU) 2018/160 (EUVL 2018, L 29, s. 38; jäljempänä lopullinen päätös, toinen riidanalainen päätös). Komissio totesi siinä, että kyseessä oleva toimenpide merkitsi sisämarkkinoille soveltumatonta ja sääntöjenvastaisesti toteutettua valtiontukea. Puolan viranomaisten oli peruutettava lopullisesti kaikki menettelyn aloittamista koskevan päätöksen, ensimmäisen riidanalaisen päätöksen nojalla keskeytetyt maksut. Koska kyseessä olevaa toimenpidettä ei ollut toteutettu konkreettisesti, komissio katsoi, ettei tuen osia ollut syytä periä takaisin tuensaaajilta.
- 8 Puolan hallitus vaati unionin yleistä tuomioistuinta kumoamaan myös lopullisen päätöksen, toisen riidanalaisen päätöksen (asia T-624/17).
- 9 Menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä, ensimmäisessä riidanalaisessa päätöksessä ja lopullisessa päätöksessä, toisessa riidanalaisessa päätöksessä (jäljempänä yhdessä riidanalaiset päätökset) komissio – kuitenkin täydentäen perustelujaan joidenkin lopullisen päätöksen, toisen riidanalaisen päätöksen näkökohtien osalta – ennen kaikkea lähinnä perusteli kyseessä olevan toimenpiteen luokittelemista valtiontueksi SEUT 107 artiklan 1 kohdassa esitetyn määritelmän kannalta seuraavasti.
- 10 Ensinnäkin siltä osin kuin on kyse asianomaisen toimenpiteen katsomisesta valtiosta johtuvaksi toimenpiteeksi ja sen myöntämisestä valtion varoista komissio katsoi, että osa kyseessä olevista yrityksistä eli liikevaihdoltaan pienemmät yritykset hyötyvät vähittäiskauppaveroa koskevan lain takia suotuisasta verokohtelusta muihin sellaisiin yrityksiin nähden, jotka olivat velvollisia maksamaan kyseistä veroa, ja että valtion luopuminen verotuloista, joita se olisi saanut, jos kaikkiin yrityksiin olisi sovellettu samaa keskimääräistä tosiasiallista verokantaa, johti valtion varojen siirtoon edullisemmassa asemassa oleville yrityksille.
- 11 Edun olemassaolon osalta komissio muistutti, että toimenpiteet, jotka alentavat yritysten vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia, merkitsevät positiivisten suoritusmenneiden etua. Tässä tapauksessa liikevaihdoltaan pienempien yritysten keskimääräiset tosiasialliset verokannat, jotka ovat nollaverokantoja tai alhaisempia verrattuna liikevaihdoltaan suurempien yritysten korkeampiin keskimääräisiin tosiasiallisiin verokantoihin, toivat komission mukaan etua ensiksi mainituille yrityksille. Lopullisessa päätöksessä, toisessa riidanalaisessa päätöksessä komissio lisäsi, että franchising-myymläperiaatteeseen perustuvat jakeluketjut olivat edullisemmassa asemassa holdingyhtiömallin mukaisesti jakelurakenteisiin verrattuna, koska ensiksi mainittujen yritysten osalta liikevaihto jaettiin yhtä moneen osaan franchise-yrittäjien lukumäärän kanssa, kun taas jälkimmäisten tapauksessa se otettiin huomioon kokonaisuutena.
- 12 Siitä, että määritetty etu suosii tiettyjä yrityksiä (valikoivuusedellytys), komissio totesi, että veroetuuden osalta analyysi oli tehtävä useassa vaiheessa. Sen mukaan olisi ensinnäkin pitänyt määrittää viiteverojärjestelmä, sen jälkeen selvittää, muodostiko kyseinen toimenpide poikkeuksen tästä järjestelmästä siten, että siinä erotellaan toisistaan yritykset, jotka järjestelmään kiinteästi liittyvien tavoitteiden mukaisesti olivat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti rinnastettavassa tilanteessa, ja toimenpiteen muodostaessa poikkeuksen määritettävä, voitiinko poikkeavaa toimenpidettä perustella viiteverojärjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella. Sillä perusteella, että toimenpiteen ei toisessa vaiheessa todettu muodostavan poikkeusta tai että se oli kolmannessa vaiheessa mahdollista perustella järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella, olisi voitu sulkea pois valikoivan edun olemassaolo tiettyjen yritysten hyväksi, kun taas päinvastaiset päätelmät toisessa ja kolmannessa vaiheessa olisivat johtaneet valikoivan edun toteuttamiseen.

- 13 Käsiteltävässä asiassa komissio katsoi aluksi, että viitejärjestelmänä oli vähittäiskaupan alan liikevaihtovero, mukaan lukien yritykset, joiden liikevaihto on alle 17 miljoonaa zlotya, kuitenkin niin, ettei progressiivinen veroasteikko (nollaverokanta – joka vastaa verovapaata osaa liikevaihdosta – sekä 0,8 prosentin ja 1,4 prosentin verokannat ja niihin liittyvä porrastettu liikevaihdon määrä) ole osa kyseistä järjestelmää.
- 14 Tältä osin komissio katsoi seuraavaksi, että progressiivinen veroasteikko, siltä osin kuin siihen sisältyi sekä marginaaliveroasteita että keskimääräisiä veroasteita, jotka ovat eri yrityksille erilaisia, muodosti poikkeuksen viitejärjestelmästä, jossa sovellettiin yhtä verokantaa. Lopullisessa päätöksessä, toisessa riidanalaisessa päätöksessä komissio antoi konkreettisen esimerkin kolmen vähittäismyyntiä harjoittavan yrityksen verotuksesta: ensimmäisen kuukausittainen liikevaihto oli 10 miljoonaa, toisen 100 miljoonaa ja kolmannen 750 miljoonaa zlotya. Ensimmäisen yrityksen keskimääräinen verokanta on nolla, toisen 0,664 prosenttia ja kolmannen 1,246 prosenttia.
- 15 Komissio katsoi lopuksi, että progressiivisen veroasteikon muodostamaa poikkeusta viitejärjestelmästä ei voitu perustella järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella. Menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä, ensimmäisessä riidanalaisessa päätöksessä komissio totesi, että alakohtaisten politiikkojen, kuten alue-, ympäristö- tai teollisuuspolitiikan, tavoitteita ei voitu ottaa huomioon tältä osin. Puolan viranomaisten korostettua progressiivisen veroasteikon tavoitteena olevaa verotulojen uudelleenjakoa, jota perusteltiin sillä, että liikevaihdoltaan suuret yritykset voivat hyötyä mittakaavaeduista, paremmista hankintaedellytyksistä tai verostrategioista, jotka eivät olleet pienempien yritysten saatavilla, komissio totesi, ettei kyseisen kaltainen uudelleenjakotavoite ollut yhdenmukainen sellaisen liikevaihtoveron kanssa, jonka kantaminen yrityksiltä perustuu vain niiden toimintojen määrään mutta ei niiden kuluihin, kannattavuuteen, maksukykyyn tai helpotuksiin, joista vain suuret yritykset voisivat Puolan viranomaisten mukaan hyötyä. Komission mielestä liikevaihdosta kannettava progressiivinen vero voisi olla perusteltu, jos sillä kompensoidaan tai poistetaan tiettyjä sellaisia kielteisiä vaikutuksia, joita kyseessä oleva toiminta voi aiheuttaa (kielteiset ulkoisvaikutukset) ja joiden merkitys kasvaa liikevaihdon kasvaessa, mutta tällaista tilannetta ei ole millään tavalla näytetty toteen käsiteltävässä asiassa.
- 16 Komissio totesi lisäksi, että kyseessä oleva toimenpide väärästi tai uhkasi vääristää kilpailua ja vaikutti jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Tältä osin se totesi muun muassa, että Puolassa vähittäiskauppa oli avointa kilpailulle, että siihen osallistui yrityksiä muista jäsenvaltioista ja että alhaisimmista verokannoista hyötyvät yritykset saivat siis toimintatukea. Puolan viranomaisten mainittua, että progressiivinen veroasteikko mahdollisti pienimuotoisen kaupan säilymisen suurimuotoisen vähittäiskaupan rinnalla, komissio piti sitä osoituksena niiden pyrkimyksestä vaikuttaa kilpailun rakenteeseen markkinoilla.

### **Asian käsittelyn vaiheet sekä asianosaisten ja väliintulijan vaatimukset**

- 17 Puolan tasavalta jätti keskiviikkona 30. marraskuuta 2016 kumoamiskanteen menettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä, ensimmäisestä riidanalaisesta päätöksestä (asia T-836/16).
- 18 Komissio jätti vastineensa tiistaina 21. helmikuuta 2017.
- 19 Unkari pyysi perjantaina 17. maaliskuuta 2017 saada osallistua oikeudenkäyntiin väliintulijana tukeakseen Puolan tasavallan vaatimuksia. Unionin yleisen tuomioistuimen yhdeksannen jaoston puheenjohtaja hyväksyi sen väliintulohakemuksen torstaina 27. huhtikuuta 2017 tekemällään päätöksellä.
- 20 Puolan tasavalta jätti vastauskirjelmänsä 11.5., Unkari väliintulokirjelmänsä 19.6. ja komissio vastaajan vastauksen keskiviikkona 2. elokuuta 2017.

- 21 Puolan tasavalta nosti keskiviikkona 13. syyskuuta 2017 kumoamiskanteen lopullisesta päätöksestä, toisesta riidanalaisesta päätöksestä (asia T-624/17).
- 22 Puolan tasavalta ja komissio esittivät perjantaina 20. lokakuuta 2017 kumpikin huomautuksensa Unkarin asiassa T-836/16 jättämästä väliintulokirjelmästä.
- 23 Puolan tasavalta pyysi tiistaina 21. marraskuuta 2017 päivätyllä kirjeellä perustellusti, että asiassa T-836/16 pidettäisiin istunto.
- 24 Komissio jätti keskiviikkona 29. marraskuuta 2017 vastineensa asiassa T-624/17.
- 25 Komissio pyysi torstaina 30. marraskuuta 2017 yhdistämään asiat T-836/16 ja T-624/17 asian suullista käsittelyä varten.
- 26 Unkari pyysi perjantaina 15. joulukuuta 2017 saada osallistua oikeudenkäyntiin väliintulijana tukeakseen Puolan tasavallan vaatimuksia asiassa T-624/17. Unionin yleisen tuomioistuimen yhdeksännen jaoston puheenjohtaja hyväksyi sen väliintulohakemuksen perjantaina 12. tammikuuta 2018 tekemällään päätöksellä.
- 27 Unkari jätti tiistaina 20. helmikuuta 2018 väliintulokirjelmänsä asiassa T-624/17. Puolan tasavalta esitti sitä koskevat huomautuksensa 9.4. ja komissio torstaina 19. huhtikuuta 2018.
- 28 Puolan tasavalta pyysi tiistaina 15. toukokuuta 2018 päivätyllä kirjeellä perustellusti, että asiassa T-624/17 pidettäisiin istunto.
- 29 Unionin yleinen tuomioistuin päätti esittelevän tuomarin kertomuksen perusteella aloittaa suullisen käsittelyn asioissa T-836/16 ja T-624/17. Unionin yleinen tuomioistuin päätti myös esittää asianosaisille kysymyksen, jotta ne vastaisivat siihen suullisessa käsittelyssä.
- 30 Yhdeksännen jaoston ehdotuksesta unionin yleinen tuomioistuin päätti unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 28 artiklan nojalla siirtää asiat laajennetun kokoonpanon tutkittavaksi.
- 31 Unionin yleisen tuomioistuimen keskiviikkona 4. heinäkuuta 2018 tekemällä päätöksellä asiat T-836/16 ja T-624/17 yhdistettiin asian käsittelyn suullista vaihetta varten työjärjestyksen 68 artiklan 2 kohdan mukaisesti.
- 32 Asianosaisten ja väliintulijan lausumat ja vastaukset ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin kuultiin keskiviikkona 26. syyskuuta 2018 pidetyssä istunnossa. Tässä yhteydessä ja asianosaisia kuultuaan unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun yhdeksännen jaoston puheenjohtaja päätti, että asiat T-836/16 ja T-624/17 yhdistetään myös käsittelyn päätteeksi annettavaa ratkaisua varten.
- 33 Asiassa T-836/16 Puolan tasavalta vaatii
- kumoamaan menettelyn aloittamista koskevan päätöksen, ensimmäisen riidanalaisen päätöksen
  - velvoittamaan komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.
- 34 Asiassa T-624/17 Puolan tasavalta vaatii
- kumoamaan lopullisen päätöksen, toisen riidanalaisen päätöksen
  - velvoittamaan komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

- 35 Asioissa T-836/16 ja T-624/17 komissio vaatii
- hylkäämään kanteen
  - velvoittamaan Puolan tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.
- 36 Asioissa T-836/16 ja T-624/17 Unkari vaatii hyväksymään kanteet.
- 37 Asiassa T-836/16 Unkari vaatii lisäksi velvoittamaan komission korvaamaan Unkarin hallitukselle aiheutuneet oikeudenkäyntikulut.

### **Oikeudellinen arviointi**

- 38 Asiassa T-836/16 Puolan hallitus vetoaa menettelyn aloittamista koskevaa päätöstä, ensimmäistä riidanalaista päätöstä vastaan neljään kanneperusteeseen: ensinnäkin oikeudelliseen virheeseen, joka on tehty luokiteltaessa kyseessä oleva toimenpide SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi; seuraavaksi asetuksen N:o 2015/1589 13 artiklan 1 kohdan rikkomiseen ja suhteellisuusperiaatteen loukkaamiseen sillä perusteella, että komissio on määrännyt keskeyttämään välittömästi ”progressiivisen verokannan soveltamisen, kunnes komissio on tehnyt päätöksen sen soveltavuudesta sisämarkkinoille”; lopuksi perustelujen virheellisyyteen ja puutteellisuuteen.
- 39 Asiassa T-624/17 Puolan hallitus vetoaa kahteen kanneperusteeseen lopullista päätöstä, toista riidanalaista päätöstä vastaan: yhtäältä oikeudelliseen virheeseen, joka on tehty luokiteltaessa kyseessä oleva toimenpide SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi; toiseksi perustelujen virheellisyyteen ja puutteellisuuteen.
- 40 Käsiteltävässä asiassa unionin yleinen tuomioistuin katsoo aiheelliseksi tutkia ensin kanneperusteet, joiden mukaan riidanalaisissa päätöksissä on tehty oikeudellinen virhe luokiteltaessa kyseessä oleva toimenpide SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi.
- 41 Puolan hallitus väittää, että komissio on virheellisesti katsonut vähittäiskauppaveron olleen tiettyjä yrityksiä hyödyttävä valikoiva toimenpide liikevaihtoveron perusteeseen sovellettavan progressiivisen veroasteikon takia. Puolan hallituksen mukaan kyseessä on valikoivan sijasta pikemminkin yleinen toimenpide tai toimenpide, jota voidaan mahdollisesti ensi arviolta pitää valikoivana mutta joka ei viime kädessä ole sitä, koska se on perusteltavissa verojärjestelmän luonteella ja yleisellä rakenteella.
- 42 Puolan hallituksen esittämän ensimmäisen väitteiden ryhmän mukaan vähittäiskauppaveroa ei voida pitää ensisijaisesti valikoivana, sillä sen rakenne, josta sen valikoivuus komission mukaan johtuu, ei muodosta poikkeusta kyseisen veron omasta viitejärjestelmästä, koska valikoivuus on osa kyseistä järjestelmää. Puolan hallitus väittää tarkasti ottaen seuraavaa.
- 43 Vähittäiskauppaveron verokantojen progressiivisuus, jota komissio pitää osoituksena valikoivasta edusta tiettyjen yritysten hyväksi, on päinvastoin kiinteä osa viitejärjestelmää, joka muodostuu mainitusta verosta ja sen veron veropohjaa, verovelvollisia, verotettavaa tapahtumaa ja veroasteikkoa koskevista ominaisuuksista. Verokantojen progressiivisuuden ei siis voida katsoa tekevän poikkeusta viitejärjestelmästä. Puolan hallituksen mukaan komissio rajasi virheellisesti asianomaisen veron viitejärjestelmän jättämällä siitä pois veroasteikon, mikä johtaa siihen kummalliseen tilanteeseen, että komission määrittämään viiteverojärjestelmään ei sisälly tavanomaista verokantaa, johon nähden voitaisiin arvioida, onko kyseessä valikoiva etu, kuten menettelyn aloittamista koskevan päätöksen, ensimmäisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 26 ja 51 perustelukappaleesta sekä lopullisen päätöksen, toisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 47 ja 49 perustelukappaleesta ilmenee.

Komissio katsoo ainoastaan, että viitejärjestelmässä pitäisi olla vain yksi verokanta, jonka puolan viranomaiset voisivat tarvittaessa vahvistaa enintään 1,4 prosentin marginaaliveroasteen tai verovelvollisille määrätyn korkeimman keskimääräisen tosiasiallisen verokannan tasolle.

- 44 Verokannat, mukaan lukien progressiivisen veroasteikon tapauksessa, ovat väistämättä osa kaikkia veroja, kuten komissio on [SEUT] 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä antamansa tiedonannon (EUVL 2016, C 262, s. 1; jäljempänä valtiontuen käsitettä koskeva tiedonanto) 134 kohdassa myös todennut. Halutessaan määrätä verolle yhden yhtenäisen verokannan komissio loukkaa lisäksi jäsenvaltioiden toimivaltaa verotuksen alalla.
- 45 Puolan hallitus korostaa, että tässä tapauksessa kyseessä oleva progressiivinen veroasteikko on selkeä ja ymmärrettävä ja että verokannat on vahvistettu suhteellisen alhaiselle tasolle ja kiinteiksi siten, että ylin 1,4 prosentin veroaste on vain 1,75 kertaa suurempi kuin alin 0,8 prosentin veroaste. Sen mukaan kynnyksivaikutusta ei ole, jos kaikkiin yrityksiin sovelletaan asianomaisten yritysten liikevaihdosta riippumatta verovapautusta 17 miljoonan zlotyn kuukausittaiseen liikevaihtoon saakka sekä 0,8 prosentin verokantaa 17–170 miljoonan zlotyn kuukausittaisen liikevaihdon osaan ja 1,4 prosentin verokantaa yli 170 miljoonaa zlotya ylittävään kuukausittaisen liikevaihdon osaan. Puolan hallituksen mukaan järjestelmä ei ole syrjivä eikä harkinnanvarainen, eikä se myöskään sisällä poikkeusta. Puolan hallitus väittää myös, että vähittäiskauppaveron rakennetta ei voida rinnastaa Gibraltarilla toimivien offshore-yritysten saamaan täydelliseen verovapautukseen, jota tarkasteltiin tiistaina 15. marraskuuta 2011 annetussa tuomiossa Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) ja joka oli vastoin asianomaisten verojen tavoitetta soveltaa kaikkiin yrityksiin yleistä verotusjärjestelmää, vaan että kyseinen rakenne muistuttaa mekanismeja, joilla kyseiset verot rajataan kaikkien yritysten osalta 15 prosenttiin voitosta ja joiden ei saman tuomion mukaan katsottu tuovan valikoivaa etua.
- 46 Puolan hallitus lisää, että vähittäiskauppaveron, sellaisena kuin se ymmärretään, täyttää kaksiosaisen tavoitteen eli hankkii valtiolle verotuloja samalla kun se jakaa verorasituksen oikeudenmukaisesti verovelvollisten kesken niiden maksukyvyn mukaan uudelleenjakotavoitteen mukaisesti, millä pyritään itsessään varmistamaan verotulojen saanti. Toisin kuin komissio väittää menettelyn aloittamista koskevan päätöksen, ensimmäisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 29 perustelukappaleessa ja lopullisen päätöksen, toisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 49 perustelukappaleessa, kyseisen veron tavoitteena ei ole pelkästään saada verotuloja tai edes ”verottaa kaikkien vähittäiskaupan toimijoiden liikevaihtoa”. Tämä vahvistaa sen, että siihen liittyvät verokannat ja kynnyksarvot ovat osa viitejärjestelmää. Lisäksi jos vähittäiskauppaketjujen valitsevat organisaatorakenteet saattoivat tosiasiallisesti vaikuttaa niiden maksettavaksi tulevan määrään, kullakin niistä oli oikeus valita tältä osin kaikkein edullisin organisaatorakenne käyttämällä muun muassa franchise-mallia. Puolan hallituksen mukaan erityisesti Carrefour-konserni, kuten muutkin suuret ulkomaiset vähittäismyyntiyritykset, käytti sitä laajalti, kun taas tietyt holdingyhtiömallin mukaisesti toimivat suuret veronmaksajat ovat sen mukaan puolalaisomistuksessa olevia pääomayhtiöitä.
- 47 Komissio vastaa näihin väitteisiin ensin alustavilla huomautuksilla. Se muistuttaa todenneensa, että kaikki vähittäismyyntiyritykset olivat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti rinnastettavassa tilanteessa asianomaisen veron tavoitteen kannalta ja että sen verokantojen progressiivinen rakenne aiheutti kyseisten yritysten välillä niiden kokoon perustuvaa syrjintää, joka ei ollut perusteltavissa mainitun veron logiikalla eikä luonteella, koska liikevaihdoltaan pienten yritysten keskimääräinen tosiasiallinen verokanta oli nolla tai alempi kuin liikevaihdoltaan suuremmilla yrityksillä. Siten lähes kaikki pienet ja keskisuuret riippumattomat vähittäismyyjät oli sen mukaan vapautettu verosta, tai niiltä perittiin veroa koko liikevaihdosta alle 0,8 prosentin keskimääräisen tosiasiallisen verokannan mukaan, kun taas suurten vähittäismyyjien, esimerkiksi holdingyhtiömallin mukaisesti toimivien hypermarketketjujen, keskimääräinen tosiasiallinen verokanta oli lähempänä 1,4 prosentin enimmäismäärää, mikä koskee komission mukaan merkittävää osaa niiden voitoista. Puolalaisomistuksessa olevat vähittäismyyntiyritykset kuuluvat sen mukaan yleensä järjestelmän edunsaajiin, kun taas ulkomaisessa omistuksessa olevien vähittäismyyntiyritysten veroaste on korkeampi. Komissio korostaa tältä osin, että

lähes 200 000 vähittäismyymälästä tai vähittäismyyntiyrityksestä julkisesti saatavilla olevien tietojen mukaan vain satakunta niistä oli syyskuussa 2016 velvollisia maksamaan veroa, ja siitä odotettavissa oleva tuotto oli 114 miljoonaa zlotya, josta kymmenen suurimman yrityksen maksuosuus oli lähes 80 miljoonaa zlotya. Vain kaksitoista yritystä maksoi porrastetun asteikon mukaan veroa 1,4 prosenttia. Erilaisista Puolassa annetuista poliittisista lausunnoista ilmeni komission mukaan lisäksi selvästi, että veron tarkoituksena oli palauttaa ennalleen pienimuotoisen kaupan ja kansainvälisten vähittäiskauppaketjujen kilpailuedellytykset. Lisäksi franchise-mallin mukaisesti organisoitu vähittäiskauppaketju maksoi joko vain vähän veroja tai oli kokonaan vapautettu veroista, kun taas holdingyhtiömallin mukaisesti toimivaa vähittäiskauppaketjua, jonka liikevaihto oli sama, verotettiin paljon raskaammin. Komissio mainitsee tältä osin esimerkkinä Carrefour-konsernin, jonka organisaatio on osaksi holdingyhtiöperiaatteen mukainen ja jonka keskimääräinen verokanta kyseisen osan osalta on 1,2 prosenttia, kun taas franchise-mallin mukaisesti toimivan puolalaisen vähittäiskauppaketjun Lewiatanin, johon kuuluu 16 yhtiötä, keskimääräinen verokanta on lähellä nollaa. Tältä osin on todettava, että vaikka myös Carrefour-konsernin kaltaiset ulkomaiset kauppaketjut käyttävät franchise-mallia, franchise-yrittäjät ovat komission mukaan nimenomaisesti Puolan paikallisia yrityksiä, jotka hyötyvät kyseessä olevasta verosäännöksestä. Suullisessa käsittelyssä komissio kuitenkin korosti, että siltä osin kuin on kyse vähittäiskaupan alan progressiivisesta veroasteikosta johtuvien etujen valikoivuuden osoittamisesta, riidanalaiset päätökset eivät perustuneet verovelvollisten kotipaikkaan perustuvan syrjinnän toteamiseen.

- 48 Komissio viittaa tiistaina 15. marraskuuta 2011 annettuun tuomioon komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) ja lisää, ettei sen selvittämiseksi, onko jokin verotustoimenpide valikoiva tiettyjen yritysten hyväksi, ole riittävää tutkia, poiketaanko viitejärjestelmän – sellaisena kuin asianomainen jäsenvaltio on sen määrittänyt – säännöistä, vaan on myös varmistettava, onko viitejärjestelmän rajat ja rakenne määritetty johdonmukaisesti vai päinvastoin selvästi mielivaltaisesti tai puolueellisesti siten, että suositaan kyseisiä yrityksiä, kuten käsiteltävässä asiassa on tehty. Komissio toteaa, että kyseisessä tuomiossa unionin tuomioistuin katsoi valikoivan edun, joka hyödytti tiettyjä yrityksiä, johtuvan veron suunnittelusta itsestään. Kyseinen lähestymistapa vahvistetaan keskiviikkona 21. joulukuuta 2016 annetussa tuomiossa komissio v. Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981).
- 49 Siltä osin kuin Puolan hallitus perustelee kyseistä verojärjestelyä tarpeella ottaa huomioon yritysten maksukyky, komissio väittää myös, että liikevaihtoa vastaavalla veroperusteella ei ole merkitystä tältä osin, sillä yritys voi suuresta liikevaihdosta huolimatta olla tappiollinen, ja päinvastoin. Yrityksen suuri koko ei komission mukaan tarkoita merkittävää maksukykyä. Verotuksen optimoinnin ja veronkierron torjumisella, johon Puolan hallitus vetoaa, ei sen mukaan myöskään ole merkitystä, sillä veronkierron riski on todellinen vain voittojen verotuksessa.
- 50 Komissio täsmentää, ettei sen analyysissä kyseenalaisteta jäsenvaltioiden itsemääräämisoikeutta verotuksen alalla. Puolan tasavallalla on sen mukaan edelleen yksinomainen toimivalta kyseisellä alalla sillä varauksella, että se noudattaa valtioneuvoston liittyviä EUT-sopimuksen määräyksiä.
- 51 Erityisesti siltä osin kuin on kyse viitejärjestelmän määrittämisestä koskevasta keskustelusta komissio toteaa, että edullisen verotoimenpiteen valikoivuuden toteamiseksi on määritettävä kyseinen järjestelmä, joka muodostuu johdonmukaisesta sääntökokonaisuudesta, jota sovelletaan objektiivisten kriteerien perusteella yleensä kaikkiin sen tavoitteessa määriteltyyn soveltamisalaan kuuluviin yrityksiin, ja sen jälkeen osoitettava, että asianomainen toimenpide poikkeaa kyseisestä järjestelmästä siltä osin kuin siinä erotellaan toisistaan yritykset, jotka ovat mainitun tavoitteen kannalta tosiasiallisesti ja oikeudellisesti rinnastettavassa tilanteessa. Koska käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva vero kohdistuu vähittäismyynnin liikevaihtoon ja verovelvollisia ovat vähittäismyyjät, kaikki vähittäismyyjät ovat – veron tavoite huomioon ottaen – koostaan riippumatta tosiasiallisesti ja oikeudellisesti rinnastettavassa tilanteessa. Viitejärjestelmä on siten vähittäismyynnistä saatavan liikevaihdon verotus.



- 52 Kuten tiistaina 15. marraskuuta 2011 annettuun tuomioon komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) johtaneessa asiassa, viitejärjestelmä, sellaisena kuin Puolan hallitus on sen esitellyt, on kuitenkin komission mukaan tarkoituksella suunniteltu valikoivaksi ilman, että valikoivuus on perusteltavissa veron tavoitteella, joka on tulojen hankkiminen valtiolle. Komissio ei ole jättänyt huomiotta sitä, että samoja verokantoja ja -portaita sovelletaan kaikkiin vähittäismyyntiyrityksiin, mutta siitä huolimatta paikalliset vähittäismyyjät hyötyvät siitä, että niiden keskimääräinen tosiasiallinen verokanta on nolla tai paljon alempi kuin liikevaihdoltaan suurilla vähittäismyyjillä. Komissio esittää tässä yhteydessä lopulliseen päätökseen, toiseen riidanalaiseen päätökseen sisältyvät esimerkkiluvut, joihin on viitattu edellä 14 kohdassa. Veroportaiden määrittelyperusteissa suositetaan väistämättä pieniä vähittäismyyjiä ja lisätään alan suurimpien yritysten maksuja, elleivät Puolan viranomaiset perustele niitä pätevästi.
- 53 Puolan hallituksen väite, jonka mukaan vähittäiskauppaveron progressiivisuutta voidaan perustella kaksinkertaisella tavoitteella hankkia valtiolle verotuloja ja jakaa verorasitus oikeudenmukaisesti verovelvollisten kesken niiden maksukyvyn mukaan, ei komission mukaan kuulu viiteverojärjestelmän määrittämistä koskevaan vaiheeseen vaan perusteluihin, jotka esitetään tarvittaessa sen jälkeen, kun järjestelmästä poikkeaminen on todettu. Joka tapauksessa veroon kiinteästi liittyvä tavoite, joka on otettava huomioon, ei ole verotulojen tuottaminen, joka on minkä tahansa veron tavoite, vaan vähittäiskaupan liikevaihdon verottaminen, samoin kuin voitoista kannettavan veron tavoitteena on voittojen verottaminen. Kuten edellä 49 kohdassa mainittiin, tavoitteena ei myöskään voinut olla eri vähittäismyyntiyritysten veronmaksukyvyn huomioon ottaminen.
- 54 Siten viitejärjestelmäksi on komission mukaan riidanalaisissa päätöksissä perustellusti määritetty vähittäiskaupan tuottaman liikevaihdon verotus ilman progressiivista veroasteikkoa siten, ettei kiinteää veroasteikkoa kuitenkaan ole käytetty, toisin kuin Unkarin hallitus väittää.
- 55 On aiheellista tutkia edellä yhteenvedonomaisesti esitetyt väitteet.
- 56 SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaan, jollei perussopimuksissa toisin määrätä, jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.
- 57 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että SEUT 107 artiklan 1 kohdassa mainituilla tuilla ei tarkoiteta vain avustuksia, vaan myös valtion toimenpiteitä, jotka eivät ole avustuksia sanan suppeassa merkityksessä mutta jotka eri tavoin alentavat yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja ovat siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustusten kaltaisia (ks. vastaavasti tuomio torstaina 23. helmikuuta 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. korkea viranomainen, 30/59, EU:C:1961:2, s. 39; tuomio tiistaina 2. heinäkuuta 1974, Italia v. komissio, 173/73, EU:C:1974:71, 33 kohta; tuomio tiistaina 15. maaliskuuta 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, 13 kohta ja tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71 kohta).
- 58 Verotuksen alalla siitä seuraa, että toimenpidettä, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille suotuisan verokohtelun ja jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena (ks. vastaavasti tuomio tiistaina 15. maaliskuuta 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, 14 kohta; tuomio tiistaina 15. marraskuuta 2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72 kohta ja tuomio keskiviikkona 21. joulukuuta 2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56 kohta).

- 59 Sen osoittamiseksi, että kyse on tiettyihin yrityksiin kohdistuvasta suotuisasta verokohtelusta, toisin sanoen kyseessä olevan toimenpiteen verokohtelun luokittelusta valikoivaksi, on ratkaistava, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä jokin toimenpide omiaan suosimaan jotakin yritystä verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (ks. vastaavasti ja analogisesti tuomio tiistaina 2. heinäkuuta 1974, Italia v. komissio, 173/73, EU:C:1974:71, 33kohta; ks. myös tuomio tiistaina 15. marraskuuta 2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 75 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 60 Tarkemmin sanottuna oikeuskäytännössä vahvistetun analysointimenetelmän mukaan edullisen verotoimenpiteen luokittelu ”valikoivaksi” edellyttää aluksi yleisen tai ”normaalin” verojärjestelmän määrittelyä ja tutkimista ennakoita (ks. vastaavasti tuomio keskiviikkona 21. joulukuuta 2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57 kohta ja tuomio torstaina 28. kesäkuuta 2018, Andres (Heitkamp BauHoldingsin konkurssipesä) v. komissio C-203/16 P, EU:C:2018:505, 88 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 61 Juuri tähän verojärjestelmään verraten on sen jälkeen arvioitava ja tarvittaessa selvitettävä, onko kyseisellä verotoimenpiteellä myönnetty etu mahdollisesti valikoiva, osoittamalla, että toimenpide poikkeaa mainitusta normaalista järjestelmästä, koska sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa verrattavissa olevassa tilanteessa tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen kannalta (ks. vastaavasti tuomio torstaina 8. syyskuuta 2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 kohta ja tuomio keskiviikkona 21. joulukuuta 2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57 kohta). Jos sitä vastoin ilmenee, että veroetua (toisin sanoen erilaista kohtelua) voidaan perustella sen järjestelmän luonteella ja rakenteella, johon toimenpide sisältyy, sitä ei voida pitää valikoivana etuna (ks. vastaavasti tuomio torstaina 8. marraskuuta 2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, 42 kohta; tuomio torstaina 15. joulukuuta 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, 51 ja 52 kohta; tuomio keskiviikkona 6. syyskuuta 2006, Portugali v. komissio, C-88/03, EU:C:2006:511, 52 kohta; tuomio maanantaina 22. joulukuuta 2008, British Aggregates v. komissio, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 83 kohta ja tuomio keskiviikkona 21. joulukuuta 2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58 ja 60 kohta).
- 62 Oikeuskäytännöstä ilmenee, että mainittaessa normaalin järjestelmän luonne tarkoitetaan sille asetettua tavoitetta, kun taas mainittaessa normaalin järjestelmän rakenne tarkoitetaan sen täytäntöönpanosääntöjä (ks. vastaavasti tuomio keskiviikkona 6. syyskuuta 2006, Portugali v. komissio, C-88/03, EU:C:2006:511, 81 kohta ja tuomio keskiviikkona 7. maaliskuuta 2012, British Aggregates v. komissio, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, 84 kohta). On syytä korostaa, että edellä mainitun normaalin verojärjestelmän tavoitteen tai luonteen käsitteellä tarkoitetaan kyseisen verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteita, eikä sillä viitata politiikkoihin, jotka voidaan tarvittaessa rahoittaa verojärjestelmästä saaduilla tuloilla (kuten käsiteltävässä asiassa perhepoliittisten toimenpiteiden rahoittaminen) eikä päämääriin, joita voidaan tavoitella ottamalla käyttöön poikkeuksia kyseisestä verojärjestelmästä.
- 63 Käsiteltävässä asiassa on aluksi tutkittava normaalin verojärjestelmän määrittämistä koskeva kysymys, ja sen jälkeen lähtökohtaisesti tarkasteltava valikoivan edun mahdollista olemassaoloa suhteessa kyseiseen järjestelmään.
- 64 Siltä osin kuin komissio viittaa riidanalaisissa päätöksissä erityisesti tiistaina 15. marraskuuta 2011 annettuun tuomioon komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) on korostettava, että tämän tuomion antamiseen johtaneiden asioiden kohteena olevat kolme veroa muodostivat yhdessä kaikkien Gibraltarille sijoittautuneiden yritysten yleisen verojärjestelmän, kun taas komission käsiteltävässä asiassa valtiontueksi luokittelema toimenpide kuuluu tavaroiden vähittäiskauppaa yksityisille koskevan

alakohtaisen erityisveron alaan. Normaalisissa verojärjestelmässä ei siis voida missään tapauksessa sivuuttaa tätä alaa (ks. vastaavasti ja analogisesti tuomio keskiviikkona 21. joulukuuta 2016, komissio v. Hansstadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 54–63 kohta).

- 65 Puolan hallitus väittää kuitenkin perustellusti, että verokantoja ei voida jättää sisällyttämättä verojärjestelmään, kuten komissio on tehnyt (ks. menettelyn aloittamista koskevan päätöksen, ensimmäisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 22 ja 29 perustelukappale ja lopullisen päätöksen, toisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 46 ja 49 perustelukappale). Verokannan yhtenäisyydestä tai progressiivisuudesta riippumatta veroaste kuuluu kannettavan veron oikeudellisen järjestelmän perusominaisuuksiin veroperusteen, verotettavan tapahtuman ja verovelvollisuuden tavoin. Kuten Puolan hallitus korostaa, komissio toteaa itse valtiontuen käsitteestä annetun tiedonannon 134 kohdassa, että ”verojen osalta viitejärjestelmä perustuu sellaisiin tekijöihin kuin veropohja, verovelvolliset, verotettava tapahtuma ja verokannat”. Ilman normaalin järjestelmän rakenteen määrittämisen mahdollistavaa veroastetta on toisaalta mahdotonta tutkia, onko kyseessä tietyille yrityksille etua tuova poikkeus (ks. vastaavasti tuomio keskiviikkona 6. syyskuuta 2006, Portugali v. komissio, C-88/03, EU:C:2006:511, 56 kohta ja tuomio keskiviikkona 7. maaliskuuta 2012, British Aggregates v. komissio, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, 52 kohta). Siksi, jos tiettyihin yrityksiin sovelletaan saman veron yhteydessä eri verokantoja kuin muihin, mukaan lukien muista poikkeavat vapautukset, on tarvittaessa määritettävä, mikä on normaali tilanne asiassa, joka kuuluu normaalin järjestelmän alaan, sillä muuten edellä 60 ja 61 kohdassa mainittua menetelmää ei voida soveltaa.
- 66 Riidanalaisista päätöksistä ja komission puolustukseen esittämistä väitteistä ilmenee lisäksi, että se on yrittänyt määrittää normaalin järjestelmän, johon kuuluvaan verotusrakenteeseen voitaisiin viitata. Muun muassa menettelyn aloittamista koskevan päätöksen, ensimmäisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 26 ja 32 perustelukappaleesta ja lopullisen päätöksen, toisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 47, 49 ja 54 perustelukappaleesta ilmenee, että komission mukaan tämän järjestelmän oli oltava järjestelmä, jossa vähittäismyyjien liikevaihtoa verotetaan yhden (kiinteän) verokannan mukaisesti ensimmäisestä zlotysta alkaen. Komissio näyttää lisäksi pitäneensä valittavana sitä, että Puolan viranomaiset eivät ilmoittaneet sille tämän yhtenäisen verokannan arvoa (menettelyn aloittamista koskevan päätöksen, ensimmäisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 26 perustelukappale ja lopullisen päätöksen, toisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 47 perustelukappale) ja ehdotti jopa, että käytettäisiin ylintä 1,4 prosentin verokantaa tai verovelvollisille määrättyä ylintä keskimääräistä tosiasiallista verokantaa (menettelyn aloittamista koskevan päätöksen, ensimmäisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 51 perustelukappale). On kuitenkin todettava, että normaali järjestelmä, jonka verokanta on yhtenäinen ja johon komissio on joissakin riidanalaisien päätösten kohdissa viitannut, on hypoteettinen järjestelmä, jota ei voitu käyttää. Edellä 60 ja 61 kohdassa mainitun menetelmän toiseen vaiheeseen kuuluva veroedun mahdollisen valikoivuuden arviointi on nimittäin suoritettava siten, että otetaan huomioon sen normaalin verojärjestelmän, johon veroetuus sisältyy, todelliset ominaisuudet, jotka on määritetty kyseisen menetelmän ensimmäisessä vaiheessa, eikä olettamukset, joita toimivaltainen viranomainen ei ole vahvistanut.
- 67 Näin ollen komissio on riidanalaisissa päätöksissä määrittänyt normaalin järjestelmän, joka on joko puutteellinen, koska siihen ei sisälly verokantaa, tai hypoteettinen, koska sen verokanta on yhtenäinen, mikä merkitsee oikeudellista virhettä.
- 68 Kun otetaan huomioon kyseessä olevan veron alakohtaisuus ja se, ettei tiettyjen yritysten veroasteikkoja ole erotettu toisistaan, ainoa normaali järjestelmä, jota käsiteltävässä asiassa voitiin käyttää, oli – kuten Puolan hallitus väittää – itse vähittäiskauppavero, jonka rakenteeseen progressiivinen veroasteikko ja portaat kuuluvat, mukaan lukien kuitenkin, toisin kuin kyseinen hallitus väittää, 0–17 miljoonan zlotyn liikevaihdon osalta säädetty veron perusteesta tehtävä vähennys, koska se kuuluu tosiasiallisesti verotusrakenteeseen, ja vaikka kyseinen liikevaihdon osa on vapautettu verosta, vastaava toiminta kuuluu sen alakohtaiseen soveltamisalaan.

- 69 Vaikka komissio on tehnyt virheen määrittäessään merkityksellisen normaalin verojärjestelmän, on kuitenkin tutkittava, onko sen tekemä päätelmä perusteltavissa muilla riidanalaisissa päätöksissä mainituilla syillä, joiden nojalla voitaisiin määrittää, onko kyse valikoivasta edusta tiettyjen yritysten hyväksi.
- 70 Komissio ei nimittäin ole pelkästään todennut, että kyseessä olevan veron progressiivinen rakenne poikkesi normaalista järjestelmästä, joka on tässä tapauksessa määritetty puutteellisesti tai hypoteettisesti, vaan se on myös perustellut edun valikoivuutta liikevaihdoltaan pienten yritysten hyväksi lähinnä tukeutumalla tiistaina 15. marraskuuta 2011 annettuun tuomioon komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732), joka koski verojärjestelmää, joka oli itsessään syrjivä, kun otetaan huomioon sille asetettu tavoite, toisin sanoen sen luonne. Käsiteltävässä asiassa komissio katsoi, että vähittäiskauppaveron rakenne siihen sisältyvine progressiivisine verokantoinen ja portainen oli sille asetetun tavoitteen vastainen ja että vero aiheutti tältä osin syrjintää kyseisen alan yritysten välillä. On siis tutkittava, onko kyseinen arviointi perusteltu.
- 71 Menettelyn aloittamista koskevan päätöksen, ensimmäisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 23 perustelukappaleessa ja lopullisen päätöksen, toisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 46 perustelukappaleessa komissio totesi, että ”o[li] myös tarpeen arvioida, o[liko] jäsenvaltio suunnitellut järjestelmän rajat johdonmukaisesti vai, päinvastoin, selkeän mielivaltaisesti tai puolueellisesti suosiakseen näin tiettyjä yrityksiä toisiin nähden”. Lopullisen päätöksen, toisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 47 perustelukappaleessa se totesi, että ”pienemmän liikevaihdon omaaviin yrityksiin sovellet[tiin] alhaisempaa tosiasiallista verokantaa kuin suuremman liikevaihdon omaaviin yrityksiin – –, vaikka kummankin tyyppiset yritykset harjoitt[i]vat samaa toimintaa”. Menettelyn aloittamista koskevan päätöksen, ensimmäisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 28 ja 29 perustelukappaleessa se totesi, että ”veron nimenomaisena tavoitteena [oli] kerätä tuloja yleiseen talousarvioon”, että ”tämä tavoite huomioon ottaen komissio katso[i], että kaikki vähittäismyyjät [olivat] tosiasiallisesti ja oikeudellisesti rinnastettavassa tilanteessa riippumatta – – niiden liikevaihdosta”, että ”o[li] näin ollen ilmeistä, että Puola [oli] tarkoituksellisesti suunnitellut veron siten, että se suosii mielivaltaisesti tiettyjä yrityksiä” ja että ”järjestelmä [oli] tarkoituksellisesti valikoiva tavalla, joka ei ollut oikeutettu ottaen huomioon veron tavoite”. Lopullisen päätöksen, toisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 49 perustelukappaleessa esitetään samankaltaisia arvioita, joissa kuitenkin saman päätöksen johdanto-osan 44 perustelukappaleen tavoin tällä kertaa todetaan, että veron tavoitteena on ”verottaa kaikkien vähittäiskaupan toimijoiden liikevaihtoa”.
- 72 On kuitenkin ensinnäkin niin, että menettelyn aloittamista koskevan päätöksen, ensimmäisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 28 ja 29 perustelukappaleessa määritelty tavoite eli yleisen talousarvion kartuttaminen on – kuten komissio itse vastineissaan totesi – yhteinen kaikille kohdentamattomille veroille, joista verojärjestelmät olennaisilta osin muodostuvat, eikä se yksinään ole riittävä peruste erilaisten verojen luonteen määrittämiseen esimerkiksi sen mukaan, minkä tyyppiset verovelvolliset ovat veron kohteena, ovatko verot yleisiä vai alakohtaisia tai mikä on niille mahdollisesti asetettu erityistavoite, esimerkiksi siltä osin kuin on kyse veroista, joilla pyritään vähentämään tiettyjä ympäristövahinkoja (ympäristöverot). Myöskään verokantojen progressiivinen rakenne ei sellaisenaan voi olla talousarviovarojen keräämistä koskevan tavoitteen vastainen.
- 73 Toiseksi on todettava, että lopullisen päätöksen, toisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 44 ja 49 perustelukappaleessa määriteltyä tavoitetta eli kaikkien asianomaisen alan yritysten liikevaihdon verottamista, ei myöskään voitu hyväksyä. Asiakirja-aineiston tietojen perusteella ei voida vahvistaa, että tämä oli Puolan lainsäätäjän tarkoitus. Sekä vähittäiskauppaverosta annetun lain perustelut (ks. tältä osin osa, jonka otsikko on ”verovelvollisuus ja verokannat että Puolan viranomaisten lopullisen päätöksen, toisen riidanalaisen päätöksen antamiseen johtaneessa hallinnollisessa menettelyssä esittämät huomautukset (ks. tältä osin kyseisen päätöksen johdanto-osan 27 perustelukappale) päinvastoin osoittavat, että tavoitteena oli ottaa käyttöön verotulojen uudelleenjakoperiaatteen mukainen alakohtainen vero.

- 74 Asiakirja-aineiston tiedoista ilmenee tarkemmin, että vähittäiskauppaverosta annetussa laissa otettiin käyttöön vero, joka kannetaan vähittäismyyjiltä niiden oikeudellisesta asemasta riippumatta tavaroiden myynnistä yksityisille syntyvästä liikevaihdosta ja johon liittyy uudelleenjakotavoite. Vaikka kyseisen veron sanottiin mahdollistavan perhepoliittisten toimenpiteiden rahoittamisen, sen oli määrä kartuttaa yleistä talousarviota. Mitään muuta erityistavoitetta esimerkiksi kyseessä olevasta toiminnasta mahdollisesti aiheutuvien kielteisten vaikutusten kompensoimiseksi tai ehkäisemiseksi ei mainittu.
- 75 Lisäksi – toisin kuin komissio väittää – kyseessä olevan veron rakenne, jonka ominaispiirre on verotuksen progressiivisuus, oli lähtökohtaisesti yhdenmukainen tämän tavoitteen kanssa, vaikka kyseessä oli liikevaihtovero. On nimittäin kohtuullista olettaa, että liikevaihdoltaan suurella yrityksellä voi erilaisten mittakaavaetujen ansiosta olla suhteellisesti vähemmän kustannuksia kuin liikevaihdoltaan pienemmällä yrityksellä – koska kiinteät yksikkökustannukset (esimerkiksi rakennukset, kiinteistövero, materiaalit, henkilöstökulut) ja muuttuvat yksikkökustannukset (esimerkiksi raaka-aineiden hankinta) pienenevät toimintavolyymin myötä – ja että sen nettotulot voivat siten olla suhteellisesti suuremmat, minkä vuoksi se kykenee maksamaan suhteellisesti enemmän liikevaihtoveroa.
- 76 On siis aiheellista vahvistaa se, mitä Puolan hallitus lähinnä väittää, eli että kyseisen veron tavoitteena oli ottaa käyttöön uudelleenjakotavoitteen mukainen alakohtainen verotus, joka kohdistuu vähittäismyyjien liikevaihtoon.
- 77 Komissio on siis tehnyt käsiteltävässä asiassa toisen virheen määrittäessään vähittäiskauppaverolle tavoitteen, joka poikkeaa Puolan viranomaisten asettamasta tavoitteesta.
- 78 Toinen virhe liittyy lisäksi komission tekemään ensimmäiseen virheeseen, sillä komission vahvistama tavoite eli kaikkien asianomaisen alan toimijoiden liikevaihdon verottaminen merkitsi tosiasiallisesti sen mielestä sekä verovähennyksen puuttumista että yhtenäisen verokannan olemassaoloa, mikä vastaa hypoteettista verojärjestelmää, jonka se yritti määrittää, kuten menettelyn aloittamista koskevan päätöksen, ensimmäisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 32 perustelukappaleen ja lopullisen päätöksen, toisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 54 perustelukappaleen viimeiset virkkeet, jotka ovat samanlaiset, jäljempänä osoittavat:
- ”[Viitejärjestelmä] – – jossa kaikkien Puolassa vähittäiskauppaa harjoittavien yritysten vähittäismyyntiin sovelletaan yhtä (kiinteää) verokantaa.”
- 79 Analyysin tässä vaiheessa on selvitettävä, saattoiko komissio, huolimatta kahdesta edellä todetusta virheestä, jotka se teki määrittäessään viitejärjestelmää ja sen tavoitetta, edelleen löytää perustellusti seikkoja, jotka osoittavat, että vähittäiskauppaveroon liittyi valikoivia etuja, kun otetaan huomioon edellä 68 ja 76 kohdassa mainitut viitejärjestelmä ja sen tavoite, sellaisina kuin ne ilmenevät Puolan lainsäädännöstä. Kysymys on tarkemmin sanoen siitä, onko se osoittanut, että Puolan viranomaisten valitsema verotusrakenne oli ristiriidassa kyseisen järjestelmän tavoitteen kanssa.
- 80 On muistutettava, että unionin tuomioistuin on useaan otteeseen lausunut siitä, sisältykö verojärjestelmiin, tai yleisemmin pakollisten maksujen järjestelmiin, joissa maksuvelvollisten tilanteen mukaan sovellettavat maksujen mukauttamissäännöt ovat yleisiä, valikoivia etuja vai ei. Tässä yhteydessä se, että verolle ovat ominaisia progressiivinen rakenne, veron perusteesta tehtävät vähennykset, ylärajat tai muut mukauttamisjärjestelyt ja että niiden seurauksena tosiasialliset veroasteet vaihtelevat verovelvollisten veropohjan suuruuden tai mainittujen mukauttamisjärjestelyjen parametrien mukaan, ei välttämättä tarkoita – kuten edellä 58–62 kohdassa mieliin palautetusta oikeuskäytännöstä ilmenee – että kyseessä on valikoiva etu tiettyjen yritysten hyväksi.

- 81 Tätä toteamusta havainnollistetaan erityisesti erilaisilla konkreettisilla esimerkeillä, jotka liittyvät edellä 79 kohdassa esitettyyn kysymykseen ja auttavat rajaamaan sen, missä olosuhteissa voidaan määrittää, onko kyseessä poikkeus normaalin järjestelmän soveltamisesta sen takia, ettei kyseessä olevan veron mukauttamistoimenpiteessä oteta huomioon mainitun järjestelmän luonnetta eli sen tavoitetta.
- 82 Siltä osin kuin on kyse tapauksista, joissa tällainen poikkeus on todettu, torstaina 8. marraskuuta 2001 annetussa tuomiossa *Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 49–55 kohta), maanantaina 22. joulukuuta 2008 annetussa tuomiossa *British Aggregates v. komissio* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 86 ja 87 kohta), torstaina 26. huhtikuuta 2018 annetussa tuomiossa *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), tiistaina 15. marraskuuta 2011 annetussa tuomiossa komissio ja Espanja v. *Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta* (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 85–108 kohta) ja keskiviikkona 21. joulukuuta 2016 annetussa tuomiossa komissio v. *World Duty Free Group ym.* (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58–94 kohta luettuna yhdessä 123 kohdan kanssa), joista ensimmäisessä oli kyse ylärajasta, kolmessa seuraavassa verovapautuksista ja viimeisessä veroperusteeseen tehtävistä alennuksista, unionin tuomioistuin katsoi – kun otetaan huomioon asianomaisten verojen tavoitteet, jotka koskivat kolmen ensimmäisen tuomion osalta muun muassa ympäristöön kohdistuvien kielteisten ulkoisvaikutusten torjumista, seuraavan tuomion osalta kaikkia yrityksiä koskevan yleisen verotusjärjestelmän käyttöönottoa ja viimeisen tuomion osalta yritysten omaisuuserien hankintaan liittyvän liikearvon vähentämistä yhteisöverotuksessa huomioon otettavana kuluna tietyissä olosuhteissa – että edut, jotka oli rajattu vain tietyille yrityksille muiden kyseisten tavoitteiden kannalta niihin rinnastettavassa tilanteessa olevien yritysten joukosta, olivat tällä perusteella valikoivia.
- 83 Näistä tuomioista seuraa, että – riippumatta siitä, sisältyykö veron tavoitteeseen verovelvollisten yritysten toimintaan liittyvä päämäärä vai ei, kohdistuuko etu tiettyyn toimialaan muihin verovelvollisiin yrityksiin nähden tai johonkin nimenomaiseen yritystoiminnan muotoon taikka onko etu kaikkien verovelvollisten yritysten saatavilla – jos kyseinen etu johtaa veron tavoitteen kanssa ristiriidassa olevaan erilaiseen kohteluun, se on valikoiva. Veron tavoitteeseen voi kuitenkin itsessään sisältyä mukautus, jonka tavoitteena on verorasituksen jakaminen tai sen vaikutuksen rajoittaminen. Erityiset tilanteet, jotka erottavat tietyt verovelvolliset muista, voidaan myös ottaa huomioon sivuuttamatta veron tavoitetta.
- 84 Tältä osin unionin tuomioistuin totesi torstaina 8. marraskuuta 2001 annetussa tuomiossa *Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 33–36 kohta), joka mainitaan edellä 82 kohdassa, että yritysten kuluttamasta energiasta perityn energiaveron osittainen palauttaminen, jota sovelletaan, kun kyseiset verot ylittävät tietyn kynnsarvon mainittujen yritysten tuotannon nettoarvosta, ei ollut valtiontukea, jos kaikki näitä veroja maksavat yritykset voivat saada palautuksen toimialastaan ja toiminnastaan riippumatta, vaikka se saattoikin johtaa siihen, että saman määrän energiaa kuluttavien yritysten veroasteet olivat erilaiset.
- 85 Vastaavasti tiistaina 15. marraskuuta 2011 annetussa tuomiossa komissio ja Espanja v. *Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta* (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 77–83 kohta), joka mainittiin edellä 82 kohdassa, unionin tuomioistuin katsoi, että edut, jotka voivat johtua kahden yritysveron, joiden veroperuste ei ollut voitto, enimmäismäärän yleisestä rajaamisesta 15 prosenttiin voitosta sillä seurauksella, että yritykset, joilla on sama veropohja, voivat maksaa erilaista veroa, vahvistettiin asianomaisten yritysten valinnoista riippumattomien objektiivisten kriteerien perusteella, eivätkä ne näin olleet valikoivia.
- 86 Unionin tuomioistuin katsoi torstaina 8. syyskuuta 2011 annetussa tuomiossa *Paint Graphos ym.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 48–62 kohta), että yhtiöiden voitoista kannettavan veron, joka oli normaali järjestelmä kyseisessä asiassa, yhteydessä osuuskunnille myönnetty täydellinen verovapautus ei ollut valikoiva, koska ne eivät olleet kaupallisten yhtiöiden tilanteeseen verrattavissa olevassa

tilanteessa tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen kannalta siltä osin kuin ne toimivat selvästi osuuskunnille luonteenomaisten edellytysten mukaisesti, mikä merkitsi selvästi pienempää voittomarginaalia kuin pääomayhtiöillä.

- 87 Unionin tuomioistuin on torstaina 29. maaliskuuta 2012 annetussa tuomiossa 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, 37–44 kohta) – ottaen huomioon myös tiettyjen yritysten nimenomaisen tilanteen – katsonut, että aikaisempien verokiistojen kertaluonteinen ratkaisujärjestelmä, joka on avoin yrityksille, jotka täyttävät objektiiviset kriteerit mutta joita ei niiden takia aseteta tosiasiallisesti ja oikeudellisesti muiden yhtiöiden tilanteeseen rinnastettavissa olevaan tilanteeseen, ei aiheuttanut valikoivaa etua, vaikka se saattoi johtaa siihen, että kyseisen järjestelmän edunsaajat maksavat muita yrityksiä vähemmän veroja muiden tekijöiden pysyessä samana.
- 88 Samoin torstaina 26. huhtikuuta 2018 annetussa tuomiossa (C-233/16, EU:C:2018:280), johon viitataan edellä 82 kohdassa, unionin tuomioistuin totesi, että sellaisen kaupan yksiköiltä kannettavan veron yhteydessä, jonka veroperuste muodostui olennaisilta osin myyntipinta-alasta ja jolla pyrittiin korjaamaan ja kompensoimaan kielteisiä ulkoisvaikutuksia ympäristön ja maankäytön alalla, 60 prosentin vähennys tai täydellinen verovapautus, joka myönnettiin tiettyä toimintaa harjoittaville yksiköille sekä niille yksiköille, joiden myyntipinta-ala jäi alle tietyn kynnsarvon, eivät olleet valtiontukea, jos osoitettiin, että nämä erilaiset yksiköt olivat selvästi erilaisessa tilanteessa kuin muut verovelvolliset yksiköt, kun otetaan huomioon vaikutukset, joita kyseessä olevalla verolla pyrittiin korjaamaan ja kompensoimaan, eli kyseisen veron tavoitteet.
- 89 Nämä esimerkit osoittavat, että on olemassa veroja, joiden luonne ei estä sitä, että niihin yhdistetään mukauttamisjärjestelyjä – jopa vapautuksia – ilman, että mainitut järjestelyt kuitenkaan johtavat valikoivien etujen myöntämiseen. Lyhyesti sanoen kyse ei ole valikoivuudesta, jos kyseiset verotuserot ja niistä mahdollisesti johtuvat edut – vaikka niiden ainoa peruste olisikin veron uudelleenjakotavoite verovelvollisten kesken – ovat seurausta vain ja yksinkertaisesti normaalin järjestelmän soveltamisesta poikkeuksesta, jos toisiinsa rinnastettavia tilanteita kohdellaan samalla tavalla ja jos mukauttamisjärjestelyissä ei sivuuteta asianomaisen veron tavoitetta. Myöskään erityissäännöksiä, jotka koskevat tiettyjä yrityksiä niiden oman tilanteen takia ja joiden nojalla ne hyötyvät veron mukauttamisesta tai jopa verovapautuksesta, ei pidä tarkastella valikoivana etuna, jos kyseiset säännökset eivät ole asianomaisen veron tavoitteen vastaisia. Tältä osin se, että ainoastaan ne verovelvolliset, jotka täyttävät toimenpiteen soveltamisedellytykset, voisivat hyötyä toimenpiteestä, ei sellaisenaan tee toimenpiteestä valikoivaa (ks. tuomio keskiviikkona 21. joulukuuta 2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tällaiset järjestelyt täyttävät edellä 61 kohdassa mainitun edellytyksen niiden yhteensopivuudesta sen järjestelmän luonteen ja rakenteen kanssa, johon ne kuuluvat.
- 90 Jos sitä vastoin veron tavoitteen tai veron mukauttamisen perusteena olevan logiikan kannalta toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa olevia yrityksiä ei kohdella samalla tavalla tältä osin, kyseisestä syrjinnästä johtuva valikoiva etu voi olla valtiontukea, jos muut SEUT 107 artiklan 1 kohdassa määrätyt edellytykset täyttyvät.
- 91 Myöskään erityisesti progressiiviset verorakenteet – mukaan lukien ne, joissa veron perusteesta tehdään merkittäviä vähennyksiä – jotka eivät ole poikkeuksellisia jäsenvaltioiden verotuksessa, eivät itsessään merkitse, että kyse on valtiontuesta. Komissio toteaa valtiontuen käsitteestä antamansa tiedonannon 139 kohdassa tältä osin, että tuloveron progressiivisuutta voidaan perustella tällaiseen veroon liittyvällä uudelleenjakotavoitteella. Ei ole kuitenkaan mitään perusteita rajata – kuten komissio tekee lopullisen päätöksen, toisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 58 ja 59 perustelukappaleessa – tällaista arviointia tuloveroihin ja jättää sen ulkopuolelle verot, jotka kohdistuvat yritysten nettotulojen tai voittojen sijasta niiden toimintaan. Edellä 58–62 kohdassa mieliin palautetusta oikeuskäytännöstä ei nimittäin ilmene, että välttääkseen veron mukauttamistoimenpiteen luokittelun valikoivaksi eduksi jäsenvaltio voi vedota ainoastaan tiettyihin tarkoituksiin rajattuihin mukauttamisperusteisiin, kuten vaurauden uudelleenjakamiseen tai tiettyjen asianomaisesta toiminnasta mahdollisesti aiheutuvien

kielteisten vaikutusten kompensoimiseen tai ehkäisemiseen. Tämä edellyttää välttämättä, ettei tavoiteltu mukauttaminen ole mielivaltaista – toisin kuin oli asiassa, jonka johdosta annettiin maanantaina 22. joulukuuta 2008 edellä 82 kohdassa mainittu tuomio *British Aggregates v. komissio* (C-487/06 P, EU:C:2008:757) – että sitä sovelletaan syrjimättömästi ja että se on yhdenmukaista asianomaisen veron tavoitteen kanssa. Esimerkiksi edellä 84, 85 ja 87 kohdassa mainitut mukauttamisjärjestelyt, joita unionin tuomioistuin ei pitänyt valikoivina, eivät vastanneet tavoitetta veron suhteuttamisesta kielteisiin ulkoisvaikutuksiin eivätkä myöskään uudelleenjakotavoitetta vaan muita tarkoituksia. Kuten edellä 75 kohdassa jo todettiin, ei myöskään ole poissuljettua, että uudelleenjakotavoitteella voidaan perustella myös liikevaihtoveron progressiivisuus, kuten Puolan hallitus käsiteltävässä asiassa perustellusti väittää. Uudelleenjakotavoitteella voidaan lisäksi perustella jopa täydellinen verovapautus tiettyjen yritysten osalta, kuten edellä 86 kohdassa mainitusta asiasta ilmenee.

- 92 Näin ollen liikevaihtoveron osalta mukauttamisperuste, joka on progressiivisen veron muodossa sellaisesta – korkeastakin – raja-arvosta lähtien, jonka tavoitteena voi olla yrityksen toiminnan verottaminen vain silloin, kun kyseinen toiminta on suhteellisen merkittävää, ei sellaisenaan merkitse valikoivan edun olemassaoloa.
- 93 Näin ollen edellä 79–92 kohdasta ilmenee, ettei komissio voinut pelkästään kyseisen uuden veron progressiivisesta rakenteesta perustellusti päätellä, että kyse on vähittäiskauppaveroon liittyvistä valikoivista eduista.
- 94 Jos komissio kuitenkin osoittaa riidanalaisissa päätöksissä, että käytännössä valittu progressiivinen verorakenne vahvistettiin siten, että kyseessä olevan veron tavoite menettää suureksi osaksi objektiivisen sisältönsä, voidaan katsoa, että yrityksille, joita ei veroteta lainkaan tai joiden verotus on alhainen suhteessa muihin yrityksiin, koituu siitä valikoivaa etua.
- 95 On siis syytä selvittää, onko komissio riidanalaisissa päätöksissä pystynyt osoittamaan tämän.
- 96 On kuitenkin todettava komission riidanalaisissa päätöksissä vain katsoneen, että juuri veron progressiivisuuden periaate tuotti valikoivan edun (menettelyn aloittamista koskevan päätöksen, ensimmäisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 32 ja 37 perustelukappale ja lopullisen päätöksen, toisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 47, 49 ja 54 perustelukappale), mikä edellä 92 kohdassa todettu huomioon ottaen on oikeudellinen virhe.
- 97 Ainoastaan lopullisen päätöksen, toisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 51 perustelukappaleessa komissio on esittänyt seikkoja, joiden nojalla sen voitaisiin katsoa osoittaneen, että käsiteltävässä asiassa omaksuttu vähittäiskauppaveron progressiivinen rakenne ei ollut yhteensopiva kyseisen veron tavoitteen, sellaisena kuin se on mainittu edellä 76 kohdassa, kanssa. Komissio totesi siinä nimittäin päätelleensä lähinnä erilaisista julkisesti saatavilla olevista tiedoista, että syyskuussa 2016 vain 109 verovelvollista 200 000:sta vähittäiskaupan alalla toimivasta yrityksestä oli ylittänyt 17 miljoonan zlotyn – mikä vastaa noin neljää miljoonaa euroa – kuukausittaisen liikevaihdon rajan, josta alkaen liikevaihtoveroa peritään.
- 98 Tähän yksittäiseen tosiseikkaan, jota – kuten pääasian asianosaiset suullisessa käsittelyssä vahvistivat – ei käsitelty Puolan viranomaisten kanssa hallinnollisen menettelyn aikana, ei liittynyt muuta perustetta kuin juuri progressiivisen veron periaate, eikä se näin ollen missään tapauksessa ole riittävä peruste katsoa, ettei käsiteltävässä asiassa vähittäiskauppaveron osalta käytetty progressiivinen rakenne ollut yhteensopiva veron tavoitteen kanssa.
- 99 Komissio on tosin riidanalaisissa päätöksissä lisäksi todennut, että vähittäiskauppaveron progressiivinen rakenne johti siihen, että tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa olevia yrityksiä kohdeltiin eri tavalla, toisin sanoen syrjivään kohteluun. Se on kuitenkin tältä osin ensisijaisesti vedonnut vain siihen – tosin havainnollistettuaan asiaa konkreettisesti – että yritysten keskimääräisen tosiasiallisen verokannan ja marginaaliveroasteen piti vaihdella niiden liikevaihdon



mukaan (menettelyn aloittamista koskevan päätöksen, ensimmäisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 24, 25, 27, 28, 32 ja 37 perustelukappale ja lopullisen päätöksen, toisen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 47, 49, 53 ja 54 perustelukappale). Tämä keskimääräisen tosiasiallisen verokannan ja marginaaliveroasteen vaihtelu veroperusteen suuruuden mukaan on kuitenkin luonteenomaista kaikille rakenteeltaan progressiivisille verojärjestelmille, eikä tällainen järjestelmä ole, kuten edellä 92 kohdassa todettiin, sellaisenaan ja pelkästään tästä syystä omiaan tuottamaan valikoivia etuja. Kun veron progressiivinen rakenne lisäksi ilmentää kyseiselle verolle asetettua tavoitetta, ei voida katsoa, että kaksi yritystä, joilla on erilainen veroperuste, ovat tosiasiallisesti rinnastettavassa tilanteessa tämän tavoitteen kannalta.

- 100 Komissio on riidanalaisissa päätöksissä viitannut myös seikkoihin, jotka sen mukaan osoittavat, että vähittäiskauppavero kohdistuu tosiasiallisesti raskaammin ulkomaisiin kuin puolalaisiin yrityksiin ja että se kohdistuu raskaammin holdingyhtiömallin mukaisesti toimiviin kuin laajalti franchise-yrittäjiä käyttäviin jakeluverkkoihin.
- 101 Siltä osin kuin on kyse ensimmäisestä seikasta, jonka Puolan hallitus riitautti, on riittävää todeta – kuten edellä 47 kohdassa mainittiin – komission itse huomauttaneen istunnossa, etteivät riidanalaiset päätökset perustuneet tämän veron verokantojen rakenteesta johtuvien etujen valikoivuuden osoittamisen osalta verovelvollisten kotipaikkaan perustuvan syrjinnän toteamiseen. Lisäksi on korostettava, että vaikka edellä 100 kohdassa mainitut seikat – toteen näytettyinäkin – ovat seurausta vain asianomaisen veron tavoitteen ja rakenteen mukaisen rakenteen soveltamisesta ja vaikka eri yritykset, jotka voivat kuulua veron soveltamisalaan, voivat vapaasti valita organisoitumallaan, myöskään nämä seikat eivät voi johtaa sen toteamiseen, että tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavia tilanteita kohdellaan eri tavalla, tai päinvastoin. Lisäksi – kuten Puolan hallitus väitti kannekirjelmässään komission sitä kiistämättä – franchising-mallia käyttävät Puolassa sekä ulkomaiset että kotimaiset vähittäiskauppaketjut. Franchising-mallin mukaan toimivan myymälän tilanne myös eroaa holdingyhtiömallin mukaan toimivan myymälän tilanteesta. Ensiksi mainittu on nimittäin lähtökohtaisesti sekä oikeudellisesti että taloudellisesti riippumaton franchising-oikeuden antajasta, mikä eroaa holdingyhtiömallin mukaisesti toimivien myymälöiden tilanteesta siihen yritykseen nähden, jonka määräysvallassa ne ovat, riippumatta siitä, onko kyseessä jakeluverkkoon kuuluva tytäryhtiö vai sivuliike.
- 102 Näin ollen komissio ei ole pystynyt riidanalaisissa päätöksissä näyttämään toteen sellaisen valikoivan edun olemassaoloa, joka johtaa erilaiseen kohteluun sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat Puolan lainsäätäjän vähittäiskauppaverolle asettaman tavoitteen kannalta tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa. Niiden virheiden takia, joita komissio on tehnyt normaalin verojärjestelmän määrittämisen ja sen tavoitteen osalta sekä katsoessaan, että liikevaihtoveron progressiiviseen verorakenteeseen liittyy luontaisesti valikoivia etuja, se ei ole voinut selvittää, johtiko käytännössä sovellettu progressiivinen rakenne kyseessä olevan veron tavoitteen kannalta tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa olevien yritysten erilaiseen kohteluun, eikä esimerkiksi varmistaa asianmukaisesti, kohdistuiko kyseessä oleva alakohtainen verotus tosiasiallisesti vain hyvin vähäiseen osaan siitä toiminnasta, joka sen oli määrä kattaa, tuottaen siten valikoivaa etua yrityksille, jotka eivät osallistuneet kyseiseen toiminnan osaan, vaikka niillä oli merkittävää toimintaa alalla.
- 103 Lopullinen päätös, toinen riidanalainen päätös on siis kumottava ilman, että on tarpeen tutkia Puolan hallituksen muita kanneperusteita ja väitteitä, sen kanneperusteen nojalla, jonka mukaan on tehty oikeudellinen virhe luokiteltaessa toimenpide SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi.
- 104 Siltä osin kuin on kyse menettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä, ensimmäisestä riidanalaisesta päätöksestä, on sama kanneperuste huomioon ottaen muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan komission tutkiessa tukitoimenpiteitä SEUT 107 artiklan valossa sen määrittämiseksi, soveltuvatko ne sisämarkkinoille, sillä on velvollisuus aloittaa SEUT 108 artiklan 2 kohdassa määrätty

menettely, jos se ei ole voinut alustavan tutkinnan perusteella selvittää kaikkia niitä vaikeuksia, jotka estävät sen toteamisen, että nämä toimenpiteet soveltuvat sisämarkkinoille. Samoja periaatteita sovelletaan silloin, kun komissiolla on edelleen epäilyksiä myös tutkitun toimenpiteen luokittelusta tueksi SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla. Komissiota ei siis lähtökohtaisesti voida moittia siitä, että se on aloittanut mainitun menettelyn käyttäen perusteena muun muassa epäilyjä siitä, ovatko sen kohteena olevat toimet edellä tarkoitettuja tukia (ks. vastaavasti tuomio tiistaina 10. toukokuuta 2005, Italia v. komissio, C-400/99, EU:C:2005:275, 47 kohta).

105 Ottaen kuitenkin huomioon SEUT 108 artiklan 2 kohdassa määrätyn menettelyn aloittamisesta aiheutuvat oikeudelliset seuraukset niiden uusina tukina käsiteltyjen toimenpiteiden osalta, joille on SEUT 108 artiklan 3 kohdan nojalla saatava komission ennakkolupa (jäljempänä uudet tuet), on niin, että jos kyseinen jäsenvaltio väittää alustavassa tutkinnassa, että kyseiset toimenpiteet eivät ole SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja tukia, komission on ennen kyseisen menettelyn aloittamista tutkittava tämä kysymys riittävän tarkasti niiden tietojen perusteella, jotka sille on tässä vaiheessa ilmoitettu, vaikka tämä tutkimus päättyisikin arvioon, joka ei vielä ole lopullinen (ks. vastaavasti tuomio tiistaina 10. toukokuuta 2005, Italia v. komissio, C-400/99, EU:C:2005:275, 48 kohta). Kyseisen menettelyn aloittamisesta nimittäin tavallisesti seuraa tarkasteltavien toimenpiteiden keskeyttäminen erityisesti silloin, kun – kuten käsiteltävässä asiassa – komissio on määrännyt jäsenvaltion keskeyttämään toimenpiteet asetuksen 2015/1589 13 artiklan 1 kohdan nojalla.

106 Tältä osin on todettava, että vaikka se, että komissio luokitteli toimenpiteen tilapäisesti uudeksi tueksi, on seurausta tosiseikkoja tai taloudellisia seikkoja koskevasta epävarmuudesta kyseessä olevan toimenpiteen luonteen, sisällön ja vaikutusten sekä asiayhteyden osalta ja vaikka kyseinen luokittelu osoittautuisi esitetyt uudet seikat huomioon ottaen myöhemmin virheelliseksi, päätös menettelyn aloittamisesta on kuitenkin sitäkin perustellumpi, kun otetaan huomioon epäilykset, joita komissiolla oli tehdessään kyseisen päätöksen ja jotka myös olivat perusteltuja (ks. vastaavasti tuomio tiistaina 10. toukokuuta 2005, Italia v. komissio, C-400/99, EU:C:2005:275, 48 ja 49 kohta). Tältä osin on katsottu, että unionin yleisen tuomioistuimen suorittaman muodollisen tutkintamenettelyn aloittamispäätöstä koskevan laillisuusvalvonnan on välttämättä oltava rajoitettua ja että silloin, kun kantajat riitauttivat komission suorittaman arvioinnin riidanalaisen toimenpiteen valtiontueksi määrittelemisen osalta, Euroopan unionin tuomioistuimen valvonta rajoittui vain sen tarkistamiseen, ettei komissio ollut tehnyt ilmeisiä arviointivirheitä katsoessaan, ettei se ole kyseisen toimenpiteen alustavan tutkinnan perusteella voinut ratkaista kaikkia tähän liittyviä ongelmia (tuomio torstaina 21. heinäkuuta 2011, Alcoa Trasformazioni v. komissio, C-194/09 P, EU:C:2011:497, 61 kohta ja tuomio tiistaina 9. syyskuuta 2014, Hansestad v. Lübeck v. komissio, T-461/12, EU:T:2014:758, 42 kohta).

107 Siten, jos – kun otetaan huomioon tiedot, jotka komissiolla oli käytettävissään sen aloittaessa menettelyn – vaikuttaa siltä, että asianomaisen toimenpiteen luokittelu uudeksi tueksi oli selvästi hylättävä tästä vaiheesta alkaen, tätä toimenpidettä koskeva menettelyn aloittamista koskeva päätös on kumottava (ks. vastaavasti tuomio tiistaina 10. toukokuuta 2005, Italia v. komissio, C-400/99, EU:C:2005:275, 48 kohta).

108 Sama pätee käsiteltävän asian tilanteessa, jossa komissio on luokitellensa toimenpiteen tilapäisesti uudeksi tueksi tukeutunut pääasiassa hallussaan olevien tietojen analyysiin, joka vaikuttaa ilmeisen virheelliseltä. Menettelyn aloittamista koskevan päätöksen, ensimmäisen riidanalaisen päätöksen perusteluissa ei nimittäin uuden tuen olemassaoloa koskevan kysymyksen osalta tukeuduttu perusteluihin epäilyksiin, kun otetaan huomioon asiakirja-aineiston tila, vaan kannanottoon, jonka tueksi esitetyllä oikeudellisella päättelyllä kyseistä päätöstä ei voida oikeudellisesti perustella, kuten edellä 63–102 kohdasta ilmenee. Komission tukeman kannan mukaan muun muassa liikevaihtoveroon sovellettu progressiivinen verotus tuottaa itsessään valikoivia etuja, ja tämän kannan periaatteellisen luonteen vahvistaa lisäksi se, että sen päättely esitetään kyseisessä päätöksessä ja lopullisessa päätöksessä, toisessa riidanalaisessa päätöksessä ilman mainittavia eroja.

- 109 Myös menettelyn aloittamista koskeva päätös, ensimmäinen riidanalainen päätös on siis kumottava, progressiivisen veroasteen soveltamisen keskeyttämisestä annettu välipäätös mukaan lukien, koska kyseisen kaltainen päätös edellyttää, että valtion toimenpide, johon se kohdistuu, on tilapäisen analyysin mukaan luokiteltu perustellusti uudeksi lainvastaiseksi tueksi edellä 104–108 kohdassa mainituissa olosuhteissa, kuten ilmenee asetuksen N:o 2015/1589 13 artiklan 1 kohdasta, jossa säädetään, että ”annettuaan asianomaiselle jäsenvaltiolle tilaisuuden esittää huomautuksensa komissio voi tehdä päätöksen, jolla jäsenvaltio veloitetaan keskeyttämään sääntöjenvastaisen tuen maksaminen, kunnes komissio on tehnyt päätöksen tuen soveltuvuudesta sisämarkkinoille”. Tämä säännös kohdistuu nimittäin vain saman asetuksen 1 artiklan f alakohdassa tarkoitettuihin uusiin lainvastaisiin tukiin eli toimenpiteisiin, joiden on edempänä mainitun tilapäisen analyysin yhteydessä muun muassa täytettävä valtioneuvoston määrätelmä, sellaisena kuin se on esitetty SEUT 107 artiklan 1 kohdassa (ks. vastaavasti tuomio keskiviikkona 25. huhtikuuta 2018, Unkari v. komissio, T-554/15 ja T-555/15, valitus vireillä, EU:T:2018:220, 30, 153 ja 154 kohta). Keskeyttämisestä koskevan välipäätöksen kohtelua ei siten käsiteltävässä asiassa voida erottaa menettelyn aloittamista koskevan päätöksen kohtelusta, ja se on kumottava ilman, että on tarpeen tutkia, onko Puolan hallituksen kanneperuste, joka koskee asetuksen N:o 2015/1589 13 artiklan 1 kohdan rikkomista, erikseen tarkasteltuna perusteltu, kun otetaan huomioon sen tueksi esitetyt väitteet.
- 110 Edellä esitetyn perusteella ei myöskään ole tarpeen tutkia muita kanneperusteita ja väitteitä, jotka Puolan hallitus on esittänyt menettelyn aloittamista koskevaa päätöstä, ensimmäistä riidanalaisista päätöistä vastaan.
- 111 Edellä esitetyn perusteella molemmat Puolan tasavallan esittämät kumoamiskanteet on hyväksyttävä.

### Oikeudenkäyntikulut

- 112 Unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 134 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on hävinnyt asian, se on veloitettava korvaamaan Puolan tasavallan oikeudenkäyntikulut sen vaatimusten mukaisesti.
- 113 Työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan nojalla jäsenvaltiot, jotka ovat asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan. Unkari vastaa siis omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (laajennettu yhdeksäs jaosto)

on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) Valtiontuesta SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Puola – Puolan vähittäiskauppaveron maanantaina 19. syyskuuta 2016 annettu komission päätös C(2016) 5596 final kumotaan.
- 2) Valtiontuesta SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), jonka Puola on toteuttanut vähittäiskauppaverona, perjantaina 30. kesäkuuta 2017 annettu komission päätös (EU) 2018/160 kumotaan.
- 3) Euroopan komissio vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan, ja se veloitetaan korvaamaan Puolan tasavallan oikeudenkäyntikulut asioissa T-836/16 ja T-624/17.
- 4) Unkari vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan asioissa T-836/16 ja T-624/17.

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Julistettiin Luxemburgissa 16 päivänä toukokuuta 2019.

Allekirjoitukset