



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

16 päivänä maaliskuuta 2021 *

[13.4.2021 annetulla määräyksellä oikaistu teksti]

Muutoksenhaku – SEUT 107 artiklan 1 kohta – Valtiontuet – Puolan vähittäiskauppaverot – SEUT 108 artiklan 2 kohta – Muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskeva päätös – Viitejärjestelmän määrittämistä koskevat tekijät – Verokantojen progressiivisuus – Valikoivan edun olemassaolo – Todistustaakka

Asiassa C-562/19 P,

jossa on kyse Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 56 artiklaan perustuvasta valituksesta, joka on pantu vireille 24.7.2019,

Euroopan komissio, asiamiehinnään K. Herrmann, P.-J. Loewenthal ja V. Bottka,

valittajana,

ja jossa muina osapuolina ovat

[sellaisena kuin se on oikaistuna 13.4.2021 annetulla määräyksellä] **Puolan tasavalta**, asiamiehinnään B. Majczyna, M. Rzotkiewicz ja M. Szydło,

kantajana ensimmäisessä oikeusasteessa,

Unkari, asiamiehinnään M. Z. Fehér ja G. Koós,

väliintulijana ensimmäisessä oikeusasteessa,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, varapresidentti R. Silva de Lapuerta, jaostojen puheenjohtajat J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin ja N. Wahl sekä tuomarit M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P. G. Xuereb ja N. Jääskinen,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Şereş,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 1.9.2020 pidetyssä istunnossa esitetyn, kuultuaan julkisasiamiehen 15.10.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen, on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Euroopan komissio vaatii valituksellaan unionin tuomioistuinta kumoamaan unionin yleisen tuomioistuimen 16.5.2019 antaman tuomion Puola v. komissio (T-836/16 ja T-624/17, EU:T:2019:338; jäljempänä valituksenalainen tuomio), jolla unionin yleinen tuomioistuin kumosi yhtäältä valtioneuvoston päätöksen SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Puola – Puolan vähittäiskauppaveron – 19.9.2016 annetun komission päätöksen C(2016) 5596 final, jolla aloitetaan SEUT 108 artiklan 2 kohdassa määrätty muodollinen tutkintamenettely, joka koskee kyseistä toimenpidettä, ja veloitetaan Puolan tasavalta keskeyttämään progressiiviset verokannat vähittäiskaupan alalla (jäljempänä muodollisen tutkintamenettelyn aloittamis päätös), ja toisaalta valtioneuvoston päätöksen SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), jonka Puola on toteuttanut vähittäiskauppaverona, 30.6.2017 annetun komission päätöksen (EU) 2018/160 (EUVL 2018, L 29, s. 38; jäljempänä kielteinen päätös) (jäljempänä yhdessä riidanalaiset päätökset).

Asian tausta

- 2 Unionin yleinen tuomioistuin on esittänyt asian taustan valituksenalaisen tuomion 1–16 kohdassa. Se voidaan tiivistää seuraavasti.
- 3 Vuoden 2016 alussa Puolan hallitus suunnitteli tavaroiden vähittäiskaupan alalla uutta veroa, jonka veroperusteena olisi liikevaihto ja joka olisi progressiivinen.
- 4 Saatuaan tiedon kyseisestä hankkeesta komissio osoitti Puolan viranomaisille tietopyynnön, jossa se totesi, että liikevaihtoon perustuvan progressiivisen veron verokannat liittyvät tosiasiallisesti yrityksen kokoon eivätkä sen kannattavuuteen, joten ne aiheuttavat syrjintää yritysten välillä ja voivat johtaa vakaviin markkinahäiriöihin. Komission mukaan nämä verokannat saavat aikaan erilaista kohtelua yritysten välillä, ja niitä on näin ollen pidettävä valikoivina. Se katsoi, että kaikki SEUT 107 artiklan 1 kohdassa asetetut edellytykset täyttyvät, ja päätteli tästä, että kyseiset verokannat ovat mainitussa määräyksessä tarkoitettuja valtioneuvoston päätöksiä.
- 5 Puolan tasavalta antoi 6.7.2016 vähittäiskauppaveroa koskevan lain, joka koskee tavaroiden vähittäiskauppaa kuluttajan asemassa oleville luonnollisille henkilöille ja joka tuli voimaan 1.9.2016 (jäljempänä kyseessä oleva verotustoimenpide). Verovelvollisia ovat kaikki vähittäismyyjät oikeudellisesta asemastaan riippumatta, ja veroperusteena on kuukausittainen liikevaihto, jos se on yli 17 miljoonaa Puolan zlotya (PLN) (n. 3 750 000 euroa). Verokanta on nolla, jos kuukausittainen liikevaihto alittaa tämän määrän, 0,8 prosenttia kuukausittaisen liikevaihdon 17–170 miljoonan zlotyn (n. 37 500 000 euroa) väliin jäävästä osasta ja 1,4 prosenttia sitä suuremmasta kuukausittaisesta liikevaihdosta.
- 6 Komissio teki 19.9.2016 päätöksen muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisesta. Kyseisessä päätöksessä komissio paitsi vaati Puolan viranomaisia esittämään huomautuksensa myös velvoitti [SEUT] 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 13.7.2015 annetun neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589 (EUVL 2015, L 248, s. 9) 13 artiklan 1 kohdan nojalla

- Puolan viranomaiset keskeyttämään välittömästi ”[kyseessä olevan verotustoimenpiteen] progressiivisen verokannan soveltamisen, kunnes komissio on tehnyt päätöksen sen soveltuvuudesta sisämarkkinoille”. Tämän päätöksen johdosta Puolan tasavalta keskeytti kyseessä olevan verotustoimenpiteen soveltamisen.
- 7 Komissio päätti muodollisen tutkintamenettelyn 30.6.2017 antamalla kielteisen päätöksen. Se katsoi lähinnä, että kyseessä oleva verotustoimenpide oli sisämarkkinoille soveltumaton valtiontukea ja että se oli toteutettu sääntöjenvastaisesti, joten Puolan viranomaisten oli peruutettava lopullisesti kaikki ne maksut, jotka oli keskeytetty muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevan päätöksen seurauksena. Koska kyseessä olevaa verotustoimenpidettä ei ollut toteutettu konkreettisesti, komissio katsoi, ettei tuen osia ollut syytä periä takaisin tuensaajilta.
 - 8 Riidanalaisissa päätöksissä komissio lähinnä perusteli kyseessä olevan verotustoimenpiteen luokittelamista SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi seuraavasti.
 - 9 Komissio totesi siitä, voidaanko katsoa, että kyseinen toimenpide on valtiosta johtuva toimenpide ja että se on myönnetty valtion varoista, että valitessaan liikevaihtoon perustuvan progressiivisen veron Puolan tasavalta oli luopunut osasta verotuloja, jotka se olisi saanut, jos kaikkiin yrityksiin olisi sovellettu samaa keskimääräistä tosiasiallista verokantaa. Kyseessä oleva verotustoimenpide merkitsee siten valtion varojen siirtoa joillekin yrityksille.
 - 10 Edun olemassaolon osalta komissio muistutti, että toimenpiteet, jotka alentavat yritysten vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia, merkitsevät positiivisten suoritusten tavoin etua. Se totesi, että liikevaihdoltaan pienet yritykset hyötyvät kyseessä olevan verotustoimenpiteen soveltamisen vuoksi suotuisasta verokohtelusta verrattuna muihin yrityksiin, jotka ovat velvollisia maksamaan kyseistä veroa. Liikevaihdoltaan pienempien yritysten keskimääräiset verokannat, jotka ovat nollaverokantoja tai alhaisempia verrattuna liikevaihdoltaan suurempien yritysten korkeampiin keskimääräisiin verokantoihin, suosivat ensiksi mainittuja yrityksiä.
 - 11 Tutkiessaan valikoivuutta koskevaa edellytystä, jonka avulla on tarkoitus määrittää, onko kyseessä oleva verotustoimenpide omiaan suosimaan perusteettomasti joitakin yrityksiä, komissio katsoi, että merkityksellinen viiteverojärjestelmä muodostuu vähittäiskauppaverosta, myös sellaisten yritysten osalta, joiden liikevaihto on alle 17 miljoonaa zlotya (n. 3 750 000 euroa), kuitenkin niin, että veron progressiivisuus ei kuulu viitejärjestelmään. Koska tästä progressiivisuudesta seuraa eri yrityksille sekä erilaisia marginaaliveroasteita että erilaisia keskimääräisiä veroasteita, se muodostaa komission mukaan poikkeuksen tästä viitejärjestelmästä, jossa sovelletaan yhtä ainoaa verokantaa.
 - 12 Tätä poikkeusta ei kuitenkaan voida perustella viitejärjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella. Komission näkemyksen mukaan Puolan viranomaisten esittämä uudelleenjakotavoite ei ole yhteensopiva liikevaihtoon pohjautuvan veron kanssa, koska sen kantaminen yrityksiltä perustuu vain niiden toimintojen laajuuteen mutta ei niiden kuluihin, kannattavuuteen, maksukykyyn tai helpotuksiin, joista vain suuret yritykset voisivat Puolan viranomaisten mukaan hyötyä.
 - 13 Puolan viranomaisten mainittua, että veron progressiivisuus mahdollistaa pienimuotoisen kaupan säilymisen suurimuotoisen vähittäiskaupan rinnalla, komissio piti sitä osoituksena niiden pyrkimyksestä vaikuttaa kilpailun rakenteeseen markkinoilla.

Menettely unionin yleisessä tuomioistuimessa ja valituksenalainen tuomio

- 14 Puolan tasavalta nosti 30.11.2016 unionin yleisessä tuomioistuimessa kanteen, jossa se vaati muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen kumoamista (asia T-836/16). Unionin yleisen tuomioistuimen yhdeksännen jaoston puheenjohtaja hyväksyi 27.4.2017 tekemällään päätöksellä Unkarin väliintulijaksi tukemaan Puolan tasavallan vaatimuksia.
- 15 Puolan tasavalta nosti 13.9.2017 unionin yleisessä tuomioistuimessa toisen kanteen, jossa se vaati kielteisen päätöksen kumoamista (asia T-624/17). Unionin yleisen tuomioistuimen yhdeksännen jaoston puheenjohtaja hyväksyi 12.1.2018 tekemällään päätöksellä Unkarin väliintulijaksi tukemaan Puolan tasavallan tämän toisen kanteen yhteydessä esittämiä vaatimuksia.
- 16 Unionin yleinen tuomioistuin yhdisti 4.7.2018 tekemällään päätöksellä työjärjestyksensä 68 artiklan nojalla asiat T-836/16 ja T-624/17 asian käsittelyn suullista vaihetta varten.
- 17 Puolan tasavalta esitti muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisesta tehdystä päätöksestä nostamansa kanteen (asia T-836/16) tueksi neljä kanneperustetta. Ensimmäinen kanneperuste koski sitä, että kyseessä oleva verotustoimenpide oli luokiteltu virheellisesti SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtioneuoksi, toinen ja kolmas kanneperuste koskivat sitä, että komission tekemä keskeyttämistä koskeva välipäätös oli ristiriidassa asetuksen 2015/1589 13 artiklan 1 kohdan ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, ja neljäs kanneperuste koski muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevan päätöksen perustelujen virheellisyyttä ja riittämättömyyttä.
- 18 Puolan tasavalta esitti kielteisestä päätöksestä nostamansa kanteen (asia T-624/17) tueksi kaksi kanneperustetta, jotka koskivat ensinnäkin sitä, että kyseessä oleva verotustoimenpide oli luokiteltu virheellisesti SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtioneuoksi, ja toiseksi sitä, että komission kyseiselle päätökselle esittämät perustelut olivat virheellisiä ja riittämättömiä.
- 19 Unionin yleinen tuomioistuin hyväksyi valituksenalaisella tuomiolla Puolan tasavallan asiassa T-624/17 esittämän ensimmäisen kanneperusteen ja totesi, että komissio oli virheellisesti katsonut, että tavaroiden vähittäismyynnistä saatavasta liikevaihdosta kannettavan progressiivisen veron käyttöön ottamisesta aiheutuu valikoiva etu. Se hyväksyi myös Puolan tasavallan asiassa T-836/16 esittämän neljännen kanneperusteen ja totesi, ettei komissio voinut asian asiakirja-aineiston perusteella luokitella kyseistä verotuksellista toimenpidettä tilapäisesti uudeksi tueksi tukeutumatta perusteltuihin epäilyihin tältä osin. Näin ollen unionin yleinen tuomioistuin kumosi riidanalaiset päätökset, mukaan lukien kyseessä olevan verotustoimenpiteen keskeyttämistä koskevan välipäätöksen, joka liittyi muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevaan päätökseen, lausumatta muista sen käsiteltäväksi saatetuista kanneperusteista.

Asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa ja asianosaisten vaatimukset

- 20 Komissio vaatii valituksessaan, että unionin tuomioistuin
 - kumoaa valituksenalaisen tuomion

- ratkaisee asian lopullisesti hylkäämällä Puolan tasavallan ensimmäisessä oikeusasteessa riidanalaisista päätöksistä esittämät kanneperusteet ja velvoittaa Puolan tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja
 - toissijaisesti palauttaa asian unionin yleiseen tuomioistuimeen, jotta tämä lausuu niistä kanneperusteista, joita ei ole vielä tutkittu.
- 21 Puolan tasavalta vaatii, että unionin tuomioistuin
- hylkää valituksen perusteettomana ja
 - velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.
- 22 Unkari, joka tukee Puolan tasavallan vaatimuksia, vaatii unionin tuomioistuinta hylkäämään valituksen perusteettomana.

Valitus

- 23 Komissio vetoaa valituksensa tueksi kahteen valitusperusteeseen.

Ensimmäinen valitusperuste, joka koskee SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomista

- 24 Komissio väittää ensimmäisessä valitusperusteessaan, että unionin yleinen tuomioistuin sovelsi virheellisesti SEUT 107 artiklan 1 kohtaa, kun se katsoi, että kyseessä olevan verotustoimenpiteen progressiivisuus ei merkitse valikoivaa etua yrityksille, joiden liikevaihto tavaroiden vähittäiskaupassa on vähäinen. Komission mukaan unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen tulkitessaan ja soveltaessaan kutakin kyseisen toimenpiteen valikoivuuden arvioinnin kolmesta vaiheesta. Komissio katsoo tältä osin ensinnäkin, että unionin yleinen tuomioistuin katsoi virheellisesti, että veron progressiivisuus kuuluu viitejärjestelmään, jonka kannalta kyseessä olevan verotustoimenpiteen valikoivuutta on arvioitava. Tämän jälkeen se väittää, että unionin yleinen tuomioistuin ei voinut tutkia kyseisen toimenpiteen soveltamisalaan kuuluvien yritysten rinnastettavuutta muun kuin verotuksellisen tavoitteen kannalta. Lopuksi komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin vahvisti saman toimenpiteen oikeutettavuutta arvioidessaan virheellisesti tavoitteen, joka ei liity kiinteästi kyseiseen toimenpiteeseen, eli uudelleenjakotavoitteen.
- 25 Puolan tasavalta ja Unkari kiistävät nämä väitteet.
- 26 Aluksi on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden toimenpiteitä aloilla, joita ei ole yhdenmukaistettu unionin oikeudessa, ei suljeta valtiontukien valvontaa koskevien EUT-sopimuksen määräysten soveltamisalan ulkopuolelle (ks. vastaavasti tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, 81 kohta). Jäsenvaltioiden on siten pidättäydyttävä toteuttamasta verotuksellisia toimenpiteitä, jotka voivat olla sisämarkkinoille soveltumaton valtiontukea.
- 27 Tässä yhteydessä unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että kansallisen toimenpiteen luokittelu SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät. Kyseessä on ensinnäkin oltava valtion toimenpide tai valtion varoista toteutettu toimenpide. Toiseksi kyseisen

- toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava valikoivaa etua sille, joka on toimenpiteen kohteena. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua (ks. mm. tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 28 Edun valikoivuutta koskevan edellytyksen, joka on keskeinen toimenpiteen luonnehtimisessa SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi ja jonka täyttyminen on ainoa komission ensimmäisen valitusperusteen yhteydessä riittävänä seikka, osalta unionin tuomioistuimen hyvin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että tämän edellytyksen arviointi edellyttää sen määrittämistä, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä kyseessä oleva kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa ja joita siis kohdellaan eri tavalla, joka voidaan katsoa syrjiväksi (tuomio 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 29 Lisäksi on niin, että jos kyseistä toimenpidettä pidetään tukijärjestelmänä eikä yksittäisenä tukena, komission on selvitettävä, tuottaako toimenpide siitä huolimatta, että sillä on tarkoitus antaa soveltamisalaltaan yleistä etua, etua yksinomaan tietyille yrityksille tai tietyille toimialoille (ks. vastaavasti mm. tuomio 30.6.2016, Belgia v. komissio, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 49 kohta).
- 30 Erityisesti kansallisista toimenpiteistä, joilla myönnetään veroetu, on muistutettava, että tällainen toimenpide, jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaajat edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on omiaan tuottamaan valikoivaa etua edunsaajille ja sitä on näin ollen pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukea. Valtiontukea pidetään siten muun muassa toimenpidettä, joka alentaa yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja joka, vaikka se ei olekaan subventio sanan suppeassa merkityksessä, on siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan sen kaltainen (ks. vastaavasti tuomio 15.3.1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, 13 ja 14 kohta sekä 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 ja 72 kohta). Sitä vastoin sellainen veroetu, joka perustuu yleiseen toimenpiteeseen, jota sovelletaan erotuksetta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin, ei ole tässä määräyksessä tarkoitettua valtiontukea (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 31 Tässä yhteydessä kansallisen verotustoimenpiteen luokittelu ”valikoivaksi” edellyttää sitä, että komissio määrittää aluksi viitejärjestelmän eli asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettavan ”normaalin” verojärjestelmän ja osoittaa tämän jälkeen, että kyseessä oleva verotustoimenpide poikkeaa mainitusta viitejärjestelmästä, koska siinä erotellaan toisistaan sellaiset toimijat, jotka ovat kyseisellä verojärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 32 Valtiontuen käsite ei kuitenkaan kata toimenpiteitä, joilla aikaansaadaan erilaista kohtelua sellaisten yritysten välillä, jotka ovat kyseessä olevalle oikeudelliselle järjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa tai oikeudellisessa tilanteessa, eikä täten ensi näkemältä valikoivia toimenpiteitä, jos kyseinen jäsenvaltio pystyy osoittamaan, että mainittu erottelu on oikeutettua, koska se johtuu sen järjestelmän luonteesta tai rakenteesta,

jonka osa toimenpiteet ovat (ks. vastaavasti mm. tuomio 29.4.2004, *Alankomaat v. komissio*, C-159/01, EU:C:2004:246, 42 ja 43 kohta; tuomio 29.3.2012, *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, 40 kohta ja tuomio 19.12.2018, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 44 kohta).

- 33 Näiden näkemysten valossa on tutkittava, onko unionin yleinen tuomioistuin nyt käsiteltävässä asiassa soveltanut virheellisesti SEUT 107 artiklan 1 kohtaa, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut, katsoessaan pääasiallisesti, että komissio ei ollut osoittanut, että kyseessä olevan verotustoimenpiteen progressiivisuudesta seuraisi se, että joillekin yrityksille tai tuotannonaloille myönnettäisiin valikoiva etu.
- 34 Ensimmäisen valitusperusteensa ensimmäisessä osassa komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen moittiessaan komissiota siitä, että se arvioi valikoivan edun mahdollista olemassaoloa virheellisen viitejärjestelmän kannalta, ja katsoessaan, että Puolan lainsäätäjän käyttämät progressiiviset verokannat olivat erottamaton osa tätä viitejärjestelmää.
- 35 Komission mukaan kyseessä olevasta verotustoimenpiteestä aiheutuva valikoiva etu ei perustu siihen, että tietyn määrän alittavaan liikevaihdon osaan sovelletaan vapautusta, koska kaikki asianomaiset yritykset hyötyvät tästä vapautuksesta liikevaihtonsa sen määrän osalta, joka ei ylitä vapautetun osan enimmäismäärää, vaan etu muodostuu verokantojen progression aiheuttamasta erosta keskimääräisissä verokannoissa. Tämä ero suosii sen mukaan yrityksiä, joiden liikevaihto on alhainen, keventämällä perusteettomasti niiden verorasitusta verrattuna muiden yritysten verorasitukseen viitejärjestelmässä, joka komission mukaan muodostuu liikevaihtoon pohjautuvasta verosta, jossa sovelletaan yhtä verokantaa. Progressiivisten verokantojen perusteella suoritettu verotus ei komission mukaan siten eroa tilanteesta, jossa yhtä verovelvollisten ryhmää verotetaan tietyn verokannan mukaan ja toista verovelvollisten ryhmää jonkin toisen verokannan mukaan, mikä vastaa toisiinsa rinnastettavissa olevien yritysten erilaista kohtelua.
- 36 Näin ollen on ensin selvitettävä, oliko – kuten komissio väittää – kyseessä olevassa verotustoimenpiteessä säädetty verokantojen progressiivisuus jätettävä sen viitejärjestelmän ulkopuolelle, jonka kannalta on arvioitava, voidaanko valikoivan edun olemassaolo osoittaa, vai onko se päinvastoin erottamaton osa kyseistä viitejärjestelmää, kuten unionin yleinen tuomioistuin on katsonut valituksenalaisen tuomion 63–67 kohdassa.
- 37 Unionin tuomioistuin on katsonut sisämarkkinoiden perusvapauksien osalta, että jäsenvaltioilla on unionin verolainsäädännön yhdenmukaistamisen tämänhetkisessä vaiheessa vapaus valita sopivimpana pitämänsä verotusjärjestelmä, joten progressiivisen verotuksen soveltaminen kuuluu jokaisen jäsenvaltion harkintavaltaan (ks. vastaavasti tuomio 3.3.2020, *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, 49 kohta ja tuomio 3.3.2020, *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tämä toteamus pätee myös valtiontukien alalla (ks. vastaavasti mm. tuomio 26.4.2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 38 Tästä seuraa, että niiden alojen ulkopuolella, joilla unionin vero-oikeus on yhdenmukaistettu, kunkin veron olennaisten ominaispiirteiden määrittäminen kuuluu jäsenvaltioiden harkintavaltaan niiden verotuksellisen autonomian mukaisesti, mutta tätä harkintavaltaa käytettäessä on joka tapauksessa noudatettava unionin oikeutta. Tämä pätee muun muassa verokannan, joka voi olla suhteellinen tai progressiivinen, valintaan, mutta myös veroperusteen ja verotettavan tapahtuman määrittämiseen.

- 39 Nämä olennaiset ominaispiirteet määrittävät siis lähtökohtaisesti viitejärjestelmän tai ”normaalin” verojärjestelmän, jonka perusteella valikoivuutta koskevaa edellytystä on tämän tuomion 31 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti tarkasteltava.
- 40 Tältä osin on täsmennettävä, että valtiontukia koskeva unionin oikeus ei lähtökohtaisesti ole esteenä sille, että jäsenvaltiot päättävät valita progressiiviset verokannat, joilla on tarkoitus ottaa huomioon verovelvollisten veronmaksukyky. Se, että progressiiviseen verotukseen turvaututaan käytännössä useammin luonnollisten henkilöiden verotuksessa, ei merkitse sitä, että jäsenvaltioita olisi kielletty turvautumasta siihen myös oikeushenkilöiden ja erityisesti yritysten veronmaksukyvyyn huomioon ottamiseksi.
- 41 Unionin oikeus ei näin ollen ole esteenä sille, että progressiivinen verotus perustuu liikevaihtoon, myöskään siinä tapauksessa, että tällaisen verotuksen tarkoituksena ei ole kompensoida niitä kielteisiä vaikutuksia, joita verotettavasta toiminnasta voi aiheutua. Toisin kuin komissio väittää, on näet niin, että liikevaihdon määrä on yleensä neutraali erotteluperuste ja samalla se ilmentää olennaisella tavalla verovelvollisten veronmaksukykyä (ks. vastaavasti tuomio 3.3.2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, 50 kohta ja tuomio 3.3.2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, 70 kohta). Mistään unionin oikeuden säännöstä tai periaatteesta, valtiontukia koskeva ala mukaan lukien, ei seuraa, että progressiivisiä verokantoja voitaisiin soveltaa ainoastaan voittojen verotuksessa. Lisäksi voitto on, samoin kuin liikevaihtokin, vain veronmaksukykyä koskeva suhteellinen indikaattori. Sillä, että voitto olisi, kuten komissio katsoo, liikevaihtoa merkityksellisempi tai täsmällisempi indikaattori, ei ole merkitystä valtiontukien kannalta, koska valtiontukia koskevassa unionin oikeudessa pyritään ainoastaan poistamaan valikoivat edut, joita jotkin yritykset voivat saada muiden vastaavassa tilanteessa olevien yritysten kustannuksella. Sama pätee tilanteeseen, jossa on mahdollisesti kyseessä taloudellinen kaksinkertainen verotus, joka liittyy liikevaihdon ja voittojen verotusten päällekkäisyyteen.
- 42 Edellä esitetystä seuraa, että veron olennaiset ominaispiirteet, joihin kuuluvat myös progressiiviset verokannat, muodostavat lähtökohtaisesti viitejärjestelmän tai ”normaalin” verojärjestelmän valikoivuutta koskevan edellytyksen tarkastelemiseksi. On kuitenkin mahdollista, että nämä ominaispiirteet voivat joissakin tapauksissa olla selvästi syrjiviä, mikä komission on kuitenkin osoitettava.
- 43 Myöskään 15.11.2011 annettu tuomio komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) ei aseta kyseenalaiseksi edellä tehtyjä toteamuksia. Päinvastoin, kuten julkisasiamies on pääasiallisesti todennut ratkaisuehdotuksensa 40–45 kohdassa, kyseiseen tuomioon johtaneessa asiassa verotusjärjestelmä oli muotoiltu sellaisten selvästi syrjivien parametrien mukaisesti, joilla pyrittiin kiertämään valtiontukia koskevaa unionin oikeutta. Se kävi tässä asiassa ilmi siitä, että tiettyjä offshore-yrityksiä suosivien verotusperusteiden valinta oli epäjohdonmukainen suhteessa kyseisen lainsäätäjän ilmoittamaan tavoitteeseen luoda yleinen verotus, joka kohdistuu kaikkiin yrityksiin.
- 44 Kuten nyt käsiteltävässä asiassa ilmenee tämän tuomion 3–5 kohdasta, Puolan lainsäätäjä on kyseisellä verotustoimenpiteellä ottanut käyttöön vähittäiskaupan alalla veron, joka pohjautuu tästä toiminnasta syntyvään kuukausittaiseen liikevaihtoon ja joka on – toisin kuin komissio väittää – luonteeltaan välitön vero. Sen verokanta on nolla 17 miljoonaan zlotyyn saakka (n. 3 750 000 euroa), 0,8 prosenttia kuukausittaisen liikevaihdon 17–170 miljoonan zlotyn (n. 37 500 000 euroa) väliin jäävästä osasta ja 1,4 prosenttia sitä suuremmasta kuukausittaisesta liikevaihdosta. Komissio ei ole osoittanut, että tämä verokantojen progressiivisuus, josta Puolan

lainsäätäjä on säätänyt käyttämällä harkintavaltaansa, joka sillä on verotuksellisen autonomiansa puitteissa, olisi laadittu ilmeisen syrjivästi unionin oikeudesta valtiontukien alalla johtuvien vaatimusten kiertämiseksi. Näin ollen kyseessä olevan verotustoimenpiteen verokantojen progression oli katsottava kuuluvan olennaisesti viitejärjestelmään tai ”normaaliin” verojärjestelmään, jonka kannalta käsiteltävässä asiassa oli arvioitava valikoivan edun olemassaoloa.

- 45 Unionin yleinen tuomioistuin ei näin ollen tehnyt oikeudellista virhettä, kun se katsoi valituksenalaisen tuomion 63–67 kohdassa, että todettuaan, että kyseessä olevan verotustoimenpiteen progressiivinen veroasteikko ei kuulu viitejärjestelmään, jonka kannalta kyseisen toimenpiteen valikoivuutta on arvioitava, komissio oli virheellisesti tukeutunut puutteelliseen ja kuvitteelliseen viitejärjestelmään. Tästä seuraa, että ensimmäisen valitusperusteen ensimmäinen osa on hylättävä perusteettomana.
- 46 Koska viitejärjestelmää määritettäessä tehty virhe aiheuttaa välttämättä sen, että valikoivuusedellytystä koskeva tarkastelu on kokonaisuudessaan virheellinen (ks. vastaavasti tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107 kohta), ensimmäisen valitusperusteen toisesta ja kolmannesta osasta ei ole tarpeen lausua.
- 47 Edellä esitetystä seuraa, että ensimmäinen valitusperuste on kokonaisuudessaan hylättävä perusteettomana.

Toinen valitusperuste, joka koskee SEUT 108 artiklan 2 kohdan ja asetuksen 2015/1589 13 artiklan rikkomista

- 48 Toisessa valitusperusteessaan komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin sovelsi virheellisesti SEUT 108 artiklan 2 kohtaa ja asetuksen 2015/1589 13 artiklaa kumotessaan muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevan päätöksen, keskeyttämistä koskeva välipäätös mukaan lukien. Tarkemmin sanottuna komissio väittää yhtäältä, että unionin yleinen tuomioistuin kohdisti virheellisesti tähän päätökseen yhtä perusteellista valvontaa kuin kielteiseen päätökseenkin, vaikka sen olisi pitänyt ainoastaan valvoa, onko kyseessä ilmeinen arviointivirhe, mikä ei ollut selvää käsiteltävässä asiassa. Toisaalta komissio moittii unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että se kumosi keskeyttämistä koskevan välipäätöksen, jonka komissio oli tehnyt asetuksen 2015/1589 13 artiklan 1 kohdan perusteella, liitännäisseurauksena muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevan päätöksen kumoamisesta sillä perusteella, että keskeyttämistä koskevan välipäätöksen kohtelua ei voida erottaa muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevan päätöksen kohtelusta, vaikka se on komission mukaan viimeksi mainitusta päätöksestä erillinen päätös, jonka laillisuutta oli arvioitava itsenäisesti.
- 49 Puolan tasavalta ja Unkari kiistävät nämä väitteet.
- 50 On muistutettava, että komission on aloitettava muodollinen tutkintamenettely, jos se ei ole voinut asetuksen 2015/1589 4 artiklassa tarkoitetun alustavan tutkinnan jälkeen vakuuttua siitä, että ilmoitettu toimenpide soveltuu sisämarkkinoille. Näin on myös silloin, kun sillä on edelleen epäilyjä luokittelusta SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi tueksi (ks. vastaavasti mm. tuomio 10.5.2005, Italia v. komissio, C-400/99, EU:C:2005:275, 47 kohta; tuomio 21.7.2011, Alcoa Trasformazioni v. komissio, C-194/09 P, EU:C:2011:497, 60 kohta ja tuomio 24.1.2013, 3F v. komissio, C-646/11 P, ei julkaistu, EU:C:2013:36, 27 kohta).

- 51 Lisäksi asetuksen 2015/1589 13 artiklan 1 kohdassa säädetään, että annettuaan asianomaiselle jäsenvaltiolle tilaisuuden esittää huomautuksensa komissio voi velvoittaa sen keskeyttämään sääntöjenvastaisen tuen maksamisen, kunnes komissio on tehnyt lopullisen päätöksen tuen soveltuvuudesta sisämarkkinoille. Tällainen keskeyttämistä koskeva välipäätös on muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä erillinen päätös, ja se voidaan lisäksi tehdä joko samanaikaisesti viimeksi mainitun päätöksen kanssa tai sen jälkeen (ks. vastaavasti tuomio 9.10.2001, *Italia v. komissio*, C-400/99, EU:C:2001:528, 47 kohta ja tuomio 4.6.2020, *Unkari v. komissio*, C-456/18 P, EU:C:2020:421, 35 kohta).
- 52 Tämän tuomion 50 kohdassa mainitut periaatteet huomioon ottaen on katsottava, että muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen laillisuuden valvonta, josta unionin tuomioistuimet huolehtivat silloin, kun kantaja on riitauttanut komission tekemän arvion kyseisen toimenpiteen luokittelemisesta SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi, rajoittuu vain sen selvittämiseen, ettei komissio ole tehnyt asetuksen 2015/1589 4 artiklassa säädetyn alustavan tutkinnan vaiheessa ilmeistä arviointivirhettä (ks. vastaavasti mm. tuomio 21.7.2011, *Alcoa Trasformazioni v. komissio*, C-194/09 P, EU:C:2011:497, 61 kohta ja tuomio 21.12.2016, *komissio v. Hansesstadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 78 kohta). Sama pätee myös mainitun asetuksen 13 artiklan 1 kohdan perusteella tehdyn keskeyttämistä koskevan välipäätöksen laillisuuden valvontaan, kun otetaan huomioon se, että komission tässä vaiheessa tekemä toimenpiteen luokittelu valtiontueksi on tilapäinen.
- 53 On kuitenkin täsmennettävä, että kun otetaan huomioon SEUT 108 artiklan 2 kohdassa määrätyn menettelyn aloittamisesta aiheutuvat oikeudelliset seuraukset niiden uusina tukina käsiteltyjen toimenpiteiden osalta, joihin liittyy velvollisuus keskeyttää välittömästi näiden toimenpiteiden täytäntöönpano, on niin, että jos kyseinen jäsenvaltio väittää, että mainitut toimenpiteet eivät ole SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja tukia, komission on tutkittava tämä kysymys riittävän tarkasti niiden tietojen perusteella, jotka kyseinen jäsenvaltio on tässä vaiheessa ilmoittanut sille, vaikka tämän tutkimuksen päätteeksi tehdäänkin arvio, joka ei ole lopullinen (tuomio 10.5.2005, *Italia v. komissio*, C-400/99, EU:C:2005:275, 48 kohta). Jos näin ollen – kun otetaan huomioon tiedot, jotka komissiolla oli käytettävissään sen aloittaessa menettelyn – ilmenee, että asianomaisen toimenpiteen luokittelu uudeksi tueksi oli selvästi hylättävä tästä vaiheesta alkaen, kyseistä toimenpidettä koskeva menettelyn aloittamista koskeva päätös on kumottava.
- 54 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 108 kohdassa pääasiallisesti, että komissio oli luokitellessaan kyseessä olevan verotustoimenpiteen tilapäisesti uudeksi tueksi tukeutunut ilmeisen virheelliseen analyysiin. Se moitti komissiota erityisesti siitä, että se oli tukeutunut pääasiallisesti kantaan, jonka mukaan progressiivisen liikevaihtoveron käyttöön ottaminen on lähtökohtaisesti valtiontuki, vaikka sen olisi pitänyt analysoida yksityiskohtaisesti sitä, oliko sen hallussa olevien tietojen perusteella sen mielestä perusteltua aihetta epäillä kyseessä olevan verotustoimenpiteen luokittelua valtiontueksi. Unionin yleinen tuomioistuin päätteli tästä, että sekä muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskeva päätös että siihen liittyvä keskeyttämistä koskeva välipäätös oli kumottava.
- 55 Päättyessään tällaiseen ratkaisuun unionin yleinen tuomioistuin, muistutettuaan tämän tuomion 52 kohdassa mainituista periaatteista, ainoastaan valvoi, kuten oli sen tehtävänä, sitä, oliko komissio tehnyt muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä ilmeisen arviointivirheen luokitellessaan toimenpiteen tilapäisesti valtiontueksi. Valituksenalaisen tuomion 108 kohdasta nimittäin ilmenee, että perusteena sille, että unionin yleinen tuomioistuin kumosi muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevan päätöksen, oli se, ettei ollut esitetty

yksityiskohtaisia seikkoja, jotka tukisivat sitä, että komissiolla oli nyt käsiteltävässä asiassa perusteltua aihetta epäillä kyseessä olevan verotustoimenpiteen luokittelua valtiontueksi, eikä missään tapauksessa se, että unionin yleinen tuomioistuin toisti ne syyt, joiden perusteella se oli aiemmin katsonut, että kielteinen päätös oli kumottava, ja joihin se viittasi vain lisäperusteina.

- 56 Lisäksi on niin, että toisin kuin komissio väittää, unionin yleinen tuomioistuin ei kumonnut kyseessä olevan verotustoimenpiteen keskeyttämistä koskevaa välipäätöstä pelkästään muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevan päätöksen kumoamisen liitännäisseurauksena. Unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 109 kohdassa ainoastaan, että perustelut, jotka oikeuttivat viimeksi mainitun päätöksen kumoamisen ja jotka perustuivat komission tekemään ilmeiseen arviointivirheeseen kyseessä olevan verotustoimenpiteen tilapäisestä luokittelusta valtiontueksi, oikeuttivat myös kumoamaan kyseisen toimenpiteen keskeyttämistä koskevan välipäätöksen, joka perustui niin ikään tällaiseen tilapäiseen luokitteluun.
- 57 Näin ollen toinen valitusperuste on hylättävä kokonaisuudessaan perusteettomana.
- 58 Kaiken edellä esitetyn perusteella valitus on hylättävä kokonaisuudessaan.

Oikeudenkäyntikulut

- 59 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan, jota sovelletaan valituksen käsittelyyn saman työjärjestyksen 184 artiklan 1 kohdan nojalla, mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska Puolan tasavalta on vaatinut komission velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska tämä on hävinnyt asian, komissio on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.
- 60 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 184 artiklan 4 kohdassa määrätään, että jos ensimmäisessä oikeusasteessa väliintulijana esiintynyt, joka ei ole valittanut ratkaisusta, osallistuu asian käsittelyyn kirjalliseen tai suulliseen vaiheeseen unionin tuomioistuimessa, unionin tuomioistuin voi määrätä, että se vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan. Nyt käsiteltävässä asiassa Unkari, joka osallistui väliintulijana asian käsittelyyn ensimmäisessä oikeusasteessa, on, vaikka se ei ole valittanut ratkaisusta, osallistunut asian käsittelyyn kirjalliseen ja suulliseen vaiheeseen unionin tuomioistuimessa, mutta ei ole vaatinut komission velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Näin ollen on syytä päättää, että sen on vastattava valitusmenettelystä aiheutuneista omista oikeudenkäyntikuluistaan (ks. vastaavasti tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 113 ja 114 kohta).

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Valitus hylätään.

2) Euroopan komissio velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

3) Unkari vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Allekirjoitukset