



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

28 päivänä kesäkuuta 2018*

Muutoksenhaku – Valtiontuet – Saksan verolainsäädäntö, joka koskee tiettyjen tappioiden siirtämistä seuraaville verovuosille (saneerauslauseke) – Päätös, jolla tukijärjestelmä todetaan sisämarkkinoille soveltumattomaksi – Kumoamiskanne – Tutkittavaksi ottaminen – SEUT 263 artiklan neljäs kohta – Yksityistä erikseen koskeva toimi – SEUT 107 artiklan 1 kohta – Valtiontuen käsite – Valikoivuusedellytys – Viitejärjestelmän määrittely – Tosiseikkojen oikeudellinen luonnehdinta

Asiassa C-203/16 P,

jossa on kyse Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 56 artiklaan perustuvasta valituksesta, joka on pantu vireille 12.4.2016,

Dirk Andres, kotipaikka Düsseldorf (Saksa), Heitkamp BauHolding GmbH:n konkurssipesän pesänhoitajana, edustajinaan W. Niemann, S. Geringhoff ja P. Dodos, Rechtsanwältin,

valittajana,

ja jossa valittajan vastapuolina ja muina osapuolina ovat

Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal, T. Maxian Rusche ja K. Blanck-Putz,

vastaajana ensimmäisessä oikeusasteessa, ja

Saksan liittotasavalta, asiamiehinään T. Henze ja R. Kanitz,

väliintulijana ensimmäisessä oikeusasteessa,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešič sekä tuomarit A. Rosas, C. Toader, A. Prechal ja E. Jarašiūnas (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: hallintovirkamies I. Illéssy,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 19.10.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 20.12.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

tuomion

- 1 Dirk Andres vaatii Heitkamp Bau Holding GmbH-nimisen yhtiön (jäljempänä HBH) konkurssipesän pesänhoitajana valituksellaan pääasiallisesti, että unionin tuomioistuin kumoaa unionin yleisen tuomioistuimen 4.2.2016 antaman tuomion Heitkamp Bau Holding v. komissio (T-287/11, EU:T:2016:60; jäljempänä valituksenalainen tuomio), jolla unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi perusteettomana HBH:n nostaman kanteen, jossa tämä oli vaatinut Saksan myöntämästä valtioneudesta C 7/10 (ex CP 250/09 ja NN 5/10) ("KStG-lain saneerauslauseke") 26.1.2011 annetun komission päätöksen 2011/527/EU (EUVL 2011, L 235, s. 26; jäljempänä riidanalainen päätös) kumoamista, ja että unionin tuomioistuin kumoaa viimeksi mainitun päätöksen.
- 2 Euroopan komissio vaatii liitännäisvalituksessaan, että unionin tuomioistuin kumoaa valituksenalaisen tuomion, koska unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi sillä komission kyseisestä kanteesta esittämän oikeudenkäyntiväitteen, ja että se tästä syystä jättää kyseisen kanteen tutkimatta.

Asian tausta ja riidanalainen päätös

- 3 Asian taustalla olevat tosiseikat ja riidanalainen päätös, sellaisina kuin ne ilmenevät valituksenalaisen tuomion 1–35 kohdasta, voidaan tiivistää seuraavalla tavalla.

Asiaa koskevat Saksan oikeussäännöt

- 4 Verovuoden aikana syntyneitä tappioita voidaan Saksassa tuloverolain (Einkommensteuergesetz) 10d §:n 2 momentin nojalla siirtää seuraaville verovuosille, mikä merkitsee, että kyseiset tappiot voidaan vähentää seuraavien vuosien verotettavista tuloista (jäljempänä tappiontasaus sääntö). Yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz, jäljempänä KStG) 8 §:n 1 momentin mukaan tappiontasausta sovelletaan myös yhteisöveron alaisiin yrityksiin.
- 5 Tappiontasausmahdollisuus johti siihen, että vain verojen välttämiseksi hankittiin yhtiöitä, jotka olivat lopettaneet kaiken liiketoimintansa mutta joilla oli vielä siirtokelpoisia tappioita. Tällaiset väärinkäytöksiksi katsotut liiketoimet estääkseen Saksan lainsäätäjä lisäsi vuonna 1997 KStG:n 8 §:ään 4 momentin, jolla tappiontasausmahdollisuus rajoitettiin yrityksiin, jotka olivat oikeudellisesti ja taloudellisesti samoja kuin ne, joille tappiot olivat aiheutuneet.
- 6 KStG:n 8 §:n 4 momentti kumottiin 1.1.2008 alkanein vaikutuksin yritysverotuksen uudistamisesta annetulla lailla (Unternehmensteuerreformgesetz). Kyseisellä lailla lisättiin KStG:hen uusi 8 c §:n 1 momentti (jäljempänä myös tappionmenettämissääntö), jolla rajoitetaan tappiontasausmahdollisuutta tai jopa evätään se tapauksissa, joissa hankinnan kohteena on ollut vähintään 25 prosenttia yhtiön osuuksista (jäljempänä edellytykset täyttävä muutos omistusrakenteessa). Kyseisessä säännöksessä säädetään yhtäältä, että jos 25–50 prosenttia yhtiön merkitystä osakepääomasta tai jäsen-, omistus- taikka äänioikeuksista siirretään hankintaa seuraavien viiden vuoden aikana, käyttämättömistä tappioista menetetään muutosta vastaava prosentuaalinen osuus. Käyttämättömiä tappioita ei toisaalta voida enää vähentää, jos yli 50 prosenttia yhtiön merkitystä osakepääomasta tai jäsen-, omistus- taikka äänioikeuksista siirtyy hankinnan suorittaneelle.
- 7 Tappionmenettämissäännöstä ei ollut säädetty minkäänlaisia poikkeuksia. Tilanteessa, jossa oli kyse vaikeuksissa olevien yritysten tervehdyttämiseen tähtäävästä, edellytykset täyttävästä muutoksesta omistusrakenteeseen, veroviranomaisilla oli kuitenkin mahdollisuus myöntää verovapautuksia yritysten tervehdyttämisestä 27.3.2002 annetun Bundesministerium der Finanzenin (Saksan valtiovarainministeriö) asetuksen (jäljempänä saneerausasetus) mukaisesti kohtuullisuussyistä.

- 8 KStG:n 8 c §:ään lisättiin sairausvakuutuksesta kansalaisten verorasituksen keventämiseksi kesäkuussa 2009 annetulla lailla (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) 1a momentti (jäljempänä saneerauslauseke tai riidanalainen toimenpide). Kyseisen uuden säännöksen mukaan yritys voi tasata tappiot myös silloin, kun kyseessä on KStG:n 8 c §:n 1 momentissa tarkoitettu edellytykset täyttävä muutos omistusrakenteessa, jos seuraavat edellytykset täyttyvät: osuudet on hankittu yhtiön tervehdyttämiseksi; yritys on hankintahetkellä maksukyvytön tai ylivelkaantunut taikka sitä uhkaa maksukyvyttömyys tai ylivelkaantuminen; sen perusrakenteet säilytetään pääasiallisesti säilyttämällä työpaikat, lisäämällä huomattavasti yrityksen käyttöpääomaa tai kuolettamalla velkoja, joilla on edelleen taloudellista arvoa; yritys ei vaihda toimialaa omistusosuuden hankintaa seuraavien viiden vuoden aikana ja yritys ei ollut lopettanut liiketoimintaansa omistusosuuden hankintahetkellä.
- 9 Riidanalainen toimenpide tuli voimaan 10.7.2009 taannehtivin vaikutuksin tappionmenettämissäännön voimaantulopäivästä 1.1.2008 alkaen.

Riidanalainen päätös

- 10 Komissio totesi riidanalaisen päätöksen 1 artiklassa, että "[KStG:n] 8 c §:n 1 a momentin nojalla hyväksytty valtiontukiohjelma, jonka [Saksan liittotasavalta] on pannut sääntöjenvastaisesti täytäntöön – –, ei sovellu sisämarkkinoille".
- 11 Kyseinen toimielin totesi saneerauslauseketta SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi luokitellessaan muun muassa, että kyseisellä lausekkeella otettiin käyttöön poikkeus KStG:n 8 c §:n 1 momentissa vahvistetusta säännöstä, jonka mukaan sellaiset tappiot, joita yhtiöt, joiden omistusrakenteessa oli tapahtunut muutos, eivät olleet käyttäneet, menetettiin, ja että kyseisellä lausekkeella saatettiin näin ollen antaa sen soveltamisalaan kuuluville yrityksille valikoiva etu, jota ei voida oikeuttaa verojärjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen perusteella, koska riidanalaisella toimenpiteellä pyrittiin ratkaisemaan talous- ja rahoituskriisistä johtuvia ongelmia, mikä on kyseisen järjestelmän ulkopuolinen tavoite. Kyseisen päätöksen 2 ja 3 artiklassa komissio kuitenkin totesi, että tietyt yksittäiset tuet, jotka oli myönnetty kyseisen tukiohjelman yhteydessä, soveltuivat tiettyjen edellytysten täytyessä sisämarkkinoille.
- 12 Riidanalaisen päätöksen 4 artiklassa komissio määräsi, että Saksan liittotasavallan oli perittävä 1 artiklassa tarkoitettujen ohjelman nojalla myönnettyt, sisämarkkinoille soveltumattomat tuet takaisin tuensaajilta. Kyseisen jäsenvaltion oli mainitun päätöksen 6 artiklan mukaisesti muun muassa toimitettava komissiolle luettelo edunsaajista.

Riidan taustalla olevat tosiseikat

- 13 HBH on yhtiö, joka oli vuodesta 2008 lähtien vaarassa tulla maksukyvyttömäksi. Sen emoyhtiö osti 20.2.2009 sen osuudet sulautuakseen siihen sen tervehdyttämiseksi. Kyseisen hankinnan toteutuspäivänä HBH täytti saneerauslausekkeen soveltamisedellytykset. Tämä oli todettu Finanzamt Hernen (Hernen verohallinto, Saksa) 11.11.2009 antamassa sitovassa ennakkopäätöksessä (jäljempänä sitova ennakkopäätös). HBH oli 29.4.2010 lisäksi saanut Hernen verohallinnolta verotuspäätöksen verovuoden 2009 yhteisöverotuksessa maksettavista ennakoista, jossa oli otettu huomioon saneerauslausekkeen nojalla tasatut tappiot.
- 14 Komissio ilmoitti Saksan liittotasavallalle 24.2.2010 päivätyllä kirjeellä päätöksestään aloittaa riidanalaisesta toimenpiteestä SEUT 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu muodollinen tutkintamenettely. Liittovaltion valtiovarainministeriö määräsi 30.4.2010 laatimassaan kirjeessä Saksan verohallinnon lopettamaan saneerauslausekkeen soveltamisen.

- 15 Veroennakoista 29.4.2010 tehty verotuspäätös korvattiin 27.12.2010 annetulla, verovuoden 2009 yhteisöverotuksessa maksettavista ennakoista tehdyllä uudella päätöksellä, jossa ei sovellettu saneerauslauseketta. Tammikuussa 2011 HBH sai muun muassa sellaisista yhteisöverotuksessa maksettavista, myöhempiin verovuosiin liittyvistä veroennakoista tehtyjä verotuspäätöksiä, joissa kyseinen lauseke oli myös sivuutettu. HBH sai 1.4.2011 verovuoden 2009 yhteisöverotusta koskevan verotuspäätöksen. Koska KStG:n 8 c §:n 1 a momenttia ei sovellettu, se ei kyennyt tasaamaan 31.12.2008 olemassa olleita tappioita.
- 16 Hernen verohallinto peruutti antamansa sitovan ennakkopäätöksen 19.4.2011.
- 17 Saksan liittotasavalta toimitti 22.7.2011 komissiolle luettelon riidanalaisen toimenpiteen edunsaajista. Kyseinen jäsenvaltio toimitti myös luettelon – jossa mainittiin HBH – niistä yhtiöistä, joiden osalta saneerauslausekkeen soveltamisesta tehdyt sitovat ennakkopäätökset oli peruutettu.

Menettely unionin yleisessä tuomioistuimessa ja valituksenalainen tuomio

- 18 HBH nosti unionin yleiseen tuomioistuimeen 6.6.2011 toimittamallaan kannekirjelmällä kanteen, jossa se vaati riidanalaisen päätöksen kumoamista.
- 19 Komissio esitti 2.5.1991 tehdyn unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 114 artiklassa tarkoitetun oikeudenkäyntiväitteen unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 16.9.2011 toimittamallaan erillisellä asiakirjalla.
- 20 Saksan liittotasavalta pyysi 29.8.2011 saada osallistua oikeudenkäyntiin HBH:n vaatimuksia tukevana väliintulijana. Kyseinen pyyntö hyväksyttiin unionin yleisen tuomioistuimen toisen jaoston puheenjohtajan 5.10.2011 antamalla määräyksellä.
- 21 Oikeudenkäyntiväite yhdistettiin saman työjärjestyksen 114 artiklan 4 kohdan nojalla pääasiaan unionin yleisen tuomioistuimen 21.5.2014 antamalla määräyksellä.
- 22 HBH vetosi kanteensa tueksi kahteen kanneperusteeseen, joista ensimmäinen perustui siihen, ettei riidanalainen toimenpide ollut a priori valikoiva, ja toinen siihen, että kyseinen toimenpide oli oikeutettu verojärjestelmän luonteen ja rakenteen perusteella.
- 23 Unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi valituksenalaisella tuomiolla yhtäältä oikeudenkäyntiväitteen, koska se katsoi, että riidanalainen päätös koski HBH:ta suoraan ja erikseen pääasiallisesti siitä syystä, että tällä oli jo ennen virallisen tutkintamenettelyn aloittamispäätöstä ollut Saksan verohallinnon vahvistama oikeus verosäästöön ja että tällä oli lisäksi oikeussuojan tarve. Toisaalta unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi HBH:n kanteen perusteettomana.

Asianosaisten vaatimukset ja oikeudenkäynti unionin tuomioistuimessa

- 24 HBH vaatii valituksessaan, että unionin tuomioistuin
- kumoaa valituksenalaisen tuomion tuomiolauselman 2 ja 3 kohdan ja riidanalaisen päätöksen
 - toissijaisesti kumoaa valituksenalaisen tuomion tuomiolauselman 2 ja 3 kohdan ja palauttaa asian unionin yleisen tuomioistuimeen ja
 - velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

- 25 Komissio vaatii, että unionin tuomioistuin hylkää valituksen ja velvoittaa HBH:n korvaamaan oikeudenkäyntikulut.
- 26 Komissio vaatii liitännäisvalituksessaan, että unionin tuomioistuin
- kumoaa valituksenalaisen tuomion tuomiolauselman 1 kohdan
 - jättää ensimmäisessä oikeusasteessa nostetun kanteen tutkimatta
 - hylkää valituksen
 - kumoaa valituksenalaisen tuomion tuomiolauselman 3 kohdan, jossa komissio velvoitetaan vastaamaan yhdestä kolmasosasta omia kulujaan, ja
 - velvoittaa HBH:n korvaamaan unionin tuomioistuimessa ja unionin yleisessä tuomioistuimessa käydyistä oikeudenkäynneistä aiheutuneet kulut.
- 27 HBH vaatii, että liitännäisvalitus hylätään ja että komissio velvoitetaan korvaamaan kyseisestä valituksesta aiheutuneet oikeudenkäyntikulut.
- 28 Saksan liittotasavalta esitti istunnossa suullisia huomautuksia, joista ilmenee, että se tukee HBH:n esittämiä vaatimuksia, joiden mukaan liitännäisvalitus on hylättävä, valituksenalainen tuomio on kumottava siltä osin kuin sillä hylätään kanne perusteettomana ja riidanalainen päätös on kumottava.

Liitännäisvalitus

- 29 Koska liitännäisvalitus koskee ensimmäisessä oikeusasteessa nostetun kanteen tutkittavaksi ottamista ja koska tämä kysymys on ratkaistava ennen liitännäisvalituksessa esitettyjä aineellisia kysymyksiä, se on syytä tutkia ensiksi.

Asianosaisten lausumat

- 30 Komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin on valituksenalaisen tuomion 50–79 kohdassa tehnyt oikeudellisen virheen, kun se on tulkinnut SEUT 263 artiklan neljännessä kohdassa määrättyä edellytystä, jonka mukaan toimenpiteen on koskettava kantajaa erikseen.
- 31 Komissio viittaa aluksi 19.10.2000 annettuun tuomioon Italia ja Sardegna Lines v. komissio (C-15/98 ja C-105/99, EU:C:2000:570) ja 9.6.2011 annettuun tuomioon Comitato "Venezia vuole vivere" ym. v. komissio (C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368) ja väittää, että tutkittaessa, koskeeko komission päätös, jolla tukijärjestelmä katsotaan sisämarkkinoille soveltumattomaksi, kantajaa erikseen, asian kannalta merkityksellinen arviointiperuste on se, onko kantaja kyseisen järjestelmän perusteella myönnetyn tuen tosiasiallinen vai potentiaalinen saaja. Tällainen päätös koskee komission mukaan erikseen ainoastaan tosiasiallisia tuensaajia.
- 32 Komission mukaan unionin yleinen tuomioistuin ei ole valituksenalaisen tuomion 62, 70 ja 74 kohdassa perustanut päätöstään mainittuun oikeuskäytäntöön vaan tuomioihin, joilla ei ole merkitystä nyt käsiteltävässä asiassa. Nyt esillä olevassa asiassa ei ole kyse yhdestäkään sellaisesta olosuhteesta, joiden nojalla 17.1.1985 annetussa tuomiossa Piraiki-Patraiki ym. v. komissio (11/82, EU:C:1985:18), 22.6.2006 annetussa tuomiossa Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), 17.9.2009 annetussa tuomiossa komissio v. Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556), 27.2.2014 annetussa tuomiossa Stichting Woonpunt ym. v. komissio (C-132/12 P,

EU:C:2014:100) ja 27.2.2014 annetussa tuomiossa Stichting Woonlinie ym. v. komissio (C-133/12 P, EU:C:2014:105), joihin unionin yleinen tuomioistuin noissa kohdissa tukeutui, oli mahdollista katsoa, että toimenpide koski kantajia erikseen.

- 33 Toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin komission mukaan esitti valituksenalaisen tuomion 63 ja 74 kohdassa, ensimmäisessä oikeusasteessa nostetun kanteen tutkittavaksi ottamisen arviointi ei riippunut HBH:n ”tosiasiallisesta ja oikeudellisesta tilanteesta” tai siitä, oliko sillä ”saavutettu oikeus”, vaan yksinomaan siitä, oliko viimeksi mainittu todellakin saanut tukea kyseisestä tukijärjestelmästä. Valituksenalaisen tuomion 75 ja 76 kohdassa on niissäkin virhe, koska 9.6.2011 annetusta tuomiosta Comitato ”Venezia vuole vivere” ym. v. komissio (C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368), johon unionin yleinen tuomioistuin tukeutui kyseisessä 76 kohdassa, voidaan päätellä pelkästään, että erikseen koskemista arvioitaessa sillä, määrätäänkö komission päätöksessä tosiasiallisesti myönnetty tuki takaisinperittäväksi, on vain vähäinen merkitys.
- 34 Toiseksi komissio huomauttaa, että se ratkaiseva seikka, jonka unionin yleinen tuomioistuin vahvisti HBH:n ”tosiasiallista ja oikeudellista tilannetta” koskevassa analyysissään todetakseen, että riidanalainen päätös koski tätä erikseen, muodostuu valituksenalaisen tuomion 74 kohdassa mainitusta ”saavutetusta oikeudesta”. Jos tämä ”saavutettu oikeus” pitäisi ymmärtää samoin kuin unionin oikeudessa tarkoitettu saavutettu oikeus, unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen. Tällainen oikeus voidaan nimittäin tunnustaa vain luottamuksensuojan periaatetta sovellettaessa, eikä kyseistä suojaa voida unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan lähtökohtaisesti myöntää, jos kyse on tuesta, joka on myönnetty SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrättyä ilmoittamisvelvollisuutta rikkoen.
- 35 Tämän saman havainnon perusteella komissio väittää kolmanneksi, että jos unionin yleinen tuomioistuin olisi tarkoittanut ”saavutetulla oikeudella” kansallisessa oikeudessa tarkoitettua saavutettua oikeutta, se on tällöinkin tehnyt oikeudellisen virheen, koska saavutetun oikeuden tunnustaminen kyseisen yksittäistapauksen olosuhteissa kansallisen oikeuden perusteella oli sekin ristiriidassa sen oikeuskäytännön kanssa, jonka mukaan tällaista oikeutta ei voi olla, jos tuki on myönnetty SEUT 108 artiklan 3 kohtaa rikkoen.
- 36 Valituksenalaisen tuomion tuomiolauselman 1 kohta on komission mukaan näin ollen kumottava, ja ensimmäisessä oikeusasteessa nostettu kanne on jätettävä tutkimatta, koska HBH ei ole kyseisen järjestelmän tosiasiallinen tuensaaja.
- 37 HBH ja Saksan liittotasavalta väittävät, ettei liitännäisvalitus ole perusteltu.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

- 38 SEUT 263 artiklan neljännen kohdan mukaan luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö voi kyseisen artiklan ensimmäisessä ja toisessa kohdassa määrättyin edellytyksin nostaa kanteen hänelle osoitetusta toimesta tai toimesta, joka koskee häntä suoraan ja erikseen, sekä sääntelytoimesta, joka koskee häntä suoraan ja joka ei edellytä täytäntöönpanotoimenpiteitä.
- 39 Nyt käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että – kuten unionin yleinen tuomioistuin on valituksenalaisen tuomion 57 kohdassa todennut – riidanalaisen päätöksen ainoana adressaattina on Saksan liittotasavalta. Toisaalta – kuten kyseisen tuomion 58–79 kohdasta ilmenee – unionin yleinen tuomioistuin totesi, että HBH:lla oli asiavaltuus, koska se katsoi mainitussa määräyksessä tarkoitettua toisen tilanteen perusteella, että kyseinen päätös koski HBH:ta suoraan ja erikseen.

- 40 Komissio väittää ainoan valitusperusteensa ensimmäisessä osassa pääasiallisesti, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen valituksenalaisen tuomion 62, 63, 70 ja 74–77 kohdassa, kun se arvioi HBH:n kanteen tutkittavaksi ottamisen tätä edellytystä viimeksi mainitun tosiasialliseen ja oikeudelliseen tilanteeseen nähden, vaikka ainoa merkityksellinen peruste olisi ollut se, oliko se kyseisen tukijärjestelmän tosiasiallinen tai potentiaalinen edunsaaja.
- 41 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan päätös koskee erikseen muita kuin niitä, joille se on osoitettu, ainostaan silloin, kun se vaikuttaa niiden oikeudelliseen asemaan niille tunnusomaisten erityispiirteiden tai sellaisen tosiasiallisen tilanteen takia, jonka perusteella ne erottuvat kaikista muista ja ne voidaan yksilöidä samalla tavalla kuin se, jolle päätös on osoitettu (tuomio 15.7.1963, Plaumann v. komissio, 25/62, EU:C:1963:17, s. 223 ja tuomio 27.2.2014, Stichting Woonpunt ym. v. komissio, C-132/12 P, EU:C:2014:100, 57 kohta).
- 42 Se, että on mahdollista jollakin tarkkuudella määrittää niiden oikeussubjektien lukumäärä, joihin toimenpidettä sovelletaan, tai jopa yksilöidä nämä oikeussubjektit, ei mitenkään merkitse sitä, että toimenpiteen olisi katsottava koskevan näitä erikseen, jos toimenpidettä sovelletaan siinä objektiivisesti määritellyn oikeudellisen tilanteen tai tosiseikaston perusteella (tuomio 16.3.1978, Unicme ym. v. neuvosto, 123/77, EU:C:1978:73, 16 kohta ja tuomio 19.12.2013, Telefónica v. komissio, C-274/12 P, EU:C:2013:852, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 43 Unionin tuomioistuin on näin täsmentänyt, ettei yritys voi pääsääntöisesti vaatia toimialakohtaisen tuen kieltämisestä tehdyn komission päätöksen kumoamista, jos päätös koskee tätä yritystä vain siten, että yritys toimii kysymyksessä olevalla alalla ja se voisi olla kyseisen järjestelmän potentiaalinen edunsaaja. Tällainen päätös on nimittäin kyseisen yrityksen kannalta yleisesti sovellettava toimenpide, joka koskee objektiivisesti määriteltyjä tilanteita ja jonka oikeusvaikutukset kohdistuvat yleisesti ja abstraktisti määriteltyyn henkilöryhmään (tuomio 19.10.2000, Italia ja Sardegna Lines v. komissio, C-15/98 ja C-105/99, EU:C:2000:570, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 19.12.2013, Telefónica v. komissio, C-274/12 P, EU:C:2013:852, 49 kohta).
- 44 Kun päätös sitä vastoin vaikuttaa sellaiseen henkilöryhmään, jonka jäsenet olivat tiedossa tai yksilöitävissä toimenpiteen toteuttamisajankohtana kyseisen ryhmän jäsenille ominaisten kriteerien perusteella, mainitun toimenpiteen voidaan katsoa koskevan niitä erikseen taloudellisten toimijoiden rajoitettuun piiriin kuuluvina henkilöinä (tuomio 13.3.2008, komissio v. Infront WM, C-125/06 P, EU:C:2008:159, 71 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 27.2.2014, Stichting Woonpunt ym. v. komissio, C-132/12 P, EU:C:2014:100, 59 kohta).
- 45 Päätös koskee tästä syystä SEUT 263 artiklan neljännessä kohdassa tarkoitettuihin tavoin erikseen sellaisen tukijärjestelmän, jonka mukaisesti myönnetyt tuet komissio on määrännyt perittäväksi takaisin, nojalla myönnetyn yksilöllisen tuen tosiasiallisia saajia (ks. vastaavasti tuomio 19.10.2000, Italia ja Sardegna Lines v. komissio, C-15/98 ja C-105/99, EU:C:2000:570, 34 ja 35 kohta; ks. myös tuomio 9.6.2011, Comitato "Venezia vuole vivere" ym. v. komissio, C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, 53 kohta).
- 46 Tästä oikeuskäytännöstä ilmenee tosin – kuten komissio väittää –, että unionin tuomioistuin myöntää, että yhtäältä komission päätös, jolla tukijärjestelmä todetaan yhteismarkkinoille soveltumattomaksi ja jolla tuki määrätään perittäväksi takaisin, koskee sisämarkkinoille soveltumattoman tukijärjestelmän perusteella myönnetyn yksilöllisen tuen tosiasiallisia saajia erikseen ja että toisaalta toimenpide ei voi koskea kantajaa erikseen pelkästään sen vuoksi, että se on kyseisen järjestelmän potentiaalinen edunsaaja. Tästä ei kuitenkaan voida päätellä – kuten komissio väittää –, että silloin kun kyseessä on komission päätös, jolla tukijärjestelmä todetaan sisämarkkinoille soveltumattomaksi, ainoa merkityksellinen kriteeri arvioitaessa, koskeeko tällainen päätös kantajaa SEUT 263 artiklan neljännessä kohdassa tarkoitettuihin tavoin erikseen, muodostuu siitä seikasta, onko kyseinen kantaja mainitusta järjestelmästä myönnetyn tuen tosiasiallinen vai potentiaalinen edunsaaja.

- 47 Kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 57, 59, 67 ja 68 kohdassa pääasiallisesti toteaa, tämän tuomion 43 ja 45 kohdassa mieliin palautettu oikeuskäytäntö, joka on kehittynyt juuri valtiontuelle ominaisissa yhteyksissä, on näet vain erityinen ilmaisu 15.7.1963 annetussa tuomiossa Plaumann v. komissio (25/62, EU:C:1963:17) määritetystä merkityksellisestä oikeudellisesta perusteesta SEUT 263 artiklan neljännessä kohdassa tarkoitettua erikseen koskemista arvioitaessa. Kyseisen tuomion mukaan toiselle henkilölle osoitettu päätös koskee kantajaa erikseen, jos kyseinen päätös vaikuttaa siihen sille tunnusomaisten erityispiirteiden tai sellaisen tosiasiallisen tilanteen takia, jonka perusteella se erottuu kaikista muista henkilöistä (ks. myös valtiontuen alalta tuomio 19.10.2000, Italia ja Sardegna Lines v. komissio, C-15/98 ja C-105/99, EU:C:2000:570, 32 kohta ja tuomio 9.6.2011, Comitato "Venezia vuole vivere" ym. v. komissio, C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, 52 kohta ja muilta aloilta tuomio 17.1.1985, Piraiki-Patraiki ym. v. komissio, 11/82, EU:C:1985:18, 11, 19 ja 31 kohta ja tuomio 13.3.2018, European Union Copper Task Force v. komissio, C-384/16 P, EU:C:2018:176, 93 kohta).
- 48 Se seikka, että kantaja saattaa kuulua tai olla kuulumatta komission päätöksellä sisämarkkinoille soveltumattomaksi todetun tukijärjestelmän perusteella myönnetyn yksittäisen tuen tosiasiallisten tai potentiaalisten saajien ryhmään, ei siis voi olla ratkaiseva määritettäessä, koskeeko mainittu päätös kyseistä kantajaa erikseen, kun joka tapauksessa on osoitettu, että päätös vaikuttaa tähän tälle tunnusomaisten erityispiirteiden tai sellaisen tosiasiallisen tilanteen takia, jonka perusteella tämä erottuu kaikista muista.
- 49 Edellä lausutusta seuraa, ettei unionin yleinen tuomioistuin, palautettuaan valituksenalaisen tuomion 60–62 kohdassa ensin mieliin tämän tuomion 41–44 kohdassa esitetyn oikeuskäytännön, tehnyt oikeudellista virhettä, kun se valituksenalaisen tuomion 63 kohdassa päätti tutkia, koskiko riidanalainen päätös HBH:ta erikseen tämän tosiasiallisen ja oikeudellisen tilanteen kannalta arvioituna.
- 50 Lisäksi tästä seuraa, ettei unionin yleinen tuomioistuin myöskään tehnyt oikeudellista virhettä, kun se valituksenalaisen tuomion 62, 70 ja 74 kohdassa tukeutui tämän tuomion 32 kohdassa mainittuihin tuomioihin, koska niissä kaikissa sovelletaan 15.7.1963 annetussa tuomiossa Plaumann v. komissio (25/62, EU:C:1963:17) määritettyä, erikseen koskemiseen liittyvää perustetta sellaisissa asiayhteyksissä, joissa – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – kyseisestä oikeuskäytännöstä ilmenevän erityispiirteen, joka muodostuu sisämarkkinoille soveltumattomaksi todetun tukijärjestelmän perusteella myönnetyn yksittäisen tuen tosiasiallisten ja potentiaalisten edunsaajien väliseen erotteluun, soveltaminen ei ollut merkityksellistä.
- 51 Unionin yleinen tuomioistuin ei samoin edelleenkään tehnyt oikeudellista virhettä, kun se valituksenalaisen tuomion 75 ja 76 kohdassa hylkäsi komission väitteen, jonka mukaan vain valtion varoista tosiasiallisesti myönnetty etu olisi voinut olla osoituksena siitä, että päätös koski HBH:ta erikseen, ja jota se perusteli 9.6.2011 annetulla tuomiolla Comitato "Venezia vuole vivere" ym. v. komissio (C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, EU:C:2011:368). Kuten tämän tuomion 47 kohdassa jo on todettu, ratkaistaessa, koskeeko komission päätös, jolla tietty tukijärjestelmä todetaan sisämarkkinoille soveltumattomaksi, kantajaa erikseen SEUT 263 artiklan neljännessä kohdassa tarkoitettuun tavoin, merkityksellinen peruste on se, vaikuttaako kyseinen päätös kantajaan sille tunnusomaisten erityispiirteiden tai sellaisen tosiasiallisen tilanteen takia, jonka perusteella se erottuu kaikista muista henkilöistä, kuten unionin yleinen tuomioistuin valituksenalaisen tuomion 76 kohdassa aivan oikein on todennutkin.
- 52 Näin ollen liitännäisvalituksen ainoan valitusperusteen ensimmäinen osa on hylättävä perusteettomana.
- 53 Kyseisen ainoan valitusperusteen toisesta ja kolmannesta osasta on syytä todeta, että komissio moittii niissä unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että tämä oli valituksenalaisen tuomion 74 kohdassa tehnyt oikeudellisen virheen katsoessaan, että riidanalainen päätös koski HBH:ta erikseen sillä perusteella, että kyseisellä yhtiöllä oli "saavutettu oikeus" olla riidanalaiseen toimeen perustuvan tuen edunsaaja.

- 54 Tässä suhteessa on syytä todeta, että unionin yleinen tuomioistuin esitti kyseisessä 74 kohdassa muun muassa, että ”käsiteltävässä asiassa – on todettu, että [HBH:lle] oli muodostunut Saksan verolainsäädännön ominaispiirteiden vuoksi saavutettu oikeus verosäästöön, jonka Saksan veroviranomaiset olivat vahvistaneet – tämä erottaa kantajan muista toimijoista, joita asia koskee ainoastaan riidanalaisen toimen potentiaalisina edunsaajina”, viitaten tältä osin saman tuomion 68 kohtaan.
- 55 Unionin yleinen tuomioistuin totesi kyseisessä 68 kohdassa, että Saksan veroviranomaiset olivat erityisesti vahvistaneet sitovalla ennakkopäätöksellä ne seikat, joiden se oli kyseisen tuomion 66 ja 67 kohdassa todennut olevan ominaisia HBH:n 15.7.1963 annetussa tuomiossa Plaumann v. komissio (25/62, EU:C:1963:17) tarkoitettulle tosiasialliselle ja oikeudelliselle tilanteelle. Nämä olosuhteet muodostuivat yhtäältä siitä, että HBH:lla oli ennen komission muodollisen tutkintamenettelyn aloittamispäätöksen tekemistä ollut Saksan lainsäädännön perusteella oikeus tasata tappiot, koska saneerauslausekkeessa asetetut edellytykset täyttyivät, ja toisaalta siitä, että HBH:lle oli vuonna 2009 syntynyt veronalaista tuloa, josta se oli vähentänyt saneerauslausekkeen nojalla siirtämänsä tappiot.
- 56 Tästä unionin yleinen tuomioistuin päätteli valituksenalaisen tuomion 69 kohdassa, että ”Saksan lainsäädännön mukaan oli siis varmaa, että [HBH:lle] olisi verovuoden 2009 päättyessä syntynyt verosäästö, jonka suuruuden se oli sitä paitsi itsekkin kykenevä tarkasti määrittämään”, ja että ”koska Saksan viranomaisilla ei ollut minkäänlaista harkintavaraa riidanalaisen toimenpiteen soveltamisen osalta, kyseisen verosäästön toteutuminen – oli verojärjestelmän yksityiskohtaisten soveltamisääntöjen mukaan nimittäin vain ajan kysymys”. Tässä samassa 69 kohdassa se totesi näin ollen, että HBH:lle ”oli siis muodostunut Saksan viranomaisten ennen menettelyn aloittamispäätöksen tekemistä ja riidanalaisen päätöksen antamista vahvistama oikeus kyseiseen verosäästöön, joka olisi toteutunut, ellei mainittuja päätöksiä olisi tehty ja annettu, verotuspäätöksellä, jolla tappiontasaus ja sen kirjaaminen tämän jälkeen kantajan taseeseen olisi hyväksytty” ja että ”verosäästö oli tästä syystä helposti niin Saksan veroviranomaisten kuin komissionkin yksilöitävissä.”
- 57 Unionin yleinen tuomioistuin päätteli tästä valituksenalaisen tuomion 70 kohdassa, että HBH:ta ”ei näin ollen voida pitää [pelkästään] yrityksenä, jota riidanalainen päätös koskee siksi, että se kuuluu kyseessä olevalle toimialalle ja että se on potentiaalinen edunsaaja, vaan sen on katsottava kuuluvan sellaisten taloudellisten toimijoiden suljettuun ryhmään, jotka oli yksilöity tai jotka olivat ainakin helposti yksilöitävissä riidanalaisen päätöksen antamishetkellä [15.7.1963 annetussa tuomiossa Plaumann v. komissio (25/62, EU:C:1963:17)] tarkoitettulla tavalla”.
- 58 Kun valituksenalaisen tuomion kaikkia merkityksellisiä osia luetaan yhdessä, käy ilmi, että unionin yleisen tuomioistuimen sen 74 kohdassa käyttämällä ilmaisulla ”saavutettu oikeus” oli yksinomaan tarkoitus viitata lyhyesti HBH:n erityiseen tosiasialliseen ja oikeudelliseen tilanteeseen, jonka perusteella oli mahdollista katsoa, että riidanalainen päätös koski sitä erikseen 15.7.1963 annetussa tuomiossa Plaumann v. komissio (25/62, EU:C:1963:17) tarkoitettulla tavalla.
- 59 Koska liitännäisvalituksen ainoan valitusperusteen toisessa ja kolmannessa osassa tukeudutaan näin valituksenalaisen tuomion väärään tulkintaan, ne on perusteettomina hylättävä, ja näin ollen liitännäisvalitus on kokonaisuudessaan hylättävä.

Päävalitus

- 60 HBH vetoaa valituksensa tueksi kahteen perusteeseen, joista ensimmäinen perustuu unionin yleisellä tuomioistuimella olevan perusteluvollisuuden noudattamatta jättämiseen ja joista toinen perustuu SEUT 107 artiklan virheelliseen soveltamiseen. Toinen peruste on syytä tutkia ensiksi.

Asianosaisten lausumat

- 61 HBH väittää toisessa valitusperusteessaan ensinnäkin, että unionin yleinen tuomioistuin sovelsi virheellisesti SEUT 107 artiklaa, kun se vahvistaessaan komission näkemyksen, jonka mukaan tappionmenettämissääntö muodosti kyseisessä asiassa merkityksellisen viitejärjestelmän, määrittä virheellisesti kyseisen viitejärjestelmän. Valituksenalaisen tuomion 103 ja 106 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin oli sen mukaan aluksi asianmukaisesti yksilöinyt yleisesti sovellettavan verojärjestelmän eli tappiontasaus säännön. Se valitsi kuitenkin KStG:n 8 c §:n 1 momentissa säädetyn tappionmenettämissäännön ja siis poikkeuksen kyseisestä yleisestä järjestelmästä ja vahvisti sen muodostavan sellaisen yleisesti sovellettavan tai normaalin verojärjestelmän, joka oli merkityksellinen valikoivuusedellytystä tarkasteltaessa. Se oli virheellisesti jättänyt tappiontasaus säännön huomiotta. Unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen tai vähintäänkin vääristeli todistusaineistoa tai kansallista oikeutta, koska se piti ”viitejärjestelmänä” poikkeusta yleisesti sovellettavasta verojärjestelmästä.
- 62 Oikeudellinen virhe oli HBH:n mukaan myös se, että yleisesti sovellettava tai normaali verojärjestelmä määritettiin yhdistämällä pääsääntö poikkeussääntöön varsinkin, kun ne säännöt, jotka unionin yleinen tuomioistuin yhdisti valituksenalaisen tuomion 104 kohdassa, eivät HBH:n mukaan sijoittuneet samalle lainsäädäntötasolle, koska tappiontasaus säännöllä ilmaistaan perustuslaintasoinen periaate, jonka mukaan verottaminen tapahtuu veronmaksukyyn mukaan.
- 63 Valituksenalaisen tuomion 104 ja 107 kohdasta ilmenee lisäksi, että viitejärjestelmää yksilöidessään unionin yleinen tuomioistuin sekoitti myös valikoivuutta koskevan edellytyksen tutkimuksen ensimmäisen ja toisen vaiheen keskenään ja sovelsi näin virheellisesti oikeuskäytäntöä.
- 64 Toiseksi unionin yleinen tuomioistuin sovelsi SEUT 107 artiklaa HBH:n mukaan virheellisesti tutkiessaan, oliko riidanalainen toimenpide a priori valikoiva. Se teki oikeudellisen virheen yhtäältä katsoessaan, että saneerauksen tarpeessa olevien yritysten tosiasiallinen ja oikeudellinen tilanne oli rinnastettavissa terveiden yritysten tosiasialliseen ja oikeudelliseen tilanteeseen. Tavoite, johon jokaisella verotustoimenpiteellä pyritään ja jona on verotulojen saanti, ei riitä siihen, että asianomaisten toimijoiden tilanteet olisivat rinnastettavissa toisiinsa.
- 65 Toisaalta saneerauslauseke on hyvinkin yleisesti sovellettava toimenpide. Valituksenalaisen tuomion 141 kohta on ristiriidassa sen oikeuskäytännön kanssa, jonka mukaan ainoa merkityksellinen seikka jonkin toimenpiteen yleisyyttä arvioitaessa on se, sovelletaanko sitä kyseisen yrityksen harjoittaman toiminnan luonteesta tai tarkoituksesta riippumatta vai edellyttääkö sen soveltaminen, että yritys muuttaa toimintaansa.
- 66 Kolmanneksi unionin yleinen tuomioistuin sovelsi SEUT 107 artiklaa virheellisesti hylätessään saneerauslauseketta koskevat oikeuttamisperusteet. Valituksenalaisen tuomion 158–160 ja 164–166 kohdassa se totesi virheellisesti, että kyseisen lausekkeen tavoitteena oli vaikeuksissa olevien yritysten saneerauksen helpottaminen, ja päätteli tästä, että tämä tavoite oli verojärjestelmän ulkopuolinen. Kyseisen tuomion 166–170 kohdassa se hylkäsi virheellisesti myös perustelun, joka nojautui periaatteeseen, jonka mukaan verottaminen tapahtuu veronmaksukyyn mukaan.
- 67 Lisäksi HBH väittää, että sen toinen valitusperuste voidaan hyvinkin ottaa tutkittavaksi, koska siinä esitetään pelkästään oikeudellisia kysymyksiä. Se ei koske tosiseikkojen arviointia vaan viitejärjestelmää määritettäessä sovellettuja virheellisiä perusteita ja unionin yleisen tuomioistuimen tosiseikoista esittämää oikeudellista luonnehdintaa, mikä kuuluu unionin tuomioistuimen valitusasiassa harjoittaman valvonnan piiriin.
- 68 Komissio väittää pääasiallisesti, ettei toista valitusperustetta voida ottaa tutkittavaksi. Sen ensimmäisessä ja kolmannessa osassa esitetään komission mukaan kansalliseen oikeuteen liittyviä toteamuksia ja näin tosiseikkoihin liittyviä kysymyksiä. Koska HBH kyseisen perusteen ensimmäisessä

osassa moittii unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että tämä oli määrittänyt viitejärjestelmän ottamalla huomioon yksinomaan tiettyyn yritysryhmään sovellettavan lainsäädännön, kyseinen ensimmäinen osa perustuu joka tapauksessa valituksenalaisen tuomion 103–109 kohdan väärinymmärrykseen. Siitä ilmenee, että unionin yleinen tuomioistuin yksilöi yksinomaan kaikkiin yrityksiin sovellettavan oikeuden, koska tappiontasauskysymyksen osalta ratkaisevia seikkoja ovat taloudellinen identiteetti ja jatkuvuus, jotka ovat tosiseikkoihin liittyviä kysymyksiä.

- 69 Toisen valitusperusteen toista osaa ei sitäkään voida komission mukaan ottaa tutkittavaksi. Yhtäältä taloudellisten toimijoiden tilanteiden rinnastettavuutta koskeva kysymys ja kysymys tässä suhteessa merkityksellisen tavoitteen yksilöinnistä ovat tosiseikkoihin liittyviä kysymyksiä. Toisaalta unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen ottaessaan tutkittavaksi HBH:n sille esittämät lausumat, jotka koskivat riidanalaisen toimenpiteen luonnehdintaa yleiseksi toimenpiteeksi, koska niillä ei olisi voitu katsoa laajennettavan unionin yleisessä tuomioistuimessa esitetyn ensimmäisen kanneperusteen ensimmäistä osaa.
- 70 Toissijaisesti komissio väittää, että kyseinen toinen valitusperuste ei ole perusteltu. Ensinnäkään HBH:n viitejärjestelmän määrittämisestä esittämä näkemys ei saa tukea kyseisestä Saksan laista eikä unionin yleiselle tuomioistuimelle esitetystä asiakirjoista. Saksan lainsäätäjät oli lisäksi itse katsonut tappionmenettämissäännön olevan uusi perussääntö. Unionin yleinen tuomioistuin ei siis tehnyt virhettä katsoessaan, että KStG:n 8 c §:n 1 momentin käyttöön ottamisesta johtuva tappiontasauksen epäminen tilanteessa, jossa omistusrakenteessa oli tapahtunut edellytykset täyttävä muutos, muodostaa Saksan vero-oikeudessa uuden pääsäännön.
- 71 Toiseksi HBH:n lausumat, jotka liittyvät siihen, etteivät asianomaisten taloudellisten toimijoiden tilanteet olleet toisiinsa rinnastettavissa, johtuivat komission mukaan valituksenalaisen tuomion väärinymmärryksestä. Taloudellisen identiteetin muuttumisen kannalta katsoen saneerauksen tarpeessa olevat yritykset eivät eroa yrityksistä, joilla ei tällaista tarvetta ole.
- 72 Saneerauslauseke ei toisaalta komission mukaan ole yleisesti sovellettava toimenpide, vaan se on nimenomaan valikoiva toimenpide. HBH:n kanta ei tässä suhteessa voi saada tarvittavaa tukea 7.11.2014 annetusta tuomiosta *Autogrill España v. komissio* (T-219/10, EU:T:2014:939).
- 73 Kolmanneksi komission mukaan unionin yleinen tuomioistuin oli tosiseikkoja koskevaa täyttä tuomiovaltaa käyttäessään asianmukaisesti vahvistanut, että saneerauslausekkeella pyrittiin auttamaan vaikeuksissa olevia yrityksiä. Väite, jonka mukaan kyseisellä lausekkeella olisi pyritty estämään liiallinen verotus, on joka tapauksessa tehoton, sillä unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 167–173 kohdassa, että lauseketta ei voitu oikeuttaa, vaikka kyseinen päämäärä hyväksyttäisiinkin. Unionin yleinen tuomioistuin oli myös aivan oikein hylännyt Saksan valtiosääntöoikeuteen ja kuvitteellisiin voittoihin perustuneet väitteet.
- 74 Saksan liittotasavalta väittää, että unionin yleinen tuomioistuin oli komission tavoin tehnyt oikeudellisen virheen viitejärjestelmää määrittäessään. Kyseinen jäsenvaltio viittaa 15.11.2011 annettuun tuomioon *komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta* (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) ja 21.12.2016 annettuun tuomioon *komissio v. World Duty Free Group ym.* (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981) ja toteaa, että jotta komissio voisi katsoa toimenpiteen ”valikoivaksi”, sen on aivan aluksi yksilöitävä asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava normaali verojärjestelmä, ja tämän jälkeen sen on osoitettava, että tutkittavana olevalla toimenpiteellä kohdellaan eri tavoin yrityksiä, jotka kyseisen järjestelmän päämäärä huomioiden ovat toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Tällaisessa tutkinnassa ei saada käyttää pelkästään lainsäädäntötekniikkaan perustuvaa lähestymistapaa.
- 75 Komission lähestymistapa oli tässä tapauksessa kuitenkin perustunut pelkästään lainsäädäntötekniikkaan, ja unionin yleinen tuomioistuin, joka oli jättänyt sen kyseenalaistamatta siitäkin huolimatta, että se oli ollut unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön vastainen, oli tehnyt

oikeudellisen virheen. Näin se oli valituksenalaisessa tuomiossa kuvannut asian kannalta merkityksellisten verosäännösten sisällön ja soveltamisalan asianmukaisesti mutta luonnehtinut nämä oikeudellisesti virheellisellä tavalla.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

- 76 HBH väittää toisen valitusperusteensa ensimmäisessä osassa Saksan liittotasavallan tukemana pääasiallisesti, että unionin yleinen tuomioistuin on valituksenalaisen tuomion 103–107 kohdassa määrittänyt väärin sen viitejärjestelmän, jonka mukaisesti riidanalaisen toimenpiteen valikoivuutta piti tutkia.
- 77 Koska komissio väittää, ettei kyseistä ensimmäistä osaa voida ottaa tutkittavaksi siitä syystä, että se koskee tosiseikkoihin liittyviä kysymyksiä, on syytä muistuttaa, ettei tosiseikkojen ja todisteiden arviointi tosin ole sellainen oikeuskysymys, joka sinänsä kuuluisi unionin tuomioistuimen valitusasiassa harjoittaman valvonnan piiriin, lukuun ottamatta sitä tapausta, että nämä tosiseikat ja todisteet on otettu huomioon vääristyneellä tavalla. Kun unionin yleinen tuomioistuin on määrittänyt asian tosiseikaston tai arvioinut sitä, unionin tuomioistuin on kuitenkin SEUT 256 artiklan nojalla toimivaltainen harjoittamaan tämän tosiseikaston oikeudelliseen luonnehdintaan ja sen pohjalta tehtyihin oikeudellisiin päätelmiin kohdistuvaa valvontaa (tuomio 3.4.2014, Ranska v. komissio, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 78 kohta oikeuskäytäntöviitteinen ja tuomio 20.12.2017, Comunidad Autónoma del País Vasco ym. v. komissio, C-66/16 P–C-69/16 P, EU:C:2017:999, 97 kohta).
- 78 Näin ollen silloin, kun valituksen yhteydessä tutkitaan unionin yleisen tuomioistuimen kansallisesta oikeudesta esittämät arvioinnit – jotka valtiontuen alalla ovat tosiseikkoja koskevia arviointeja –, unionin tuomioistuin on toimivaltainen tutkimaan vain sen, onko kyseinen oikeus otettu huomioon vääristyneellä tavalla (ks. vastaavasti tuomio 3.4.2014, Ranska v. komissio, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 79 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 20.12.2017, Comunidad Autónoma del País Vasco ym. v. komissio, C-66/16 P–C-69/16 P, EU:C:2017:999, 98 kohta). Koska sitä vastoin valitusasiaa käsiteltäessä tapahtuva tarkastelu, jossa tutkitaan unionin yleisen tuomioistuimen kansallisesta oikeudesta unionin oikeuden tietyn säännöksen valossa esittämää oikeudellista luonnehdintaa, on oikeuskysymys, se kuuluu unionin tuomioistuimen toimivaltaan (ks. vastaavasti tuomio 3.4.2014, Ranska v. komissio, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 83 kohta ja tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 61–63 kohta).
- 79 Käsiteltävässä asiassa on todettava, ettei HBH kyseisessä ensimmäisessä osassa riitautta unionin yleisen tuomioistuimen kansallisen oikeuden sisällöstä tai soveltamisalasta esittämiä toteamuksia, vaan se riitauttaa sen, että tämä komission riidanalaisessa päätöksessä esittämien tavoin on luonnehtinut tappionmenettämissäännön ”viitejärjestelmäksi”.
- 80 Käsite ”viitejärjestelmä” liittyy siihen ensimmäiseen vaiheeseen, jossa tarkastellaan edun valikoivuuteen liittyvää edellytystä, joka kuuluu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun valtiontuen käsitteeseen (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, 74 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 kohta).
- 81 Koska HBH:n lausumilla pyritään näin riitauttamaan unionin yleisen tuomioistuimen tosiseikoista esittämä oikeudellinen luonnehdinta, toisen valitusperusteen ensimmäinen osa otetaan tutkittavaksi.
- 82 Pääasian osalta on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpiteen luokittelu SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät. Ensinnäkin kyseessä on oltava valtion toimenpide tai valtion varoilla 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 (tuomio 10.6.2010, *Fallimento Traghetti del Mediterraneo*, C-140/09, EU:C:2010:335, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja 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).
- 83 Unionin tuomioistuimen samalla tavoin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee valikoivuutta koskevan edellytyksen osalta, että tätä edellytystä arvioitaessa on määritettävä, onko kyseessä oleva kansallinen toimenpide tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä 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 21.12.2016, komissio v. *World Duty Free Group ym.*, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 84 Lisäksi on niin, että jos kyseistä toimenpidettä pidetään tukijärjestelmänä eikä yksittäisenä tukena, komission on selvitettävä, tuottaako toimenpide siitä huolimatta, että siinä säädetään yleisluonteisesta edusta, etua yksinomaan tietyille yrityksille tai tietyille toimialoille (tuomio 21.12.2016, komissio v. *World Duty Free Group ym.*, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 85 Kansallisista toimenpiteistä, joilla myönnetään veroetu, on erityisesti huomautettava, että tällainen toimenpide, jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaajat edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on omiaan tuottamaan valikoivaa etua edunsaajille ja että näin ollen sitä on pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena. Veroetu, joka perustuu soveltamisalaltaan yleiseen ja erotuksetta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin sovellettavaan toimenpiteeseen, ei sitä vastoin ole tässä säännöksessä tarkoitettua valtiontukea (ks. vastaavasti 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, 72 ja 73 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; ks. myös tuomio 21.12.2016, komissio v. *World Duty Free Group ym.*, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56 kohta).
- 86 Tässä yhteydessä kansallisen verotoimenpiteen luokittelu ”valikoivaksi” edellyttää sitä, että komissio määrittää aluksi asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettavan yleisen tai ”normaalin” verojärjestelmän ja osoittaa tämän jälkeen, että kyseessä oleva verotoimenpide poikkeaa mainitusta yleisestä järjestelmästä siltä osin kuin sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (tuomio 21.12.2016, komissio v. *World Duty Free Group ym.*, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 87 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 kolmanneksi osoittamaan, että kyseinen erilainen kohtelu on oikeutettua, koska se johtuu sen järjestelmän luonteesta tai rakenteesta, jonka osa toimenpiteet ovat (ks. vastaavasti tuomio 6.9.2006, *Portugali v. komissio*, C-88/03, EU:C:2006:511, 52 kohta; ks. myös tuomio 21.12.2016, komissio v. *World Duty Free Group ym.*, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 88 Valikoivuusedellytyksen tarkastelu edellyttää siis lähtökohtaisesti, että ensin määritellään viitejärjestelmä, johon asianomainen toimenpide kuuluu, sillä kyseisellä määrittämisellä on erityisesti merkitystä tilanteissa, joissa on kyse verotuksellisista toimenpiteistä, koska edun olemassaoloakaan ei voida osoittaa muuten kuin suhteessa niin sanottuun ”normaaliin” verotukseen (ks. vastaavasti tuomio 6.9.2006, *Portugali v. komissio*, C-88/03, EU:C:2006:511, 56 kohta ja tuomio 21.12.2016, komissio v. *Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55 kohta).

- 89 Niiden kaikkien yritysten määrittäminen, jotka ovat toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, riippuu siitä, miten on ensin määritelty se oikeudellinen järjestelmä, jonka päämäärien kannalta on tarvittaessa arvioitava niiden yritysten tosiasiallisen ja oikeudellisen tilanteen, joita kyseessä oleva toimenpide suosii, ja niiden yritysten tilanteen, joita se ei suosi, rinnastettavuutta (tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 60 kohta).
- 90 Edellytyksenä verojärjestelmän luokittelemiselle ”valikoivaksi” ei kuitenkaan ole se, että verojärjestelmä olisi suunniteltu siten, että valikoivan edun mahdollisesti saavat yritykset maksavat yleensä samat verot kuin muutkin yritykset mutta hyötyvät poikkeussäännöistä, jolloin valikoiva etu voitaisiin määritellä normaalin verorasituksen ja ensin mainituilla yrityksillä olevan verorasituksen väliseksi erotukseksi (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, 91 kohta).
- 91 Tällainen näkemys valikoivuusedellytyksestä edellyttäisi nimittäin, että jotta verojärjestelmä voitaisiin luokitella valikoivaksi, se olisi suunniteltava tietyn sääntelytekniikan mukaan, minkä seurauksena kansalliset verosäännöt välttyisivät saman tien valtioneukia koskevalta valvonnalta pelkästään sen takia, että ne kuuluvat toisen sääntelytekniikan piiriin, vaikka niillä useiden eri verosäännösten mukauttamisesta ja yhdistelystä johtuen olisikin oikeudellisesti ja/tai tosiasiallisesti samat vaikutukset. Se olisi näin sen vakiintuneen oikeuskäytännön vastainen, jonka mukaan valtion toimenpiteitä ei SEUT 107 artiklan 1 kohdassa erotella toisistaan niiden syiden ja tavoitteiden perusteella, vaan ne määritellään siinä niiden vaikutusten perusteella ja siis niissä käytetyistä tekniikoista riippumatta (ks. vastaavasti 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, 87, 92 ja 93 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 92 Jos siis tietyn sääntelytekniikan käyttäminen ei mainitun oikeuskäytännön mukaisesti voi mahdollistaa sitä, että kansalliset verosäännökset välttyisivät saman tien EUT-sopimuksessa määrättyä valtioneukia koskevalta valvonnalta, tukeutuminen sovellettuun sääntelytekniikkaan ei voi olla riittävää myöskään valikoivuusedellytyksen tarkastelemisen kannalta merkityksellistä viitejärjestelmää määritettäessä, sillä muussa tapauksessa valtion toimenpiteiden muoto olisi ratkaisevalla tavalla tärkeämpi kuin niiden vaikutukset. Näin ollen, ja kuten myös julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 108 kohdassa todennut, käytetty sääntelytekniikka ei voi olla ratkaiseva seikka viitejärjestelmää määritettäessä.
- 93 Tästä huolimatta samasta oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että vaikka käytetty sääntelytekniikka ei ole ratkaiseva seikka verotuksellisen toimenpiteen valikoivuuden osoittamiseksi eikä aina ole tarpeen, että toimenpiteellä poikettaisiin yleisestä verojärjestelmästä, sillä seikalla, että toimenpiteellä on kyseistä sääntelytekniikkaa käytettäessä tällainen ominaisuus, on tässä tarkoituksessa merkitystä, jos siitä seuraa, että kaksi toimijoiden ryhmää eli poikkeavan toimenpiteen piiriin kuuluvat ja yleisen verojärjestelmän piiriin jäävät toimijat erotellaan toisistaan ja että niitä kohdellaan a priori eri tavoin, vaikka nämä kaksi ryhmää ovat kyseiselle järjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa (ks. vastaavasti tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 77 kohta).
- 94 Lisäksi on huomautettava, että se, että ainoastaan toimenpiteen soveltamiseksi tarvittavat edellytykset täyttävillä verovelvollisilla on mahdollisuus hyötyä toimenpiteestä, ei sellaisenaan tee siitä valikoivaa (tuomio 29.3.2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, 42 kohta ja 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).
- 95 HBH:n ja Saksan liittotasavallan väitettä, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin ei tässä tapauksessa soveltanut oikein SEUT 107 artiklan 1 kohtaa, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on tätä tulkinnut, kun se katsoi, ettei komissio ollut tehnyt virhettä päättäessään, että yksin tappionmenettämissääntö muodosti riidanalaisen toimenpiteen valikoivuuden arvioimiseksi merkityksellinen viitejärjestelmän, on tutkittava tässä valossa.

- 96 Tältä osin on syytä todeta, että unionin yleinen tuomioistuin muistutti valituksenalaisen tuomion 103 kohdassa, että ”komissio on riidanalaisessa päätöksessä määritellyt tappionmenettämissäännön pääsäännöksi, jonka kannalta arvioitiin sitä, kohdeltiinko tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa olevia yrityksiä eri tavalla, kun taas [HBH] nojautuu tappiontasausta koskevaan yleisempään sääntöön, jota sovelletaan kaikkeen verotukseen”.
- 97 Se muistutti kyseisen tuomion 104 kohdassa myös, että ”tappiontasaussääntöä on pidettävä kaikille yhtiöille yhteisöverotusta sovellettaessa tarjottuna mahdollisuutena” ja että ”tappionmenettämissääntö rajoittaa tätä mahdollisuutta, kun omistusosuuden hankinta on vähintään 25 prosenttia kohteen pääomasta, ja poistaa sen, kun omistusosuuden hankinta ylittää 50 prosenttia kohteen pääomasta”, ja totesi tämän jälkeen, että ”jälkimmäistä sääntöä sovelletaan siis systemaattisesti kaikissa sellaisissa omistusrakenteen muutoksissa, joissa pääomasta hankitaan vähintään 25 prosenttia siitä riippumatta, minkä tyyppisestä yrityksestä on kyse tai mitkä ovat sen ominaispiirteet”.
- 98 Unionin yleinen tuomioistuin totesi lisäksi valituksenalaisen tuomion 105 kohdassa, että ”saneerauslauseke on muotoiltu poikkeukseksi tappionmenettämissäännöstä ja – sitä sovelletaan vain sellaisiin tarkasti määriteltyihin tilanteisiin, jotka kuuluvat tämän säännön alaan”.
- 99 Saman tuomion 106 kohdassa se päätteli tästä, että ”tappionmenettämissääntö on tappiontasaussäännön tavoin osa lainsäädännöllistä viitejärjestelmää, johon riidanalainen toimenpide kuuluu”, että ”toisin sanoen käsiteltävän asian kannalta merkityksellisenä lainsäädännöllisenä viitejärjestelmänä on pidettävä yleistä tappiontasaussääntöä siihen tappionmenettämissäännöstä johtuvine rajoituksineen, ja sitä, onko riidanalaisella toimenpiteellä otettu käyttöön tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa olevien toimijoiden erilainen kohtelu – oikeuskäytännössä tarkoitettulla tavalla, on arvioitava juuri tämän viitejärjestelmän puitteissa”.
- 100 Unionin yleinen tuomioistuin totesi näin valituksenalaisen tuomion 107 kohdassa, ettei ”komissio ole syyllistynyt virheeseen todetessaan, että olemassa oli yleisempi sääntö, tappiontasaussääntö, mutta vahvistaessaan, että viitejärjestelmänä riidanalaisen toimen valikoivuuden arvioinnissa oli pidettävä tappionmenettämissääntöä”.
- 101 Kyseinen päätely johti unionin yleisen tuomioistuimen HBH:n ja Saksan liittotasavallan väittämin tavoin virheellisesti katsomaan, että pelkästään tappionmenettämissääntö oli SEUT 107 artiklan 1 kohtaa koskevassa oikeuskäytännössä tarkoitettu viitejärjestelmä, ja sulkemaan yleisen tappiontasaussäännön tämän viitejärjestelmän ulkopuolelle.
- 102 Mainituista päätelmistä nimittäin ilmenee, että vaikka unionin yleinen tuomioistuin totesi kaikkiin yhteisöveron soveltamisalaan kuuluviin yrityksiin sovellettavan yleisen verosäännön – eli tappiontasaussäännön – olevan olemassa, se kuitenkin katsoi, ettei komissio ollut tehnyt virhettä todetessaan, että pelkästään tappionmenettämissääntö muodosti merkityksellisen viitejärjestelmän riidanalaisen toimenpiteen valikoivuutta tutkittaessa, ja se menetteli näin, vaikka oli kiistatonta, että juuri viimeksi mainitulla poikettiin tappiontasaussäännöstä, ja vaikka kyseisten säännösten kokonaisuuslallön perusteella olisi pitänyt olla mahdollista todeta, että saneerauslauseke vaikutti yleisen tappiontasaussäännön soveltamisalaan kuuluvan tilanteen määrittämiseen.
- 103 Kuten myös julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 109 kohdassa pääasiallisesti todennut, tämän tuomion 90–93 kohdassa mainitusta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että verotoimenpiteen valikoivuutta ei voida arvioida oikein sellaisten muutamien säännösten muodostaman viitejärjestelmän perusteella, jotka on irrotettu keinotekoisesti laajemmasta lainsäädännöllisestä kehyksestä. Koska unionin yleinen tuomioistuin sulki näin yleisen tappiontasaussäännön käsiteltävässä asiassa merkityksellisen viitejärjestelmän ulkopuolelle, se määritteli kyseisen järjestelmän selvästikin liian suppeasti.

- 104 Siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin on kyseiseen johtopäätökseen päätyäkseen käyttänyt perustana sitä seikkaa, että riidanalaisen toimenpiteen sanamuoto oli muotoiltu poikkeukseksi tappionmenettämissäännöstä, on syytä palauttaa mieliin, että – kuten tämän tuomion 92 kohdassa ja on todettu – käytetty sääntelytekniikka ei voi olla ratkaiseva seikka viitejärjestelmää määritettäessä.
- 105 Valituksenalaisen tuomion tueksi ei käsiteltävässä asiassa voida esittää minkäänlaisia 18.7.2013 annettuun tuomioon (C-6/12 P, EU:C:2013:525) nojautuvia perusteluja, koska unionin tuomioistuin ei tuossa tuomiossa lausunut siitä, mikä sen käsiteltävänä olleessa asiassa muodosti viitejärjestelmän.
- 106 Kaikesta edellä lausutusta seuraa, että HBH:n toisen valitusperusteen ensimmäinen osa on perusteltu ja ettei sen tueksi esitettyjen lausumien toista osaa ole tältä osin tarpeen tutkia. On myös syytä todeta, että unionin yleinen tuomioistuin tarkasteli HBH:n jatkossa esittämiä lausumia, joilla tämä yritti yhtäältä osoittaa, ettei riidanalainen päätös ollut a priori valikoiva, ja toisaalta perustella riidanalaista toimenpidettä verojärjestelmän luonteella ja rakenteella, sellaisen oikeudellisesti virheellisen arvioinnin perusteella, jonka mukaan komissio ei ollut tehnyt virhettä vahvistaessaan, että riidanalaisen toimenpiteen valikoivuutta arvioitaessa pelkästään tappionmenettämissäännö muodosti merkityksellisen viitejärjestelmän.
- 107 Kuten tämän tuomion 83 ja 86–89 kohdasta siis ilmenee, sellaista viitejärjestelmää määritettäessä tehty virhe, jonka perusteella tietyn toimenpiteen valikoivuutta on arvioitava, aiheuttaa välttämättä sen, että valikoivuusedellytystä koskeva tarkastelu on kokonaisuudessaan virheellinen. Tässä tilanteessa valitus on hyväksyttävä ja valituksenalaisen tuomion tuomiolauselman 2 ja 3 kohta on kumottava, eikä asiassa ole tarpeen tutkia toisen valitusperusteen toista ja kolmatta osaa eikä sen ensimmäistä valitusperustetta.

Unionin yleisessä tuomioistuimessa nostettu kanne

- 108 Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 61 artiklan ensimmäisessä kohdassa todetaan, että kun unionin yleisen tuomioistuimen päätös kumotaan, unionin tuomioistuin voi itse ratkaista asian lopullisesti, jos asia on ratkaisukelpoinen.
- 109 Tämä edellytys täyttyy käsiteltävässä asiassa. Tässä yhteydessä on riittävää todeta, että tämän tuomion 82–107 kohdassa esitetyistä perusteluista seuraa, että HBH:n unionin yleisessä tuomioistuimessa esittämän ensimmäisen kanneperusteen ensimmäinen osa on perusteltu siltä osin kuin sillä pyritään osoittamaan, että komissio oli riidanalaisen toimenpiteen valikoivuuden arvioimiseksi merkityksellistä viitejärjestelmää määrittäessään tehnyt virheen määrittäessään sen siten, että se muodostui pelkästään tappionmenettämissäännöstä. Koska komissio arvioi riidanalaisen toimenpiteen valikoivuutta virheellisesti määritetyn viitejärjestelmän perusteella, riidanalainen päätös on kumottava.

Oikeudenkäyntikulut

- 110 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 184 artiklan 2 kohdassa todetaan, että jos valitus on perusteeton tai jos valitus hyväksytään ja unionin tuomioistuin itse ratkaisee riidan lopullisesti, se tekee ratkaisun oikeudenkäyntikuluista.
- 111 Saman työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan, jota työjärjestyksen 184 artiklan 1 kohdan nojalla sovelletaan valituksen käsittelyyn, asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut.

- 112 Koska komissio on hävinnyt sekä liitännäisvalituksen että päävalituksen, riidanalainen päätös on kumottava, ja koska HBH on vaatinut, että komissio veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, viimeksi mainittu vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan ja on veloitettava korvaamaan HBH:lle sekä ensimmäisessä oikeusasteessa toimitetusta oikeudenkäynnistä että valitusmenettelystä aiheutuneet oikeudenkäyntikulut.
- 113 Saman työjärjestyksen 184 artiklan 4 kohdassa määrätään, että jos ensimmäisessä oikeusasteessa väliintulijana esiintynyt ei ole valittanut ratkaisusta, se voidaan velvoittaa vastaamaan oikeudenkäyntikuluista muutoksenhakuasteessa vain, jos se on osallistunut asian käsittelyn kirjalliseen tai suulliseen vaiheeseen unionin tuomioistuimessa. Jos tässä tarkoitettu asianosainen osallistuu oikeudenkäyntiin, unionin tuomioistuin voi määrätä, että se vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.
- 114 Saksan liittotasavalta, joka osallistui väliintulijana asian käsittelyn suulliseen vaiheeseen unionin tuomioistuimessa, ei ole vaatinut, että komissio veloitettaisiin korvaamaan sen oikeudenkäyntikulut. Näin ollen on syytä päättää, että Saksan liittotasavallan on vastattava valitusmenettelystä aiheutuneista omista oikeudenkäyntikuluistaan.

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

- 1) **Liitännäisvalitus hylätään.**
- 2) **Unionin yleisen tuomioistuimen 4.2.2016 antaman tuomion Heitkamp BauHolding vastaan komissio (T-287/11, EU:T:2016:60) tuomiolauselman 2 ja 3 kohta kumotaan.**
- 3) **Saksan myöntämästä valtioneudesta C 7/10 (ex CP 250/09 ja NN 5/10) ("KStG-lain saneerauslauseke") 26.1.2011 annettu komission päätös 2011/527/EU kumotaan.**
- 4) **Euroopan komissio vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan, ja se veloitetaan korvaamaan Heitkamp BauHolding GmbH:n konkurssipesän pesähoitajana toimineelle Dirk Andresille sekä ensimmäisessä oikeusasteessa että valitusmenettelyssä aiheutuneet oikeudenkäyntikulut.**
- 5) **Saksan liittotasavalta vastaa valitusmenettelystä aiheutuneista omista oikeudenkäyntikuluistaan.**

Allekirjoitukset