



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

16 päivänä maaliskuuta 2021 *

Muutoksenhaku – SEUT 107 artiklan 1 kohta – Valtiontuet – Liikevaihdon perusteella kannettava Unkarin mainosvero – Viitejärjestelmän määrittämistä koskevat tekijät – Verokantojen progressiivisuus – Siirrettyjen tappioiden osittaista vähennyskelpoisuutta koskeva siirtymäjärjestely – Valikoivan edun olemassaolo – Todistustaakka

Asiassa C-596/19 P,

jossa on kyse Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 56 artiklaan perustuvasta valituksesta, joka on pantu vireille 6.8.2019,

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

valittajana,

ja jossa muina osapuolina ovat

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

kantajana ensimmäisessä oikeusasteessa, ja

Puolan tasavalta, asiamiehenään B. Majczyna,

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,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 1.9.2020 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.10.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

tuomion

- 1 Euroopan komissio vaatii valituksellaan unionin tuomioistuinta kumoamaan unionin yleisen tuomioistuimen 27.6.2019 antaman tuomion Unkari v. komissio (T-20/17, EU:T:2019:448; jäljempänä valituksenalainen tuomio), jolla unionin yleinen tuomioistuin kumosi toimenpiteestä SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), jonka Unkari on toteuttanut mainosliikevaihdon verotuksen osalta, 4.11.2016 annetun komission päätöksen (EU) 2017/329 (EUVL 2017, L 49, s. 36; jäljempänä riidanalainen päätös).

Asian tausta

- 2 Unionin yleinen tuomioistuin on esittänyt asian taustan valituksenalaisen tuomion 1–32 kohdassa. Se voidaan tiivistää seuraavasti.
- 3 Unkari antoi 11.6.2014 vuoden 2014 lain nro XXII mainosverosta (jäljempänä mainosverolaki). Mainosverolaki tuli voimaan 15.8.2014, ja sillä otettiin käyttöön uusi asteittaiseen progressioon perustuva erityisvero, joka koskee mainosten julkaisemisesta Unkarissa saatavaa liikevaihtoa (jäljempänä kyseessä oleva verotustoimenpide). Komission tutkiessa mainosverolakia osana suorittamaansa valtiontukien valvontaa Unkarin viranomaiset väittivät, että kyseisen veron tavoite oli julkisen vastuunjaon periaatteen edistäminen.
- 4 Tämän lain mukaan kyseistä verotustoimenpidettä sovelletaan kaikkiin, jotka julkaisevat mainoksia. Velvollisuus maksaa kyseistä veroa koskee näin ollen elinkeinonharjoittajia, jotka julkaisevat mainoksia, kuten sanomalehtiä, audiovisuaalisia viestimiä tai mainosten esille asettajia, mutta ei mainostajia, joita varten mainokset tehdään, eikä mainostoimistoja, jotka ovat mainostajien ja mainosten julkaisijoiden välisiä välittäjiä. Veron peruste on tilikauden nettoliikevaihto, joka on saatu mainosten julkaisusta. Tätä veroa kannetaan olemassa olevien yritysverojen, erityisesti yhteisöveron, lisäksi. Veron soveltamisalue on Unkari.
- 5 Kyseessä olevan verotustoimenpiteen veroasteikko oli määritelty seuraavasti:
 - enintään 0,5 miljardin Unkarin forintin (HUF) (n. 1 400 000 euroa) liikevaihdosta: 0 prosenttia
 - 0,5–5 miljardin HUF:n (n. 14 miljoonaa euroa) väliin jäävästä liikevaihdon osasta: 1 prosentti
 - 5–10 miljardin HUF:n (n. 28 miljoonaa euroa) väliin jäävästä liikevaihdon osasta: 10 prosenttia
 - 10–15 miljardin HUF:n (n. 42 miljoonaa euroa) väliin jäävästä liikevaihdon osasta: 20 prosenttia
 - 15–20 miljardin HUF:n (n. 56 miljoonaa euroa) väliin jäävästä liikevaihdon osasta: 30 prosenttia ja
 - 20 miljardia HUF ylittävästä liikevaihdon osasta: 40 prosenttia; viimeksi mainittu osuus nostettiin 50 prosenttiin 1.1.2015 alkaen.
- 6 Mainosverolaissa säädettiin myös, että verovelvollisilla, joiden tulos ennen veroja vuonna 2013 oli nolla tai negatiivinen, oli oikeus vähentää vuoden 2014 veroperusteestaan 50 prosenttia edellisiltä tilikausilta siirretyistä tappioista (jäljempänä siirrettyjen tappioiden osittaista vähennyskelpoisuutta koskeva järjestely).
- 7 Komissio aloitti 12.3.2015 tekemällään päätöksellä SEUT 108 artiklan 2 kohdan mukaisen muodollisen tutkintamenettelyn, koska se katsoi, että kyseessä olevan verotustoimenpiteen progressiivisuus ja siirrettyjen tappioiden osittaista vähennyskelpoisuutta koskeva järjestely merkitsivät valtiontukia. Komissio katsoi kyseisessä päätöksessä, että verokantojen progressiivisuus asetti suuria mainostuloja

saavat yritykset (ja siten suuret yritykset) ja vähäisiä mainostuloja saavat yritykset (ja siten pienet yritykset) keskenään erilaiseen asemaan. Komission mukaan kyseessä oleva verotustoimenpide merkitsi valikoivaa etua viimeksi mainittujen hyväksi. Komissio katsoi myös, että siirrettyjen tappioiden osittaista vähennyskelpoisuutta koskeva järjestely oli valtiontuen muodostava valikoiva etu.

- 8 Komissio velvoitti samassa päätöksessä Unkarin viranomaiset keskeyttämään kyseisen verotustoimenpiteen [SEUT] 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 22.3.1999 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 (EYVL 1999, L 83, s. 1) 11 artiklan 1 kohdan perusteella.
- 9 Sen jälkeen Unkari muutti kyseistä toimenpidettä 4.6.2015 annetulla vuoden 2015 lailla nro LXII (jäljempänä vuoden 2015 laki). Kyseinen 0–50 prosentin kuusiportainen progressiivinen veroasteikko korvattiin kaksiportaisella veroasteikolla seuraavasti:
 - alle 100 miljoonan HUF:n (n. 280 000 euroa) liikevaihdosta: 0 prosenttia ja
 - 100 miljoonaa HUF ylittävästä liikevaihdon osasta: 5,3 prosenttia.
- 10 Komissio päätti muodollisen tutkintamenettelyn 4.11.2016 tekemällä riidanalaisen päätöksen.
- 11 Kyseisen päätöksen 1 artiklassa komissio totesi, että kyseessä olevan verotustoimenpiteen progressiivisuus ja siirrettyjen tappioiden osittaista vähennyskelpoisuutta koskeva järjestely olivat valtiontukea, myös vuoden 2015 lakiin perustuvassa versiossa. Komission mukaan kyseinen tuki oli otettu käyttöön sääntöjenvastaisesti SEUT 108 artiklan 3 kohtaa rikkoen ja lisäksi se oli sisämarkkinoille soveltumaton SEUT 107 artiklan 1 kohdan nojalla. Komissio määräsi riidanalaisen päätöksen 4 artiklassa Unkarin perimään sisämarkkinoille soveltumattomiksi todetut tuet takaisin tuensaajilta.
- 12 Unkarin viranomaisten oli näin ollen perittävä takaisin yrityksiltä, jotka olivat tuottaneet mainosliikevaihtoa mainosverolain voimaantulopäivän ja sen päivän, jona kyseinen verotustoimenpide joko lakkautetaan tai korvataan täysin unionin oikeuden valtiontukisääntöjen mukaisella järjestelmällä, välisenä aikana seuraavien määrien välinen erotus: yhtäältä sen veron määrä, joka kyseisten yritysten olisi pitänyt maksaa viitejärjestelmässä, jossa sovelletaan yhtenäistä 5,3 prosentin verokantaa tai muuta Unkarin viranomaisten valitsemaa verokantaa, ja toisaalta sen veron määrä, jonka yritykset olivat jo maksaneet tai jonka ne olivat jo velvollisia maksamaan. Mikäli näiden kahden veron määrän välinen erotus olisi positiivinen, vastaava määrä olisi perittävä takaisin korkoineen, jotka lasketaan veron eräntymispäivästä lähtien.
- 13 Komissio totesi kuitenkin, ettei takaisinperintä olisi tarpeen, mikäli Unkari lakkauttaisi kyseisen verotusjärjestelmän taannehtivasti sen voimaantulopäivästä alkaen. Unkari voisi tämän jälkeen, esimerkiksi vuodesta 2017 lukien, ottaa käyttöön verotusjärjestelmän, joka ei ole progressiivinen eikä aseta verovelvollisia taloudellisia toimijoita keskenään erilaiseen asemaan.
- 14 Komissio katsoi pääasiallisesti, että kyseessä oleva verotustoimenpide oli luokiteltava SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi seuraavista syistä.
- 15 Komissio totesi siitä, voitiinko katsoa, että kyseinen verotustoimenpide oli valtiosta johtuva toimenpide ja että se oli myönnetty valtion varoista, että antaessaan mainosverolain Unkari oli luopunut varoista, jotka sen olisi pitänyt periä yrityksiltä, joiden mainostuloihin perustuva liikevaihto oli vähäinen, eli kooltaan pieniltä yrityksiltä, jos niihin olisi sovellettu samaa verovelvollisuutta kuin liikevaihdoltaan suurempiin yrityksiin eli kooltaan suurempiin yrityksiin.

- 16 Edun olemassaolon osalta komissio huomautti, että toimenpiteet, jotka alentavat yritysten vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia, merkitsevät positiivisten suoritusten tavoin etua. Nyt käsiteltävässä asiassa huomattavasti matalampi verokanta kevensi liikevaihdoltaan vähäisten yritysten kustannuksia verrattuna liikevaihdoltaan suurempien yritysten kustannuksiin, ja näin ollen pienemmät yritykset saivat etua suurempiin yrityksiin verrattuna.
- 17 Komissio totesi lisäksi, että siirrettyjen tappioiden osittaista vähennyskelpoisuutta koskeva järjestely oli myös etu, koska niiden yritysten, joilla oli siirrettyjä tappioita ja jotka eivät tuottaneet voittoa vuonna 2013, verorasitus pieneni verrattuna muihin yrityksiin, jotka eivät voineet hyötyä kyseisestä järjestelystä.
- 18 Kyseessä olevan verotustoimenpiteen valikoivuuden tutkimisen yhteydessä komissio totesi aluksi, että viitejärjestelmänä, jonka kannalta asiaa oli arvioitava, oli järjestelmä, jossa mainosten julkaisusta saatuun liikevaihtoon sovellettiin erityistä mainosveroa. Komission näkemyksen mukaan mainosveron progressiivinen rakenne ei kuitenkaan voinut kuulua tähän viitejärjestelmään. Jotta näet viimeksi mainittua järjestelmää itseään ei voitaisi pitää valtiontukena, komissio totesi, että sen oli täytettävä kaksi edellytystä, eli yhtäältä sen oli perustuttava yhtenäiseen verokantaan kaikkien mainostulojen osalta ja toisaalta siihen ei saanut sisältyä seikkoja, jotka voisivat antaa valikoivan edun tietyille yrityksille.
- 19 Komissio katsoi seuraavaksi, että käsiteltävässä asiassa progressiivinen veroasteikko, siltä osin kuin siihen sisältyi sekä marginaaliveroasteita että keskimääräisiä veroasteita, jotka ovat eri yrityksille erilaisia, muodosti poikkeuksen viitejärjestelmästä, jossa kaikkien Unkarissa toimivien mainosten julkaisua harjoittavien taloudellisten toimijoiden liikevaihtoihin sovellettiin samaa yhtenäistä verokantaa.
- 20 Komissio katsoi lisäksi, että siirrettyjen tappioiden osittaista vähennyskelpoisuutta koskeva järjestely, joka oli varattu yrityksille, jotka eivät olleet tuottaneet voittoa vuonna 2013, oli samoin poikkeus viitejärjestelmästä, jolle oli ominaista liikevaihtoon perustuva verotus. Komission mukaan yritysten kustannuksia ei tässä yhteydessä voitu vähentää veron perusteesta, toisin kuin voittoihin kohdistuvan verotuksen alalla. Komission mukaan tällä järjestelyllä eroteltiin siten mielivaltaisesti kaksi samanlaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevaa yritysyhmää eli yhtäältä yritykset, joilla oli aikaisemmilta vuosilta tappioita ja jotka eivät tuottaneet voittoa vuonna 2013, ja toisaalta yritykset, jotka tuottivat voittoa vuonna 2013. Mainosverolain antamishetkellä olemassa olleiden tappioiden osittaista vähentämistä koskeva mahdollisuus oli sen mukaan väistämättä valikoiva, koska sillä suosittiin yrityksiä, joilla on huomattavia tappioita, erityisesti siksi, että tappiot olivat kertyneet edeltävinä vuosina.
- 21 Lopuksi komissio katsoi, että mainosverolaissa, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2015 lailla, otettiin käyttöön verotus, joka perustui samoihin periaatteisiin ja jolla oli samat ominaispiirteet kuin sen alkuperäisessä versiossa. Komissio päätteli tästä, että tällä tavoin muutetulla lailla käyttöön otetulla verolla oli ne samat ominaispiirteet, jotka olivat alun perin johtaneet valtiontuen toteamiseen.
- 22 Unkari hyväksyi 16.5.2017 mainosverolain muuttamisesta annetun vuoden 2017 lain nro XLVII. Tällä lailla lähinnä lakkautettiin kyseinen verotustoimenpide taannehtivasti.

Menettely unionin yleisessä tuomioistuimessa ja valituksenalainen tuomio

- 23 Unkari nosti 16.1.2017 kanteen riidanalaisesta päätöksestä. Se teki samana päivänä toimittamallaan erillisellä asiakirjalla täytäntöönpanon lykkäämistä koskevan hakemuksen, joka hylättiin unionin yleisen tuomioistuimen presidentin 23.3.2017 antamalla määräyksellä Unkari v. komissio (T-20/17 R, ei julkaistu, EU:T:2017:203).

- 24 Unionin yleisen tuomioistuimen yhdeksannen jaoston puheenjohtaja hyväksyi 30.5.2017 tekemällään päätöksellä Puolan tasavallan väliintulijaksi tukemaan Unkarin vaatimuksia.
- 25 Unkari esitti kanteensa tueksi kolme kanneperustetta, joista ensimmäinen koski sitä, että kyseessä oleva verotustoimenpide oli luokiteltu virheellisesti SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi, toinen perusteluvollisuuden laiminlyöntiä ja kolmas harkintavallan väärinkäyttöä.
- 26 Unionin yleinen tuomioistuin hyväksyi valituksenalaisella tuomiolla ensimmäisen näistä kanneperusteista ja totesi, että komissio oli virheellisesti katsonut, että kyseessä oleva verotustoimenpide ja siirrettyjen tappioiden osittaista vähennyskelpoisuutta koskeva järjestely muodostivat valikoivia etuja. Tällä perusteella se kumosi riidanalaisen päätöksen lausumatta muista kanneperusteista.

Asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa ja asianosaisten vaatimukset

- 27 Komissio vaatii valituksessaan, että unionin tuomioistuin
- kumoaa valituksenalaisen tuomion
 - ratkaisee asian lopullisesti hylkäämällä Unkarin riidanalaisesta päätöksestä esittämät toisen ja kolmannen kanneperusteen ja velvoittaa Unkarin korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja
 - toissijaisesti palauttaa asian unionin yleiseen tuomioistuimeen, jotta tämä lausuu niistä kanneperusteista, joita ei ole vielä tutkittu.
- 28 Unkari, jota Puolan tasavalta tukee, vaatii, että unionin tuomioistuin
- hylkää valituksen perusteettomana ja
 - velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Valituksen tarkastelu

- 29 Komissio esittää valituksensa tueksi kaksi valitusperustetta.

Ensimmäinen valitusperuste, joka koskee SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomista siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin on katsonut, että kyseessä olevan verotustoimenpiteen progressiivisuus ei merkinnyt valikoivaa etua

- 30 Komissio väittää ensimmäisessä valitusperusteessaan, että unionin yleinen tuomioistuin sovelsi virheellisesti SEUT 107 artiklan 1 kohtaa, kun se katsoi, että kyseessä olevan verotustoimenpiteen progressiivisuus ei merkinnyt valikoivaa etua sellaisten yritysten hyväksi, joiden mainosten julkaisuun liittyvä liikevaihto oli 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 verokantojen progressiivisuus kuului viitejärjestelmään, jonka kannalta kyseessä olevan verotustoimenpiteen valikoivuutta oli 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 perusteltavuutta arvioidessaan virheellisesti tavoitteen, joka ei liittynyt kiinteästi kyseiseen toimenpiteeseen, eli uudelleenjakotavoitteen.

- 31 Unkari ja Puolan tasavalta kiistävät nämä väitteet.
- 32 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 verotustoimenpiteitä, jotka voivat olla sisämarkkinoille soveltumaton valtiontukea.
- 33 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).
- 34 Edun valikoivuutta koskevan edellytyksen, joka on keskeinen toimenpiteen luonnehtimisessa SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi ja jonka täytyminen on ainoa komission nyt käsiteltävänä olevan valituksen 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).
- 35 Lisäksi on niin, että jos kyseistä toimenpidettä pidetään tukijärjestelmänä eikä yksittäisenä tukena, komission on selvítettävä, 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).
- 36 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 valtiontueksi. Valtiontueksi 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 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 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).
- 37 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).

- 38 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).
- 39 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 tulkinut, katsoessaan pääasiallisesti, että komissio ei ollut osoittanut, että kyseessä olevan verotustoimenpiteen progressiivisuudesta seuraisi se, että joillekin yrityksille tai tuotannonaloille myönnettäisiin valikoiva etu.
- 40 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 ovat erottamaton osa tätä viitejärjestelmää.
- 41 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 5,3 prosentin suuruista yhtenäistä 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.
- 42 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 78–83 kohdassa.
- 43 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).
- 44 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.

- 45 Nämä olennaiset ominaispiirteet määrittävät siis lähtökohtaisesti viitejärjestelmän tai ”normaalin” verojärjestelmän, jonka perusteella valikoivuutta koskevaa edellytystä on tämän tuomion 37 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti tarkasteltava.
- 46 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 veronmaksukyvyn huomioon ottamiseksi.
- 47 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 progressiivisia 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.
- 48 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.
- 49 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 aseteta kyseenalaiseksi edellä tehtyjä toteamuksia. Päinvastoin, kuten julkisasiamies on pääasiallisesti todennut ratkaisuehdotuksensa 47–52 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.
- 50 Kuten nyt käsiteltävässä asiassa ilmenee tämän tuomion 3–6 ja 9 kohdasta, Unkarin lainsäätäjällä on mainosverolailla otanut käyttöön kyseisen verotustoimenpiteen, joka on asteittaiseen progressioon perustuva erityisvero, joka koskee mainosten julkaisemisesta Unkarissa saatavaa liikevaihtoa, ja jota sovelletaan kaikkiin yrityksiin. Tämän veron, joka – toisin kuin komissio väittää – on luonteeltaan välitön vero, veroasteikkoa muutettiin vuoden 2015 lailla, mutta sen ominaispiirteet pysyivät muuttumattomina. Komissio ei ole osoittanut, että nämä ominaispiirteet, joista Unkarin lainsäätäjällä 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.

- 51 Unionin yleinen tuomioistuin ei näin ollen tehnyt oikeudellista virhettä, kun se katsoi valituksenalaisen tuomion 78–83 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.
- 52 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.
- 53 Edellä esitetystä seuraa, että ensimmäinen valitusperuste on kokonaisuudessaan hylättävä perusteettomana.

Toinen valitusperuste, joka koskee SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomista siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin on katsonut, että siirrettyjen tappioiden osittaista vähennyskelpoisuutta koskeva järjestely ei merkinnyt valikoivaa etua

- 54 Komissio väittää toisessa valitusperusteessaan, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen, kun se katsoi, että siirrettyjen tappioiden osittaista vähennyskelpoisuutta koskeva järjestely, jonka avulla yrityksillä, joiden tulos ennen veroja vuonna 2013 oli nolla tai negatiivinen, oli oikeus vähentää 50 prosenttia edellisiltä tilikausilta siirretyistä tappioistaan kyseessä olevan verotustoimenpiteen veroperusteesta vuodelta 2014, ei ollut valikoiva etu. Komission mukaan unionin yleinen tuomioistuin jätti näin toimiessaan ottamatta huomioon 15.11.2011 annetun tuomion komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97 kohta) ulottuvuuden.
- 55 Unkari ja Puolan tasavalta kiistävät nämä väitteet.
- 56 Tässä yhteydessä on muistutettava, että – kuten tämän tuomion 36 kohdasta ilmenee – sellainen veroetu, joka perustuu yleiseen toimenpiteeseen, jota sovelletaan erotuksetta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin, ei lähtökohtaisesti ole SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.
- 57 Kuten tämän tuomion 34–38 kohdassa on todettu, kyseessä olevan toimenpiteen valikoivuuden osoittamiseksi on tarkistettava sen verojärjestelmän, jonka katsotaan muodostavan viitejärjestelmän tai ”normaalin” verojärjestelmän, kannalta, otetaanko kyseisellä toimenpiteellä käyttöön sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisellä kansallisella säännöstöllä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, erilainen kohtelu, jota ei voida perustella kyseisen lainsäädännön luonteella ja rakenteella.
- 58 Tästä seuraa erityisesti, että se, että ainoastaan toimenpiteen soveltamiseksi tarvittavat edellytykset täyttävillä verovelvollisilla on mahdollisuus hyötyä toimenpiteestä, ei sellaisenaan tee siitä valikoivaa (ks. vastaavasti 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, 59 kohta). Toimenpiteen ei voida myöskään päätellä olevan valikoiva pelkästään sillä perusteella, että se on luonteeltaan siirtymätoimenpide, koska päätös rajoittaa sen ajallista soveltamista, jotta voidaan taata asteittainen siirtyminen vanhasta verolainsäädännöstä uuteen, kuuluu tämän tuomion 44 kohdassa mainittuun jäsenvaltioiden harkintavaltaan.
- 59 Nyt käsiteltävässä asiassa on niin, että ottaessaan käyttöön siirrettyjen tappioiden osittaista vähennyskelpoisuutta koskevan järjestelyn Unkarin lainsäätäjät pyrki kohtuullistamaan verotaakkaa, joka kohdistuu taloudellisesti haavoittuvimpiin yrityksiin sen ensimmäisen vuoden osalta, jona ne kuuluivat kyseessä olevan verotustoimenpiteen piiriin, etenkin kun kyseinen toimenpide otettiin

käyttöön kesken vuotta. Koska tämä järjestely oli alusta alkaen suunniteltu siirtymätoimenpiteeksi, sen ei voida katsoa olevan osa viitejärjestelmää tai ”normaalaa” verojärjestelmää, jonka kannalta sen valikoivuutta on tarkasteltava, vaikka se muistuttaisikin veron määräytymisperustetta koskevaa sääntöä.

- 60 On siis tutkittava, kohdellaanko siirrettyjen tappioiden osittaista vähennyskelpoisuutta koskevalla järjestelyllä eri tavalla toimijoita, jotka ovat mainosverolain tavoitteen kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.
- 61 Tässä yhteydessä kyseisellä järjestelyllä erotetaan toisistaan yhtäältä yritykset, joilla on edellisiltä vuosilta siirrettyjä tappioita ja jotka eivät ole tuottaneet voittoa vuonna 2013, ja toisaalta yritykset, jotka ovat tuottaneet voittoa vuonna 2013, koska ainoastaan ensin mainitut yritykset voivat vedota näiden siirrettyjen tappioiden vähennyskelpoisuuteen kyseessä olevan verotustoimenpiteen määräytymisperusteen laskemiseksi vuodelta 2014.
- 62 Kun otetaan huomioon uudelleenjakotavoite, johon Unkarin lainsäätäjät pyrki antaessaan mainosverolain ja josta osoituksena on kyseessä olevan verotustoimenpiteen progressiivisuus, nämä kaksi yritysten ryhmää eivät ole toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Liikevaihtoon perustuvan veron määräytymisperusteen valinta ei nimittäin tee siirtymätoimenpiteestä, jossa otetaan huomioon voitto, epäjohdonmukaista tämän tavoitteen kannalta, koska, kuten myös komissio toteaa perustelujensa toisessa osassa, myös voitto on yritysten veronmaksukykyä koskeva neutraali ja merkityksellinen, vaikkakin suhteellinen, indikaattori.
- 63 Kuten julkisasiamies korosti ratkaisuehdotuksensa 109 kohdassa ja kuten unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 122 kohdassa, kriteeri, joka koskee voittojen saamista jäämistä vuonna 2013, on tältä osin objektiivinen, koska kyseessä olevien yritysten veronmaksukyky oli tältä kannalta katsottuna vähäisempi kuin muilla yrityksillä mainosverolain voimaantuloa hetkellä vuonna 2014.
- 64 Unkarin lainsäätäjät saattoi näin ollen valtioneuvoston päätöksiä koskevaa unionin oikeutta rikkomatta yhdistää kyseisen lain ensimmäisen soveltamisvuoden osalta liikevaihtoon perustuvaa veronmaksukykyä koskevan toimenpiteen järjestelyyn, jossa voitiin ottaa huomioon sellaisten yritysten, jotka eivät olleet tuottaneet voittoa vuonna 2013, siirretyt tappiot.
- 65 Se, että yritykset, joihin voitiin soveltaa siirrettyjen tappioiden osittaista vähennyskelpoisuutta koskevaa järjestelyä, olivat yksilöitävissä jo sinä ajankohtana, jona kyseinen verotustoimenpide otettiin käyttöön, ei sellaisenaan ole omiaan kyseenalaistamaan tätä päätelmää.
- 66 Ei voida myöskään hyväksyä komission väitettä, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin olisi valituksenalaisen tuomion 119–122 kohdassa jättänyt huomiotta 15.11.2011 annetun tuomion komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) ulottuvuuden katsoessaan, että Unkarin viranomaiset ovat ottamalla käyttöön siirrettyjen tappioiden osittaista vähennyskelpoisuutta koskevan järjestelyn saaneet aikaan objektiiviseen ja sattumanvaraiseen kriteeriin perustuvan erottelun, joka ei johtanut valikoivuuteen.
- 67 Tältä osin on muistutettava, että unionin tuomioistuin totesi viimeksi mainitun tuomion 77–83 kohdassa muun muassa, että verotustoimenpiteitä, joilla otetaan käyttöön edellytys, joka liittyy verovelvollisen toteuttamien voittojen huomioon ottamiseen, ei voida pelkästään tästä syystä pitää valikoivina, koska tällaiset voitot ovat seuraus siitä sattumanvaraisesta seikasta, että kyseessä olevan toimijan kannattavuus on huono tai päinvastoin erittäin hyvä verokauden aikana. Kuten unionin yleinen tuomioistuin on todennut valituksenalaisen tuomion 120 kohdassa, on niin, että vaikka tätä päättelyä on noudatettu sellaisen asian yhteydessä, jossa kyseessä olevien verotustoimenpiteiden veron peruste perustui muihin kriteereihin kuin voittoihin, kuten työntekijöiden lukumäärään ja liiketoiminnan käyttöön, sitä sovelletaan myös silloin, kun kyseessä oleva veroetu perustuu – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – liikevaihtoon pohjautuvan veroperustan alentamiseen, jossa otetaan huomioon se, että

verovelvolliset eivät ole tuottaneet voittoa tiettyinä tilikautena, sekä siirretyt tappiot, ja kun tämä veroetu on tällä perusteella yhteensopiva sillä verolainsäädännöllä tavoitellun uudelleenjakotavoitteen kanssa, johon etu kuuluu ja joka liittyy verovelvollisten yritysten veronmaksukykyyn.

- 68 Tästä seuraa – kuten unionin yleinen tuomioistuin totesi perustellusti valituksenalaisen tuomion 117–123 kohdassa –, että komissio katsoi virheellisesti, että siirrettyjen tappioiden osittaista vähennyskelpoisuutta koskeva järjestely oli valtiontuen muodostava valikoiva etu yrityksille, joiden tulos ennen veroja vuoden 2013 osalta oli nolla tai negatiivinen ja joilla oli siirrettyjä tappioita. Toisin kuin komissio väittää, unionin yleistä tuomioistuinta ei tältä osin voida moittia siitä, että se olisi lausunut kanteen ulkopuolisesta seikasta. Toinen valitusperuste on näin ollen hylättävä perusteettomana.
- 69 Koska komission valituksensa tueksi esittämät kaksi valitusperustetta on hylättävä, valitus on hylättävä kokonaisuudessaan.

Oikeudenkäyntikulut

- 70 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan, jota sovelletaan valituksen käsittelyyn saman työjärjestyksen 184 artiklan 1 kohdan nojalla, mukaan asianosainen, joka häviää asian, veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska Unkari on vaatinut komission velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska tämä on hävinnyt asian, komissio on veloitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.
- 71 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 Puolan tasavalta, joka osallistui väliintulijana asian käsittelyyn ensimmäisessä oikeusasteessa, on, vaikka se ei ole valittanut ratkaisusta, osallistunut asian käsittelyyn kirjalliseen ja suulliseen vaiheeseen unionin tuomioistuimessa. Koska Puolan tasavalta on tukenut Unkarin vaatimuksia ja on vaatinut komission velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut, on syytä päättää, että komission on vastattava sille aiheutuneista oikeudenkäyntikuluista (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 veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, Puolan tasavallalle aiheutuneet oikeudenkäyntikulut mukaan lukien.**

Allekirjoitukset