# KOMISSION PÄÄTÖS (EU) 2018/160,

## annettu 30 päivänä kesäkuuta 2017,

## valtiontuesta SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), jonka Puola on toteuttanut vähittäiskauppaverona

*(tiedoksiannettu numerolla C(2017) 4449)*

**(Ainoastaan puolankielinen teksti on todistusvoimainen)**

**(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)**

EUROOPAN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen 108 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan,

ottaa huomioon Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen 62 artiklan 1 kohdan a alakohdan,

on mainittujen artiklojen mukaisesti kehottanut asianomaisia esittämään huomautuksensa ([1]),

sekä katsoo seuraavaa:

### 1. MENETTELY

(1) Helmikuussa 2016 julkaistujen lehtiartikkelien myötä komission tietoon tuli, että Puola harkitsi säätävänsä lain, jolla otettaisiin käyttöön vähittäiskaupan alalla liikevaihtovero, jossa on progressiivinen veroasteikko.

(2) Komission yksiköt lähettivät 11 päivänä helmikuuta ja 30 päivänä toukokuuta 2016 Puolan viranomaisille kirjeet, joissa pyydettiin toimittamaan lisätietoja kaavaillusta laista ja kehotettiin Puolaa kuulemaan niitä ennen lain antamista. Kirjeissä myös korostettiin kyseisen lain yhtäläisyyksiä Unkarissa käyttöön otetun elintarvikeketjun tarkastusmaksun kanssa, josta komissio oli aloittanut muodollisen tutkintamenettelyn, ja selitettiin, miten komissio oli arvioinut maksua alustavasti valtiontukilainsäädännön kannalta menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessään ([2]). Komission yksiköt myös ilmoittivat Puolalle, että jos valtiontukea sisältävä toimenpide toteutetaan ilman komission ennakkohyväksyntää, komissio voi tehdä tuen keskeyttämistä koskevan välipäätöksen.

(3) Puolan viranomaiset vastasivat näihin kirjeisiin 2 päivänä maaliskuuta ja 27 päivänä kesäkuuta 2016. Puolan viranomaiset sitoutuivat 2 päivänä maaliskuuta 2016 päivätyssä kirjeessään toimittamaan komissiolle lakiehdotuksen sen valmistumisen jälkeen. Puolan viranomaiset ilmoittivat 27 päivänä kesäkuuta 2016 päivätyllä kirjeellään komissiolle, että lakiehdotus oli jo annettu Puolan parlamentille ja että se hyväksyttäisiin välittömästi. Ne myös toimittivat kirjeen mukana komission yksiköille lakiehdotuksen tekstin.

(4) Puolan parlamentti hyväksyi 6 päivänä heinäkuuta 2016 vähittäiskauppaveroa koskevan lain (USTAWA z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej ([3]), jäljempänä ”laki”). Laki tuli voimaan 1 päivänä syyskuuta 2016.

(5) Komissio esitti 8 päivänä heinäkuuta 2016 päivätyllä kirjeellä Puolalle alustavan näkemyksensä, jonka mukaan laissa säädetty vähittäiskauppavero (jäljempänä ”vähittäiskauppavero”) on valtiontukea, ja kehotti Puolan viranomaisia esittämään huomautuksensa siitä mahdollisuudesta, että komissio tekee tuen keskeyttämistä koskevan välipäätöksen. Vastaus saatiin 22 päivänä heinäkuuta 2016.

(6) Komissio vastaanotti 4 päivänä elokuuta 2016 valtiontukikantelun samasta toimenpiteestä.

([1]) EUVL C 406, 4.11.2016, s. 76.

([2]) Ks. Komission päätös asiassa, joka koskee Unkarin elintarvikeketjun tarkastusmaksuun vuonna 2014 tehtyä muutosta (EUVL C 277, 21.8.2015, s. 12); ks. myös komission päätökset seuraavissa asioissa: valtiontuki SA.39235 – Unkari – Mainosvero (EUVL C 136, 24.4.2015, s. 7); ja valtiontuki SA.41187 – Unkari – Tupakkateollisuusyrityksiltä perittävä terveysmaksu (EUVL C 277, 21.8.2015, s. 24).

([3]) Puolan virallinen lehti Dziennik Ustaw 2016, 1155 kohta.

(7) Komissio ilmoitti 19 päivänä syyskuuta 2016 päivätyllä kirjeellä Puolalle päätöksestään aloittaa Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (jäljempänä SEUT-sopimus) 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu menettely, joka koskee edellä mainittua tukitoimenpidettä (jäljempänä ”menettelyn aloittamista koskeva päätös”). Komissio myös vaati toimenpiteen välitöntä keskeyttämistä neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589 13 artiklan 1 kohdan mukaisesti ([4]).

(8) Menettelyn aloittamista koskeva päätös on julkaistu *Euroopan unionin virallisessa lehdessä* ([5]). Komissio kehotti asianomaisia esittämään huomautuksensa tukitoimenpiteestä.

(9) Puola toimitti huomautuksensa menettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä 7 päivänä marraskuuta 2016 päivätyssä kirjeessä. Komissio ei saanut huomautuksia muilta asianomaisilta osapuolilta.

(10) Puolan kehitys- ja valtiovarainministerin antamalla asetuksella, joka tuli voimaan 19 päivänä lokakuuta 2016, Puola keskeytti 1 päivän syyskuuta 2016 ja 31 päivän joulukuuta 2016 välisenä aikana saatuun liikevaihtoon sovellettavan vähittäiskauppaveron kantamisen ([6]). Puolan parlamentti hyväksyi 15 päivänä marraskuuta 2016 lain, joka tuli voimaan 22 päivänä joulukuuta 2016 ([7]) ja jolla keskeytettiin vähittäiskauppaveron soveltaminen 1 päivään tammikuuta 2018 saakka.

(11) Komissio ilmoitti 11 päivänä tammikuuta 2017 päivätyllä kirjeellä Puolalle, ettei se ollut saanut huomautuksia muilta asianomaisilta osapuolilta, ja kehotti Puolan viranomaisia keskustelemaan komission yksiköiden kanssa omista huomautuksistaan ja lakiin mahdollisesti kaavailluista muutoksista. Videokokous järjestettiin 14 päivänä maaliskuuta 2017.

## 2. **TOIMENPITEEN YKSITYISKOHTAINEN KUVAUS**

(12) Lailla Puolassa otetaan käyttöön vähittäiskauppavero.

(13) Lain 5 §:n mukaan veroa kannetaan liikevaihdosta, joka saadaan tavaroiden myynnistä luonnollisille henkilöille, jotka eivät harjoita taloudellista toimintaa (kuluttajat). Lain 4 §:n mukaan verovelvollinen on vähittäiskauppias, joka voi olla luonnollinen henkilö, siviilioikeudellinen yhtiö (*spółka cywilna*), organisaatioyksikkö, jolla ei ole oikeushenkilöllisyyttä, ja oikeushenkilö, kuten henkilöyhtiöt (spółki osobowe) ja muut yhtiöt, joista säädetään kodeks spółek handlowych -laissa (rajavastuuyhtiöt (z.o.o.) ja osakeyhtiöt (S.A.) ([8]).

(14) Lain 8 §:n mukaan velvollisuus maksaa liikevaihtovero syntyy, kun verovelvollisen kuukausittainen liikevaihto ylittää 17 miljoonaa Puolan zlotya (PLN). Lain 6 §:n 1 momentin nojalla veroperusteena on yhden kuukauden aikana toteutuneesta vähittäismyynnistä saadun, 17 miljoonaa zlotya ylittävän liikevaihdon määrä. Vähittäiskauppavero on maksettava kuukausittain viimeistään sitä kuukautta, jona verotettavat tulot syntyivät, seuraavan kuukauden 25 päivänä.

(15) Lain 9 §:ssä säädetään kahdesta verokannasta:

— verokanta on 0,8 prosenttia yrityksen vähittäismyynnistä saaman kuukausittaisen liikevaihdon siitä osasta, joka ylittää 17 miljoonaa zlotya (≈ 4 miljoonaa euroa ([9])) mutta on alle 170 miljoonaa zlotya (≈ 40 miljoonaa euroa), ja

— verokanta on 1,4 prosenttia yrityksen vähittäismyynnistä saaman kuukausittaisen liikevaihdon siitä osasta, joka ylittää 170 miljoonaa zlotya.

(16) Kun otetaan huomioon lain 6 §:n 1 momentti ja 8 §, joiden mukaan veroa ei kanneta yrityksen vähittäismyynnistä saaman kuukausittaisen liikevaihdon siitä osasta, joka on alle 17 miljoonaa zlotya, vähittäiskauppaverojärjestelmän voidaan siten sanoa perustuvan progressiiviseen kolmiportaiseen asteikkoon, jossa on kolme eri kuukausittaisen liikevaihdon määrää ja kolme erilaista verokantaa: verokanta on 0 prosenttia yrityksen vähittäismyynnistä saaman kuukausittaisen liikevaihdon siitä osasta, joka on alle 17 miljoonaa zlotya; verokanta on 0,8 prosenttia yrityksen vähittäismyynnistä saaman kuukausittaisen liikevaihdon siitä osasta, joka on 17–170 miljoonaa zlotya; ja verokanta on 1,4 prosenttia yrityksen vähittäismyynnistä saaman kuukausittaisen liikevaihdon siitä osasta, joka on yli 170 miljoonaa zlotya.

([4]) Neuvoston asetus (EU) 2015/1589, annettu 13 päivänä heinäkuuta 2015, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä (EUVL L 248, 24.9.2015, s. 9).
([5]) Ks. alaviite 1.
([6]) Ks. Puolan virallinen lehti 2016, 1723 kohta.
([7]) Ks. Puolan virallinen lehti 2016, 2099 kohta.
([8]) Lain 3 §:n 4 momenttiin sisältyy vähittäiskauppiaan määritelmä.
([9]) 1 PLN ≈ 0,238 euroa.

## 3. MUODOLLINEN TUTKINTAMENETTELY

### 3.1 Muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisen syyt

(17) Komissio aloitti muodollisen tutkintamenettelyn, koska se katsoi siinä vaiheessa, että Puolan vähittäiskauppaveron progressiivinen asteikko merkitsi sääntöjenvastaista ja sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea.

(18) Se katsoi etenkin, että laissa vähittäiskauppaa käyviä yrityksiä kohdellaan eri tavoin niiden liikevaihdon ja siten niiden koon perusteella, sillä vero tuo valikoivaa etua yrityksille, joiden liikevaihto on pienempi, ja siten pienemmille yrityksille. Puola ei ollut esittänyt vakuuttavaa selitystä sille, miksi suuremmat ja pienemmät vähittäiskaupan toimijat ovat oikeudellisesti ja tosiasiallisesti erilaisessa tilanteessa vähittäiskauppaveron kantamisen kannalta. Puola ei siten ollut osoittanut, että toimenpide on perusteltavissa verojärjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella. Näin ollen komissio katsoi alustavasti, että lailla myönnetään valtiontukea, koska kaikki muut SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa asetetut edellytykset näyttävät täyttyneen.

(19) Komissio esitti lisäksi epäilyjä lailla käyttöön otetun tuen soveltuvuudesta sisämarkkinoille. Komissio huomautti, ettei nyt tarkasteltavassa tapauksessa voida soveltaa mitään SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 tai 3 kohdassa määrätyistä poikkeuksista eikä Puola esittänyt mitään perusteluja sille, miksi vähittäiskauppavero soveltuisi sisämarkkinoille. Lisäksi komissio muistutti, ettei se voi todeta sisämarkkinoille soveltuvaksi valtiontukitoimenpidettä, jolla rikotaan muita unionin oikeuden säännöksiä ja määräyksiä, kuten SEUT-sopimuksessa taattuja perusvapauksia tai unionin asetusten ja direktiivien säännöksiä. Tässä vaiheessa komissio ei voinut sulkea pois sitä, että toimenpide kohdistuu ensisijaisesti ulkomaisessa omistuksessa oleviin yrityksiin, mikä voisi merkitä sijoittautumisvapautta koskevan SEUT-sopimuksen 49 artiklan rikkomista.

### 3.2 Puolan huomautukset

(20) Puolan viranomaiset katsovat, että menettelyn aloittamista koskevaan päätökseen sisältyvä vähittäiskauppaveron kuvaus, jonka mukaan kyseessä on kolmiportainen veroasteikko, on virheellinen. Puolan viranomaisten näkemyksen mukaan vähittäiskauppaverossa on vain kaksi verokantaa, koska alle 17 miljoonan zlotyn liikevaihdosta ei kanneta veroa lainkaan riippumatta asianomaisen yrityksen muodosta ja kyseisen kuukauden aikana saadun liikevaihdon määrästä. Niiden mukaan verovapautus on eri asia kuin nollaverokanta ja raja-arvoja sovelletaan kaikkiin verovelvollisiin ”yhtäläisin ja objektiivisin ehdoin”.

(21) Veron tarkoituksen osalta Puolan viranomaiset tähdentävät, että vähittäiskauppaverosta saatavat tulot kohdennettaisiin Rodzina 500+-lapsilisäohjelman rahoittamiseen. Kun otetaan huomioon tämän ohjelman arvioitu talousarvio (n. 16 miljardia zlotya vuonna 2016 ja n. 22 miljardia zlotya myöhempinä vuosina), se voitaisiin kuitenkin rahoittaa vain osittain vähittäiskauppaverolla (jonka odotetaan tuottavan vuositasolla n. 1,6 miljardia zlotya vuonna 2017). Puola myös väittää, että vaikka ohjelmasta aiheutuu menoja, sillä olisi myös myönteinen vaikutus talouteen, koska se lisäisi kulutusta ja vaikuttaisi siten suoraan vähittäismyyjien tuloihin.

(22) Toimenpiteen rahoittamisesta valtion varoista Puola toteaa, ettei veron rakenne merkitse sellaisista verotuloista luopumista, jotka tavanomaisissa olosuhteissa olisi kannettu vähittäismyyjiltä. Puolan viranomaiset etenkin väittävät, että verovapaata määrää ja 0,8 prosentin alennettua verokantaa sovelletaan kaikkiin yrityksiin ja että Puolan valtio luopuu tuloista, joita se voisi muutoin kerätä kaikilta yrityksiltä eikä vain pienemmiltä yrityksiltä.

(23) Puola myös katsoo, että on erotettava ”yleinen progressiivisuus”, jossa yritysten koko liikevaihtoon sovelletaan erilaisia verokantoja tällaisen liikevaihdon määrästä riippuen, ja ”porrastettu progressiivisuus”, jossa kaikkien yritysten liikevaihdon eri osiin (portaisiin) sovelletaan erilaisia verokantoja. Porrastettu progressiivisuus ei Puolan näkemyksen mukaan tarkoita valikoivaa etua, koska samaa verokanta-asteikkoa sovelletaan kaikkiin vähittäiskaupan alalla toimiviin yrityksiin. Puola väittää erityisesti, ettei veron progressiivinen luonne merkitse etua pienemmille yrityksille, koska verovapaa määrä ja 0,8 prosentin alennettu verokanta alentavat toimintakustannuksia sekä suuri- että pienituloisissa yrityksissä. Puolan kannalta on niin, että mitä enemmän tuloja yritys saa, sitä enemmän se saa tukea.

(24) Puola väittää lisäksi, että komissio yksilöi virheellisesti edunsaajat, koska ei pidä aina paikkaansa, että pienempituloiset yritykset ovat pienempiä yrityksiä ja suurempituloiset yritykset ovat suurempia yrityksiä. Puolan mukaan yritysten tulot eivät tosiasiassa liity suoraan, tai ainakaan yksinomaan, niiden kokoon.

(25) Toimenpiteen valikoivuuden osalta Puola riitauttaa komission käyttämän viitejärjestelmän ja väittää, että viitejärjestelmänä olisi käytettävä vain verotusta, joka koskee vähittäiskaupan alalla saatuja, yli 17 miljoonan zlotyn tuloja. Sen mukaan syynä tähän on se, ettei alle 17 miljoonan zlotyn tuloista kanneta lainkaan vähittäiskauppaveroa. Puola huomauttaa lisäksi, ettei järjestelmän rakenne ole mielivaltainen eikä puolueellinen ja että verovapautusta sovelletaan kaikkiin verovelvollisiin. Se myös väittää menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 26 kappaleeseen viitaten, ettei toimenpiteen voitu päätellä olevan valtiontukea määrittämättä yhtä viiteverokantaa, joka toimii vertailukohtana.

(26) Toiseksi menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 32 kappaleesta Puola toteaa, että komission määrittämä vähittäiskauppaveron keskimääräinen verokanta on keinotekoinen. Sen mukaan vähittäiskauppaveron rakenne perustuu tiettyihin verokantoihin, jotka määritetään etukäteen kahdelle portaalle ja joita sovelletaan samalla tavalla kaikkiin verovelvollisiin. ”Porrastettu progressiivisuus” ei myöskään ole valikoivaa, koska alennettuja verokantoja sovelletaan samoin ehdoin kaikkiin yrityksiin niiden koosta riippumatta. Tämän seurauksena ei Puolan mukaan kohdella eri tavalla yrityksiä, jotka ovat oikeudellisesti ja tosiasiallisesti samanlaisessa tilanteessa.

(27) Edellä esitetty huomioon ottaen Puola väittää, ettei sitä ole tarpeen perustella järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella. Puolan viranomaiset esittävät, että vähittäiskauppaveron progressiivista rakennetta ja tuloveron progressiivista rakennetta olisi kohdeltava samalla tavalla ja pidettävä perusteltuina verotulojen uudelleenjaon kannalta. Puola ei kuitenkaan esitä mitään muita perusteluja tämän väitetyn perusteltavuuden tueksi.

(28) Kun tarkastellaan toimenpiteen vaikutusta kauppaan ja kilpailun vääristymiseen, Puola esitteli vähittäiskaupan alansa rakennetta ja huomautti, että eniten tuloja saavat liikkeet (ostoskeskuksissa) sijaitsevat yleensä kaupungeissa, mikä varmistaa suuremman asiakasvirran kuin kaupunkien ulkopuolella sijaitsevissa liikkeissä, joihin matkustamisesta aiheutuu asiakkaille kustannuksia. Pienet liikkeet puolestaan sijaitsevat enimmäkseen pienissä kaupungeissa ja maaseudulla, joissa tilanne on päinvastainen (liikkeisiin pääsy on vaikeampaa ja asiakasvirta ja liikevaihto ovat pienempiä). Puola myös huomautti, että vähittäiskaupan toimijat, joilla on suurimmat tulot, käyttävät yleisesti verotuksen optimointikäytäntöjä, minkä seurauksena ne eivät maksa lainkaan yhteisöveroa, ja että vähittäiskaupan toimijat, joilla on suuri liikevaihto, hyötyvät mittakaavaeduista (mitä enemmän ne myyvät, sitä pienemmät ovat yksikkökustannukset) ja käyttävät yleensä vaikutusvaltaansa pienentääkseen tuottajien ja toimittajien katteita omaksi edukseen. Se totesi lopuksi, että nykyaikaisen kaupan kehitys Puolassa on heikentänyt merkittävästi riippumattomien vähittäismyyjien markkinaosuutta (51 prosenttia markkinoista vuonna 2008 ja 37 prosenttia vuonna 2015).

(29) Puola katsoo näin ollen, että i) vaikka vähittäiskauppaveroa pidettäisiinkin valikoivana, kilpailu ei vääristy, koska suurilla vähittäiskauppiailla on jo merkittävä kilpailuetu pieniin vähittäiskauppiaisiin nähden, ja että ii) vähittäiskauppaveron verokantojen progressiivisuus vähentää kaupan rakenteeseen kohdistuvia kielteisiä muutoksia (pienimuotoisen kaupan häviäminen yhdistettynä suurimuotoisen kaupan kasvuun), jotka nykyisin vääristävät kilpailua.

(30) Puola väittää lisäksi, että menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä rajoitetaan perusteettomasti jäsenvaltioiden itsemääräämisoikeutta veropolitiikkansa kehittämisessä. Puolan mukaan on jäsenvaltion asia määrittää käyttöön otettavan veron rakenne, toisin sanoen veron kohde, veroperuste ja verokannat siten, että ne ovat harjoitettavan veropolitiikan näkökulmasta optimaalisia.

### 3.3 **Asianomaisten osapuolten huomautukset**

(31) Komissio ei ole saanut huomautuksia asianomaisilta osapuolilta.

## 4. **TUEN ARVIOINTI**

(32) Alustavasti ja vastauksena Puolan menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdosta esittämään väitteeseen, jonka mukaan vähittäiskauppavero koskee välittömän verotuksen toimenpidettä ja että siten komission valtiontukia koskevan toimivallan käyttö rajoittaa perusteettomasti sen itsemääräämisoikeutta veropolitiikkansa kehittämisessä, komissio muistuttaa, että vaikka jäsenvaltioilla katsotaan olevan itsemääräämisoikeus välittömän verotuksen alalla, jäsenvaltion toteuttamien verotustoimenpiteiden on oltava SEUT-sopimuksen 107 artiklan mukaisia ([10]).

([10]) Ks. yhdistetyt asiat C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, EU:C:2006:416, 81 kohta; yhdistetyt asiat C-106/09 P ja C-107/09 P, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, EU:C:2011:732; asia C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, 25 kohta ja asia C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, 18 kohta; ks. myös asia T-538/11, Belgia v. komissio, EU:T:2015:188, 66 kohta.

### 4.1 **Tuen olemassaolo**

(33) SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaan 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. Toimenpiteen luokitteleminen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että kaikki kyseisessä määräyksessä tarkoitetut edellytykset täyttyvät ([11]). Niinpä toimenpiteen määrittäminen perustamissopimuksessa tarkoitetuksi tueksi edellyttää ensinnäkin sitä, että on oltava kyse valtion toimenpiteestä tai valtion varoilla toteutetusta toimenpiteestä, toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, kolmanneksi toimenpiteellä on annettava etua sille, joka on toimenpiteen kohteena, ja neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua ([12]).

#### 4.1.1 *Valtion varat ja valtiosta johtuvaksi toimenpiteeksi katsominen*

(34) Toimenpiteen on oltava sekä valtion toteuttama että myönnetty valtion varoista, jotta se on valtiontukea.

(35) Vähittäiskauppavero on seurausta Puolan parlamentin säätämästä laista, joten se on selvästi Puolan valtion toteuttama.

(36) Toimenpiteen myöntämisestä valtion varoista unionin tuomioistuin on johdonmukaisesti katsonut, 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 valtiontukena ([13]). Jäljempänä johdanto-osan 37–60 kappaleessa komissio osoittaa, että edellä johdanto-osan 15 ja 16 kappaleessa kuvatun vähittäiskauppaveron progressiivisen asteikon seurauksena Puola luopuu verotuloista, joita se olisi muutoin ollut oikeutettu kantamaan vähittäiskaupan toimijoilta, joiden liikevaihto on pienempi (ja jotka ovat siten pienempiä vähittäiskauppiaita), jos niihin olisi sovellettu samaa keskimääräistä tosiasiallista vähittäiskauppaverokantaa kuin niihin vähittäiskaupan toimijoihin, joiden liikevaihto on suurempi (ja jotka ovat siten suurempia vähittäiskauppiaita). Progressiivisesta veroasteikosta seuraava vähittäismyyjien syrjintä niiden koon perusteella johtaa etenkin siihen, että Puola luopuu verotuloista, joita se olisi muutoin ollut oikeutettu kantamaan vähittäiskaupan alan yrityksiltä, jotka toimivat franchise-mallin mukaisesti, verrattuna vähittäiskaupan alan yrityksiin, jotka toimivat holdingyhtiö-mallin mukaisesti ([14]). Koska Puola luopuu näistä tuloista, vähittäiskauppavero johtaa SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun valtion varojen menettämiseen ([15]).

#### 4.1.2 *Etu*

(37) Unionin tuomioistuinten oikeuskäytännön mukaan tuen käsitteellä ei tarkoiteta ainoastaan positiivisia suorituksia vaan myös toimenpiteitä, jotka eri tavoin alentavat yritysten vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ([16]). Etu voidaan myöntää pienentämällä eri tavoin tietyn yrityksen verorasitusta ja etenkin alentamalla sovellettavaa verokantaa, veroperustetta tai maksettavan veron määrää ([17]). Toimenpide, johon liittyy veron tai maksun alentaminen, merkitsee etua, koska sillä asetetaan yritykset, joihin sitä sovelletaan, taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, ja se johtaa valtion tulojen menettämiseen ([18]).

(38) Laissa säädetään progressiivisesta veroasteikosta, jota sovelletaan kaikkiin vähittäiskauppaveron piiriin kuuluviin yrityksiin, ja kunkin vähittäiskauppiaan verorasite määräytyy sen portaan perusteella, johon sen liikevaihto sijoittuu.

(39) Veron progressiivisesta luonteesta seuraa, että paitsi veron määrä myös vähittäiskauppiaan vähittäismyynnistä saamasta liikevaihdosta kannettavan veron keskimääräinen prosenttiosuus nousee sitä mukaa kun sen liikevaihto kasvaa ja saavuttaa seuraavan ylemmän portaan ([19]). Tästä seuraa, että vähittäiskauppiailta, joiden liikevaihto on pieni, ei joko kanneta lainkaan vähittäiskauppaveroa tai veron keskimääräinen tosiasiallinen verokanta on

([11]) Ks. asia C-399/08 P, komissio v. Deutsche Post, EU:C:2010:481, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.
([12]) Ks. asia C-399/08 P, komissio v. Deutsche Post, EU:C:2010:481, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.
([13]) Ks. yhdistetyt asiat C-106/09 P ja C-107/09 P, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, EU:C:2011:732, 72 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.
([14]) Vähittäiskauppaa harjoittavia yrityksiä, jotka omistavat ja joilla on useita vähittäiskauppaketjuun kuuluvia liikkeitä, pidetään vähittäiskauppaveron yhteydessä yhtenä verovelvollisena.
([15]) Ks. asia C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, EU:C:2009:709, 58 kohta.
([16]) Asia C-143/99, Adria-Wien Pipeline, EU:C:2001:598, 38 kohta.
([17]) Ks. asia C-66/02, Italia v. komissio, EU:C:2005:768, 78 kohta; asia C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze ym., EU:C:2006:8, 132 kohta; asia C-522/13, Ministerio de Defensa ja Navantia EU:C:2014:2262, 21–31 kohta.
([18]) Yhdistetyt asiat C-393/04 ja C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, EU:C:2006:403, 30 kohta ja asia C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100, 14 kohta.
([19]) Laskettu veron määränä, joka verovelvollinen on maksettava tiettynä kuukautena, jaettuna kyseisen verovelvollisen samana kuukautena saamalla liikevaihdolla.

huomattavasti alhaisempi kuin vähittäiskauppiailla, joiden liikevaihto on suuri, mikä alentaa pienen liikevaihdon omaavien yritysten vastattavaksi kuuluvia kustannuksia suuren liikevaihdon omaaviin yrityksiin verrattuna. Koska yrityksen saaman liikevaihdon määrä korreloi tietyssä määrin yrityksen koon kanssa, laissa säädetyn progressiivisen veroasteikon voidaan sanoa antavan taloudellista etua pienemmille vähittäiskauppiaille suurempien vähittäiskauppiaiden vahingoksi siten, että se alentaa niiden verorasitetta ja keskimääräistä tosiasiallista verokantaa, jota näihin yrityksiin sovelletaan. Veron edustamat kustannukset kuukauden lopussa kustakin 100 zlotyn liikevaihdosta ovat nolla sellaisilla yrityksillä, joiden kokonaisliikevaihto on alle 17 miljoonaa zlotya; tämän jälkeen kustannukset nousevat progressiivisesti siten, että ne ovat 0,8 prosenttia vähittäiskauppiailla, joiden kokonaisliikevaihto on 17–170 miljoonaa zlotya, ja edelleen 1,4 prosenttiin vähittäiskauppiailla, joiden kokonaisliikevaihto ylittää 170 miljoonaa zlotya, kuten alla oleva taulukko osoittaa:

| Liikevaihto (PLN) | Marginaaliveroast (%)e | Vero (PLN) | Vero/Liikevaihto (%) |
|---|---|---|---|
| 500 000 000 | 1,4 | 5 844 000 | 1,2 |
| 100 000 000 | 0,8 | 664 000 | 0,7 |
| 20 000 000 | 0,8 | 24 000 | 0,1 |
| 15 000 000 | 0 | 0 | 0,0 |

(40) Progressiivisesta veroasteikosta seuraava vähittäiskauppiaiden välinen syrjintä niiden koon perusteella tarkoittaa myös sitä, että yksittäiset vähittäiskauppiaat, jotka toimivat franchising-mallin mukaisina franchise-yrittäjinä, saavat etua, koska niiden verorasite määräytyy niiden yksittäisten liikkeiden vähittäismyynnin kuukausittaisen liikevaihdon perusteella eikä koko ketjun vähittäismyynnin kuukausittaisen liikevaihdon perusteella, kuten vähittäiskauppaketjuissa, jotka toimivat holdingyhtiö-mallin mukaisesti ([20]).

4.1.3 *Valikoivuus*

(41) Toimenpide on valikoiva, jos sillä suositaan jotakin yritystä tai tuotannonalaa SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Tukijärjestelmistä unionin tuomioistuin on todennut, että toimenpiteen valikoivuutta olisi lähtökohtaisesti arvioitava kolmivaiheisen analyysin avulla ([21]). Ensinnäkin on määritettävä jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai tavanomainen verojärjestelmä eli ”viitejärjestelmä”. Toiseksi on määritettävä, muodostaako kyseinen toimenpide poikkeuksen tästä viitejärjestelmästä, koska siinä erotellaan toisistaan talouden toimijat, jotka järjestelmään kiinteästi liittyvien tavoitteiden mukaisesti ovat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti rinnastettavassa tilanteessa. Jos kyseinen toimenpide ei muodosta poikkeusta viitejärjestelmästä, se ei ole valikoiva. Jos se taas muodostaa poikkeuksen (ja on siten lähtökohtaisesti valikoiva), analyysin kolmannessa vaiheessa on määritettävä, voidaanko poikkeavaa toimenpidettä perustella viiteverojärjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella ([22]). Jos lähtökohtaisesti valikoiva toimenpide on perusteltu järjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen nojalla, sitä ei pidetä valikoivana eikä se siten kuulu SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

4.1.3.1 Viitejärjestelmä

(42) Viitejärjestelmä koostuu yhtenäisistä säännöistä, joita sovelletaan yleisesti objektiivisten kriteerien perusteella kaikkiin yrityksiin, jotka kuuluvat sen tavoitteessa määriteltyyn soveltamisalaan.

([20]) Franchising-mallissa jokainen franchise-yrittäjä on erillinen verovelvollinen. Siinä todennäköisessä tilanteessa, että franchise-yrittäjä omistaa ja käy kauppaa vain yhdessä liikkeessä, liikevaihtoveroa sovelletaan tämän yhden liikkeen liikevaihtoon. Holdingyhtiö-mallissa yksittäinen liike ei ole verovelvollinen. Veroa ja sen progressiivista kantaa sovelletaan holdingyhtiön kaikkien liikkeiden yhteenlaskettuun liikevaihtoon.

([21]) Ks. esim. asia C-279/08 P, komissio v. Alankomaat (NOx), EU:C:2011:551; asia C-143/99, Adria-Wien Pipeline, EU:C:2001:598; yhdistetyt asiat C-78/08–C-80/08, Paint Graphos ym., EU:C:2011:550 ja EU:C:2010:411 ja asia C-308/01, GIL Insurance, EU:C:2004:252 ja EU:C:2003:481.

([22]) Komission tiedonanto valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen (EYVL C 384, 10.12.1998, s. 3).

(43) Toisin kuin Puola väittää, vähittäiskauppaveron tavoitteena ei voida pitää Rodzina 500+ -lapsilisäohjelman talousarviomenojen rahoittamista. Puola vahvisti, ettei verotuloja voida kohdentaa kokonaan ja yksinomaan ennalta määrätyn menolajin rahoittamiseen, joten väitettyä yhteyttä lapsilisän ja vähittäiskaupan alan välillä ei ole näytetty toteen, kuten ei myöskään väitettyä yhteyttä lapsilisäohjelman kustannusten ja vähittäiskaupan toimijoiden liikevaihdon suuruuden välillä. Ohjelman rahoittamista ei voida pitää vähittäiskauppaveron olennaisena tavoitteena.

(44) Vähittäiskauppaveron tavoitteena on pikemminkin verottaa kaikkien sellaisten talouden toimijoiden liikevaihtoa, jotka harjoittavat tavaroiden myyntiä kuluttajina oleville luonnollisille henkilöille. Tämä tavoite huomioon ottaen kaikkien yritysten, jotka saavat liikevaihtoa tavaroiden myynnistä luonnollisille henkilöille, olisi katsottava olevan tosiasiallisesti ja oikeudellisesti rinnastettavassa tilanteessa. Komissio katsoo näin ollen, että viitejärjestelmän muodostaa vähittäiskauppavero, jota sovelletaan kaikenlaisten tavaroiden vähittäiskauppaa harjoittavien yritysten liikevaihtoon Puolassa.

(45) Toisin kuin Puola väittää ([23]), viitejärjestelmän ei pitäisi rajoittua vain yrityksiin, joiden liikevaihto ylittää 17 miljoonaa euroa, sen vuoksi, että lain nojalla veroa ei kanneta yritysten vähittäismyynnistä saamasta alle 17 miljoonan zlotyn kuukausittaisesta liikevaihdosta. Tätä vapautusta sovelletaan kaikkiin yrityksiin, jotka saavat liikevaihtoa vähittäistavaroiden myynnistä, siitä riippumatta, ylittääkö vai alittaako niiden liikevaihto 17 miljoonaa zlotya.

(46) Komissio ei myöskään katso, että laissa säädetty progressiivinen veroasteikko on osa viitejärjestelmää. Unionin tuomioistuin on selventänyt, ettei valikoivuuden arvioimiseksi aina riitä pelkästään sen tarkasteleminen, poikkeaako toimenpide jäsenvaltion määrittelemästä viitejärjestelmästä ([24]). On myös tarpeen arvioida, onko jäsenvaltio suunnitellut järjestelmän rajat johdonmukaisesti vai, päinvastoin, selkeän mielivaltaisesti tai puolueellisesti suosiakseen näin tiettyjä yrityksiä toisiin nähden. Muussa tapauksessa, sen sijaan että jäsenvaltio vahvistaisi kaikkiin yrityksiin sovellettavat yleiset säännöt, joista poiketaan tiettyjen yritysten kohdalla, jäsenvaltio voisi saavuttaa saman tuloksen – valtiontukisääntöjä kiertäen – mukauttamalla ja yhdistämällä sääntöjään siten, että niiden soveltaminen johtaa erilaiseen verorasitteeseen eri yrityksissä ([25]). On erityisen tärkeää muistuttaa tältä osin unionin tuomioistuimen katsoneen johdonmukaisesti, että SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa ei tehdä eroa valtioiden toimenpiteiden syiden tai tavoitteiden perusteella vaan niiden vaikutusten perusteella ja siksi käytetyistä tekniikoista riippumatta ([26]).

(47) Laissa säädetystä progressiivisesta veroasteikosta seuraa, että yrityksiltä, joiden vähittäismyynnistä saama liikevaihto on pieni, ei joko kanneta lainkaan vähittäiskauppaveroa tai veron keskimääräinen tosiasiallinen verokanta on huomattavasti alhaisempi – ts. kutakin kuukausittaisen liikevaihdon zlotya kohti – kuin yrityksillä, joiden liikevaihto on suuri, mikä alentaa pienen liikevaihdon omaavien yritysten vastattavaksi kuuluvia kustannuksia suuren liikevaihdon omaaviin yrityksiin verrattuna. Jokaista yritystä verotetaan eri keskimääräisen tosiasiallisen verokannan mukaan, joten komission on mahdotonta määrittää yhtä ainoaa viiteverokantaa. Puola ei myöskään ole esittänyt mitään tiettyä verokantaa viiteverokantana tai ”tavanomaisena” verokantana eikä myöskään selittänyt, miksi korkeampi verokanta olisi perusteltu poikkeuksellisten olosuhteiden vuoksi suuren liikevaihdon omaavien vähittäiskaupan toimijoiden kohdalla tai miksi alhaisempia verokantoja olisi sovellettava pienemmän liikevaihdon omaaviin toimijoihin. Veron progressiivisesta asteikosta seuraa näin ollen, että eri yritykset maksavat veroa erilaisen tosiasiallisen verokannan mukaan riippuen niiden kuukausittaisesta liikevaihdosta ja siten niiden koosta ja toimintamallista. Lailla käyttöön otetun progressiivisen veroasteikon voidaan siten sanoa olevan suunniteltu nimenomaisesti suosimaan pienempiä vähittäiskauppiaita suurempiin nähden siten, että tavaroiden myyntiä kuluttajina oleville luonnollisille henkilöille harjoittavien yritysten kuukausittaiseen liikevaihtoon sovelletaan erilaisia verokantoja ja näin pienemmän liikevaihdon omaaviin yrityksiin sovelletaan alhaisempaa tosiasiallista verokantaa kuin suuremman liikevaihdon omaaviin yrityksiin, jotka myös ovat yleensä ulkomaisessa omistuksessa ([27]), vaikka kummankin tyyppiset yritykset harjoittavat samaa toimintaa.

([23]) Ks. johdanto-osan 25 kappale.
([24]) Yhdistetyt asiat C-106/09 P ja C-107/9 P, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, EU:C:2011:732.
([25]) Sama tuomio, 92 kohta.
([26]) Asia C-487/06 P, British Aggregates v. komissio, EU:C:2008:757, 85 ja 89 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-279/08 P, komissio v. Alankomaat (NOx), EU:C:2011:551, 51 kohta.
([27]) Yhdistetyt asiat C-106/09 P ja C-107/9 P, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, EU:C:2011:732.

(48) Progressiivisesta veroasteikosta seuraavan vähittäismyyjien kokoon perustuvan syrjinnän voidaan myös sanoa suosivan vähittäiskauppiaita, jotka toimivat franchising-mallin mukaisesti tai itsenäisinä toimijoina (esimerkiksi siviilioikeudellisena yhtiönä), holdingyhtiö-mallin mukaisesti toimiviin vähittäiskauppiaisiin nähden.

(49) Koska Puola on suunnitellut veron siten, että sillä suositaan tiettyjä yrityksiä (nimittäin pienen liikevaihdon omaavia – pienempiä – vähittäiskauppiaita ja franchising-mallin mukaisesti tai itsenäisesti (ketjun ulkopuolella) toimivia vähittäiskauppiaita ja asetetaan epäedulliseen asemaan muut (nimittäin suuren liikevaihdon omaavat – suuremmat – vähittäiskauppiaat ja vähittäiskauppaketjut, jotka toimivat holdingyhtiö-mallin mukaisesti), viitejärjestelmä on valikoiva, sillä se on suunniteltu tavalla, joka ei ole oikeutettu ottaen huomioon veron tavoite verottaa kaikkien vähittäiskaupan toimijoiden liikevaihtoa. Komissio katsookin, että asianmukaisen viitejärjestelmän tässä tapauksessa muodostaa yhden (kiinteän) verokannan määrittäminen vähittäismyynnistä saatavalle kuukausittaiselle liikevaihdolle, eikä progressiivinen veroasteikko ole osa tätä järjestelmää.

4.1.3.2 Poikkeus viitejärjestelmästä

(50) Toisessa vaiheessa on tarpeen määrittää, poikkeaako toimenpide viitesääntöjen soveltamisesta tiettyjen tosiasiallisesti ja oikeudellisesti rinnastettavassa tilanteessa olevien yritysten eduksi, kun otetaan huomioon viitejärjestelmään kiinteästi liittyvä tavoite.

(51) Lain 6 §:n 1 momentin mukaan veroa ei kanneta vähittäiskauppiaan vähittäismyynnistä saaman liikevaihdon siitä osasta, joka alittaa 17 miljoonaa zlotya. Huomattavalle määrälle vähittäiskauppiaita, etenkin elintarvikekaupan alalla, tämä vapautus tarkoittaa sitä, ettei niiden vähittäismyynnistä saamaa liikevaihtoa veroteta lainkaan, koska tästä toiminnasta saatava kuukausittainen liikevaihto alittaa 17 miljoonaa zlotya. Julkisesti saatavilla olevien tietojen mukaan ([28]) syyskuulta 2016 jätettiin 109 veroilmoitusta, joissa ilmoitettiin vähittäismyynnistä maksettavan veron määrä, kun Puolan valtiovarainministeriön arvioiden mukaan Puolassa toimii noin 200 000 vähittäiskaupan toimijaa. Valtaosa vähittäiskaupan piiriin kuuluvalla elintarvikekaupan alalla toimivista yrityksistä Puolassa ei siten saavuta 6 §:n 1 momentissa säädettyä raja-arvoa eikä maksa vähittäiskauppaveroa.

(52) Kun tarkastellaan vähittäiskauppiaita, joiden kuukausittainen liikevaihto ylittää 17 miljoonaa zlotya, niiden tämän raja-arvon alittava liikevaihto on vapautettu verosta; niiden kuukausittaista liikevaihtoa, joka on 17–170 miljoonaa zlotya, verotetaan 0,8 prosentin verokannan mukaan ja 170 miljoonaa zlotya ylittävää liikevaihdon osaa verotetaan 1,4 prosentin verokannan mukaan.

(53) Puola tekee eron ”porrastetun progressiivisuuden” ja ”yleisen progressiivisuuden” välillä ja väittää, että koska kaikkia verokantoja (ts. nollaverokantaa vastaavaa verovapautusta sekä 1,4 prosentin ja 0,8 prosentin verokantoja) sovelletaan samoin ehdoin kaikkiin yrityksiin, viitejärjestelmästä ei poiketa. Molemmat progressiivisen verotuksen tyypit johtavat kuitenkin siihen, että eri yrityksiin sovelletaan erilaisia keskimääräisiä tosiasiallisia verokantoja niiden verotettavan liikevaihdon ja viime kädessä koon perusteella. Kuten seuraava esimerkki kolmesta vähittäiskauppiaasta (verovelvollisesta), joiden kuukausittaiset liikevaihdot ovat 10 miljoonaa, 100 miljoonaa ja 750 miljoonaa zlotya, osoittaa, vaikka niihin kaikkiin sovelletaan samoja verokantoja ja vaikka sama osuus niiden tuloista kuuluu samoihin kolmeen portaaseen, niiden tosiasialliset keskimääräiset verokannat eroavat huomattavasti toisistaan. Kustakin saadun liikevaihdon 100 zlotysta vähittäiskauppias 1 ei maksa lainkaan veroa, vähittäiskauppias 2 maksaa veroa noin 0,7 zlotya ja vähittäiskauppias 3 noin 1,2 zlotya.

| Vähittäismyynnistä saadut kuukausittaiset tulot | Vähittäiskauppias 1<br>10 miljoonaa zlotya | Vähittäiskauppias 2<br>100 miljoonaa zlotya | Vähittäiskauppias 3<br>750 miljoonaa zlotya |
|---|---|---|---|
| Tulojen 17 miljoonaa zlotya alittavasta osuudesta maksettava vero | 0 | 0 | 0 |

([28]) Katso https://www.wiadomoscihandlowe.pl/artykuly/podatek-handlowy-w-praktyce-wiemy-ile-firm-zlozylo,9669/5. Kaikkien verovelvollisten ilmoittaman, maksettavaksi tulevan vähittäiskauppaveron määrä samalta kuukaudelta oli 114 miljoonaa zlotya. Noin 70 prosenttia tästä määrästä, siis 78,9 miljoonaa zlotya, maksavat 10 suurinta Puolassa toimivaa vähittäiskauppiasta, ja vain 12 vähittäiskauppiaaseen sovellettiin korkeinta, 1,4 prosentin verokantaa. Ks. vähittäiskauppiaiden määrästä Puolassa myös ”Rynek detalicznego handlu spożywczego w Polsce”, Fundacja Republikańska, Varsova 2016.

| Vähittäismyynnistä saadut kuukausittaiset tulot | Vähittäiskauppias 1<br>10 miljoonaa zlotya | Vähittäiskauppias 2<br>100 miljoonaa zlotya | Vähittäiskauppias 3<br>750 miljoonaa zlotya |
|---|---|---|---|
| Tulojen 17–170 miljoonaa zlotya käsittävästä osuudesta maksettava vero | — | 664 000 zlotya<br>(82 999 999 × 0,008 zlotya) | 1 224 000 zlotya<br>(152 999 999 × 0,008 zlotya) |
| Tulojen 170 miljoonaa zlotya ylittävästä osuudesta maksettava vero | — | — | 8 120 000 zlotya<br>(579 999 999 × 0,014 zlotya) |
| **Maksettavan veron kokonaismäärä** | **0** | **664 000 zlotya** | **9 344 000 zlotya** |
| **Tosiasiallinen keskimääräinen verokanta** | **0 %** | **0,664 %** | **1,246 %** |

(54) Kuten tämä taulukko osoittaa, juuri progressiiviset verokannat ja portaat, joihin niitä sovelletaan, tekevät vähittäiskauppaverosta vähittäiskauppiaita (verovelvollisia) syrjivän niiden liikevaihdon määrän ja siten niiden koon perusteella. Laissa säädettyjen verokantojen progressiivisen luonteen vuoksi yrityksiin, joiden liikevaihto on suuri, sovelletaan sekä huomattavasti korkeampia marginaaliveroasteita että huomattavasti korkeampia keskimääräisiä veroasteita sellaisiin toimijoihin verrattuna, joiden liikevaihto on pieni. Komissio katsoo näin ollen, että lailla käyttöön otettu progressiivinen veroasteikko poikkeaa viitejärjestelmästä – jossa kaikkien Puolassa vähittäiskauppaa harjoittavien yritysten vähittäismyyntiin sovelletaan yhtä (kiinteää) verokantaa – pienemmän liikevaihdon omaavien ja siten kooltaan pienempien vähittäiskauppiaiden eduksi.

(55) Edellä esitetyt seikat huomioon ottaen komissio katsoo, että toimenpide poikkeaa viitejärjestelmästä ja että se on siten lähtökohtaisesti valikoiva.

4.1.3.3 Perusteltavuus järjestelmän luonne tai yleinen rakenne huomioon ottaen

(56) Sen jälkeen kun komissio on osoittanut valtion toimenpiteen olevan lähtökohtaisesti valikoiva, koska sillä syrjitään tosiasiallisesti ja oikeudellisesti rinnastettavassa tilanteessa olevia yrityksiä viitejärjestelmä huomioon ottaen, jäsenvaltion on perusteltava toimenpide järjestelmän luonne tai yleinen rakenne huomioon ottaen. Toimenpide, jolla poiketaan viitejärjestelmästä, ei ole valikoiva, jos se on perusteltu järjestelmän luonne tai yleinen rakenne huomioon ottaen. Näin on silloin, jos valikoiva kohtelu on seuraus järjestelmään luonteenomaisena osana kuuluvista mekanismeista, jotka ovat tarpeen järjestelmän toiminnan ja tehokkuuden kannalta ([29]).

(57) Puola väittää, että jos laissa säädetty progressiivinen veroasteikko todetaan syrjiväksi, minkä se kiistää, se on perusteltu verotulojen uudelleenjaon perusteella, kuten voittoon perustuvien verojen tapauksessa. Se myös väittää, että liikevaihdoltaan suurten yritysten maksukyky on parempi, että tällaisilla yrityksillä on mittakaavaetuja, että tällaiset yritykset pystyvät painostamalla pienentämään tuottajien ja toimittajien katteita omaksi edukseen ja että ne käyttävät usein vero-optimointistrategioita.

(58) Komissio muistuttaa, että laissa yrityksiä verotetaan niiden liikevaihdon määrän perusteella. Toisin kuin voittoon perustuvissa veroissa ([30]), liikevaihtoon perustuvassa verossa ei oteta huomioon myynnin aikaansaamisessa aiheutuneita kustannuksia. Liikevaihtoon perustuvat verot kohdistuvat siten yritysten kokoon eivätkä niiden kannattavuuteen tai maksukykyyn, niiden kykyyn hyötyä mittakaavaeduista, kykyyn vaikuttaa tuottajien ja

([29]) Ks. esim. yhdistetyt asiat C-78/08–C-80/08, Paint Graphos ym., EU:C:2011:550, 69 kohta.
([30]) Ks. Komission tiedonanto valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen (EYVL C 384, 10.12.1998, s. 3), 24 kohta. Toteamus, jonka mukaan verotulojen uudelleenjako voi oikeuttaa progressiivisen verokannan, esitetään nimenomaisesti vain voittoon tai (netto-)tuloon perustuvien verojen osalta, ei liikevaihtoon perustuvien verojen osalta.

toimittajien katteisiin omaksi edukseen ([31]) ja kykyyn käyttää hyväksi vero-optimointistrategioita, kuten Puola väittää. Mikään näistä tekijöistä ei siten voi olla peruste yrityksen liikevaihdosta kannettavalle progressiiviselle verolle.

(59) Progressiivisia liikevaihtoveroja voidaan perustella vain verojärjestelmän luonteella ja yleisellä rakenteella, ts. sisäisellä logiikalla, jos veron nimenomainen tavoite edellyttää progressiivisuutta. Esimerkiksi kun kyse on liikevaihtoverosta, jolla pyritään poistamaan tiettyjä kielteisiä ulkoisvaikutuksia, tietynasteinen progressiivisuus voi olla perusteltua, jos osoitetaan, että myös veronalaisista toiminnoista syntyvät ulkoisvaikutukset lisääntyvät progressiivisesti veroverovelvollisen liikevaihdon (tai koon) kasvaessa. Puolan viranomaiset eivät ole esittäneet tällaisia perusteluja.

(60) Komissio ei siten pidä vähittäiskauppaveron progressiivista veroasteikkoa perusteltuna viiteverojärjestelmän luonteen ja yleisen rakenteen perusteella. Toimenpiteellä annetaan näin ollen valikoivaa etua vähittäiskaupan alan yrityksille, joiden liikevaihto on pienempi (ja siten pienemmille yrityksille).

4.1.4 *Mahdollinen kilpailun vääristyminen ja vaikutus unionin sisäiseen kauppaan*

(61) SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaan toimenpide on valtiontukea, jos se vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua ja vaikuttaa unionin sisäiseen kauppaan.

(62) Vähittäiskauppaveroa sovelletaan kaikkiin yrityksiin, jotka saavat liikevaihtoa tietystä vähittäismyynnistä Puolassa. Vähittäiskauppa on Puolassa avointa kilpailulle, ja sille on luonteenomaista muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden toimijoiden läsnäolo. Samaan tapaan Puolaan sijoittautuneilla vähittäiskaupan alan toimijoilla voi olla – tai ne voivat tulevaisuudessa kehittää – toimintoja muissa jäsenvaltioissa. Mikä tahansa tietyille alan toimijoille myönnettävä tuki on siten omiaan vaikuttamaan unionin sisäiseen kauppaan.

(63) Vähittäiskauppaveron progressiivisuus nimittäin vaikuttaa niiden yritysten kilpailutilanteeseen, joilta veroa kannetaan. Siltä osin kuin toimenpiteellä vapautetaan yritykset, joiden liikevaihto on pienempi, velvollisuudesta maksaa veroa, jota ne olisivat muuten olleet velvollisia maksamaan, jos niihin olisi sovellettu samaa verokantaa kuin suuren liikevaihdon omaaviin yrityksiin, näillä toimenpiteillä myönnetty valikoiva etu on toimintatukea. Unionin tuomioistuin on johdonmukaisesti todennut, että toimintatuki vääristää kilpailua, joten minkä tahansa näille yrityksille myönnetyn tuen olisi katsottava vääristävän tai uhkaavan vääristää kilpailua vahvistamalla niiden taloudellista asemaa Puolan vähittäiskaupan markkinoilla. Samaan tapaan suurempiin (suuremman liikevaihdon omaaviin) vähittäiskauppiaisiin sovellettavat korkeammat verokannat voivat heikentää suurten vähittäiskauppiaiden myyntiä ja pienentää niiden markkinaosuutta tai pakottaa ne poistumaan markkinoilta. Kilpailu vääristyisi, koska vähittäiskauppiaat eivät kilpailisi vain tehokkuudellaan ja kilpailukyvyllään asianomaisessa markkinapaikassa, vaan vähittäiskauppiaiden verokohtelu vaihtelisi niiden liikevaihdon määrän perusteella, mitä ei voida perustella kielteisillä ulkoisvaikutuksilla.

(64) Vähittäiskaupan alan rakennetta koskevista Puolan huomautuksista komissio toteaa, että Puola väite ([32]), jonka mukaan progressiivinen veroasteikko vähentää kaupan rakenteeseen kohdistuvia kielteisiä vaikutuksia (pienimuotoisen kaupan häviäminen yhdistettynä suurimuotoisen kaupan kasvuun), jotka Puolan mukaan vääristävät tällä hetkellä kilpailua, pelkästään vahvistaa, että toimenpiteen toteuttamisen tarkoituksena on ollut vaikuttaa vähittäiskaupan alan kilpailuympäristöön Puolassa.

(65) Komissio katsookin, että toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua ja että se vaikuttaa unionin sisäiseen kauppaan.

4.1.5 *Päätelmä*

(66) Kaikki SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa asetetut edellytykset täyttyvät, joten komissio päättelee, että vähittäiskauppavero progressiivisine veroasteikkoineen on kyseisessä määräyksessä tarkoitettua valtiontukea.

([31]) Saman merkin alla toimivien franchise-yrittäjien verkosto voi myös kollektiivisesti käyttää samankaltaista vaikutusvaltaa tuottajien ja toimittajien katteisiin kuin suuret yhdistyneet toimijat ja mahdollisesti käyttää tätä vaikutusvaltaa väärin. Niitä kohdellaan kuitenkin eri tavalla vähittäiskauppaveron yhteydessä.

([32]) Ks. Puolan vastauksena menettelyn aloittamista koskevaan päätökseen komissiolle 7 päivänä marraskuuta 2016 esittämät huomautukset.

### 4.2 **Tuen soveltuvuus sisämarkkinoille**

(67) Valtiontukea pidetään sisämarkkinoille soveltuvana, jos se kuuluu johonkin SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 kohdassa luetelluista ryhmistä ([33]), ja sitä voidaan pitää sisämarkkinoille soveltuvana, jos komissio toteaa sen kuuluvan johonkin SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdassa luetelluista ryhmistä ([34]). Todistustaakka siitä, että myönnetty valtiontuki soveltuu SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 tai 3 kohdan nojalla sisämarkkinoille, on kuitenkin tuen myöntäneellä jäsenvaltiolla ([35]).

(68) Komissio huomauttaa, etteivät Puolan viranomaiset ole esittäneet perusteita sille, miksi vähittäiskauppavero soveltuisi sisämarkkinoille. Puola ei ole ottanut kantaa menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä toimenpiteen soveltuvuudesta esitettyihin epäilyihin.

(69) Komissio katsoo, ettei yhtäkään edellä mainituissa määräyksissä tarkoitetuista poikkeuksista voida soveltaa, koska toimenpiteellä ei ilmeisestikään pyritä saavuttamaan mitään niissä luetelluista tavoitteista. Toimenpiteen ei näin ollen voida katsoa soveltuvan sisämarkkinoille.

### 4.3 **Tuen takaisinperintä**

(70) Lakia ei koskaan annettu tiedoksi komissiolle, eikä komissio todennut sitä sisämarkkinoille soveltuvaksi. Koska toimenpide on SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea ja asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan c kohdassa tarkoitettua uutta tukea, joka on otettu käyttöön SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdassa määrätyn täytäntöönpanokiellon vastaisesti, kyseinen toimenpide on myös asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan f kohdassa tarkoitettua sääntöjenvastaista tukea.

(71) Koska laki on sääntöjenvastaista ja sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea, tästä seuraa, että tuki on perittävä takaisin tuensaajilta asetuksen (EU) 2015/1589 16 artiklan mukaisesti.

(72) Komission menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessään tekemän tuen keskeyttämistä koskevan välipäätöksen seurauksena Puola kuitenkin vahvisti 7 päivänä marraskuuta 2016 päivätyssä kirjeessään, että se oli keskeyttänyt laissa säädetyn vähittäiskauppaveron kantamisen.

(73) Toimenpiteen perusteella ei siten ole tosiasiallisesti myönnetty valtiontukea. Tästä syystä sitä ei ole tarpeen periä takaisin.

## 5. **PÄÄTELMÄ**

(74) Komissio toteaa, että Puola on myöntänyt mainitun tuen sääntöjenvastaisesti ja rikkonut siten SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohtaa.

(75) Tämä päätös ei estä aloittamasta mahdollista SEUT-sopimuksen 258 artiklan mukaista menettelyä toimenpiteen yhteensopivuudesta SEUT-sopimuksessa taattujen perusvapauksien, etenkin sen 49 artiklassa taatun sijoittautumisvapauden, kanssa,

ON HYVÄKSYNYT TÄMÄN PÄÄTÖKSEN:

*1 artikla*

Progressiiviseen veroasteikkoon perustuva vähittäiskauppavero, sellaisena kuin se on otettu käyttöön vähittäiskauppaverosta 6 päivänä heinäkuuta 2016 annetulla lailla, on Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea, jonka Puola toteutti sääntöjenvastaisesti rikkoen kyseisen sopimuksen 108 artiklan 3 kohtaa.

*2 artikla*

Puolan on peruutettava kaikki 1 artiklassa tarkoitetun toimenpiteen mukaiset maksamattomat tukimaksut tämän päätöksen hyväksymispäivästä alkaen.

---

([33]) SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 kohdassa määrätyt poikkeukset koskevat a) yksittäisille kuluttajille myönnettävää sosiaalista tukea, b) tukea luonnonmullistusten tai muiden poikkeuksellisten tapahtumien aiheuttaman vahingon korvaamiseksi ja c) tukea tietyille Saksan liittotasavallan alueille.

([34]) SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdassa määrätyt poikkeukset koskevat a) tukea taloudellisen kehityksen edistämiseen tietyillä alueilla, b) tukea Euroopan yhteistä etua koskevan tärkeän hankkeen edistämiseen tai jäsenvaltion taloudessa olevan vakavan häiriön poistamiseen, c) tukea tietyn taloudellisen toiminnan tai talousalueen kehityksen edistämiseen, d) tukea kulttuurin ja kulttuuriperinnön edistämiseen ja e) muuta tukea, josta neuvosto päättää komission ehdotuksesta.

([35]) Asia T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies v. komissio, EU:T:2007:253, 34 kohta.

*3 artikla*

Puolan on varmistettava, että tämä päätös pannaan täytäntöön neljän kuukauden kuluessa sen tiedoksi antamisesta.

*4 artikla*

1. Kahden kuukauden kuluessa tämän päätöksen tiedoksi antamisesta Puolan on toimitettava yksityiskohtainen kuvaus toimenpiteistä, jotka on jo toteutettu tai joita suunnitellaan tämän päätöksen noudattamiseksi.

2. Puolan on ilmoitettava komissiolle tämän päätöksen täytäntöönpanemiseksi toteuttamiensa kansallisten toimenpiteiden edistymisestä. Sen on annettava välittömästi komission pyynnöstä tiedot toimenpiteistä, jotka on jo toteutettu tai joita suunnitellaan tämän päätöksen noudattamiseksi.

*5 artikla*

Tämä päätös on osoitettu Puolan tasavallalle.

Tehty Brysselissä 30 päivänä kesäkuuta 2017.

*Komission puolesta*
Margrethe VESTAGER
*Komission jäsen*