



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

21 päivänä syyskuuta 2023\*

Muutoksenhaku – Valtiontuet – SEUT 107 artiklan 1 kohta – Tuen käsite – Valikoivaan etuun liittyvä edellytys – Julkisten pelikasinojen pitäjiin Saksassa sovellettava verokohtelu – Voitoista tehtävä pidätys – Kyseisen pidätyksen nojalla kerättyjen määrien osittainen vähennyskelpoisuus tulo- tai yhteisöveron ja elinkeinoveron perusteesta – Euroopan komission päätös – Kantelun hylkääminen alustavan tutkintavaiheen päätteeksi sillä perusteella, ettei kyseinen vähennyskelpoisuus ole valtiontukea – Erilliset toteamukset taloudellisen edun puuttumisesta ja valikoivuuden puuttumisesta – Unionin yleisessä tuomioistuimessa nostettu kanne, joka rajoittuu valikoivuuden puuttumisen toteamiseen – Kanteen tehottomuus – Komission toteuttama viitejärjestelmän tai ”normaalin” verojärjestelmän yksilöiminen – Sovellettavan kansallisen vero-oikeuden tulkitseminen tässä tarkoituksessa – Voitoista tehtävän pidätyksen luonnehtiminen ”erityisveroksi”, joka voidaan vähentää ”liiketoimista aiheutuneina menoina” – Ne ultra petita -periaate

Asiassa C-831/21 P,

jossa on kyse Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 56 artiklaan perustuvasta valituksesta, joka on tehty 28.12.2021,

**Fachverband Spielhallen eV**, kotipaikka Berliini (Saksa), ja

**LM**,

edustajinaan A. Bartosch ja R. Schmidt, Rechtsanwälte,

valittajina,

ja jossa muina osapuolina ovat

**Euroopan komissio**, asiamiehinnään aluksi K. Blanck ja B. Stromsky, sittemmin B. Stromsky,

vastaajana ensimmäisessä oikeusasteessa,

**Saksan liittotasavalta**, asiamiehinnään J. Möller ja R. Kanitz,

väliintulijana ensimmäisessä oikeusasteessa,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Prechal (esittelevä tuomari) sekä tuomarit M. L. Arastey Sahún, F. Biltgen, N. Wahl ja J. Passer,

julkisasiamies: P. Pikamäe,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.5.2023 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

### **tuomion**

- 1 Fachverband Spielhallen eV ja LM vaativat valituksessaan unionin tuomioistuinta kumoamaan unionin yleisen tuomioistuimen 22.10.2021 antaman määräyksen Fachverband Spielhallen ja LM v. komissio (T-510/20, EU:T:2021:745; jäljempänä valituksenalainen määräys), jolla unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi niiden kanteen, jossa vaadittiin valtiontuesta SA.44944 (2019/C, ex 2019/FC) – Julkisten pelikasinoiden verokohtelu Saksassa – ja SA.53552 (2019/C, ex 2019/FC) – Väitetty takaus julkisille pelikasinoille Saksassa (kannattavuustakaus) – 9.12.2019 annetun komission päätöksen C(2019) 8819 final (jäljempänä riidanalainen päätös) kumoamista.

### **Asian tausta ja riidanalainen päätös**

- 2 Valituksenalaisen määräyksen 1–18 kohdassa asian tausta ja riidanalaisen päätöksen sisältö on esitetty tiivistetysti seuraavasti:
  - ”1 Valittajat Fachverband Spielhallen eV, joka on 88:n onnenpelilaitteiden pitäjän ammattijärjestö, ja onnenpelilaitteiden pitäjä LM toimittivat 22.3.2016 [Euroopan komissiolle] kolme kantelua julkisten pelikasinoiden pitäjien verokohtelusta Saksan liittotasavallassa [sillä perusteella, että se merkitsee unionin oikeudessa kiellettyä valtiontukea].
  - 2 [Kolmas kyseisistä kanteluista koski erityisesti Nordrhein-Westfalenin osavaltiota, jossa] kasinoissa harjoitettua onnenpelitoimintaa säänneltiin Nordrhein-Westfalenin osavaltion pelikasinoista annetulla lailla (Spielbank-Gesetz NRW, jäljempänä pelikasinolaki) aina siihen asti, kunnes se korvattiin vuonna 2020. Kyseisen lain mukaan Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (jäljempänä WestSpiel) oli kyseisen osavaltion julkisten pelikasinoiden ainoa konsessionhaltija.
  - 3 Pelikasinolain mukaan pelikasinoista saatuihin tuloihin sovellettiin kahta eri verojärjestelmää. Onnenpeleistä saatuihin tuloihin sovellettiin pelikasinoverosta muodostuvaa erityistä verojärjestelmää. Tuloihin, jotka eivät perustuneet onnenpeleihin, kuten ravintolatiloihin saatuihin tuloihin, sovellettiin normaalia verojärjestelmää, joka muodostui tulo- tai yhteisöverosta ja elinkeinoverosta (jäljempänä normaali verojärjestelmä).

- 4 Lisäksi pelikasinolain 14 §:ssä säädettiin, että julkisten pelikasinojen pitäjiä ilmoittamasta vuotuisesta voitosta, perustuipa se onnenpeleihin tai ei, oli maksettava 75 prosenttia Nordrhein-Westfalenin osavaltiolle. Mikäli kyseisen voiton jäljelle jäävä neljännes oli enemmän kuin 7 prosenttia yhtiöpääoman, varausten ja rahastoitujen varojen summasta, kyseinen voitto oli kuitenkin luovutettava kokonaisuudessaan osavaltiolle (jäljempänä voitoista tehtävä pidätys).
- 5 Voitoista tehtävä pidätys oli kuitenkin muusta kuin pelitoiminnasta saatuihin tuloihin perustuvaan osaan saakka vähennettävissä elinkeinoveron ja tulo- tai yhteisöveron perusteista ”liiketoimista aiheutuneina menoina”. Valittajat kyseenalaistivat juuri tämän vähennyskelpoisuuden (jäljempänä [voitoista tehtävän pidätyksen vähennyskelpoisuus tai] riidanalainen toimenpide) – – kantelussaan – –.
- 6 Käytyään valittajien kanssa kirjeenvaihtoa – – komissio katsoi 9.12.2019, että riidanalainen toimenpide ei käsitä valikoivaa etua eikä siten valtioneutua, ja päätti siis olla aloittamatta siitä SEUT 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua muodollista tutkintamenettelyä.
- 7 Komissio toteaa [riidanalaisessa] päätöksessä, että julkisten pelikasinojen pitäjiä tuloihin, joita ei ole saatu pelitoiminnasta, sovelletaan yhtäältä normaalia verojärjestelmää ja toisaalta voitoista tehtävää pidätystä, jota komissio luonnehtii ’erityisveroksi’.
- 8 Komissio toteaa, että se, että kyseinen pidätys voidaan vähentää – – yhteisöveron ja elinkeinoveron perusteista, ei perustu erityissääntöön vaan normaalin verojärjestelmän yleisiin verotussääntöihin, joiden mukaan verot lasketaan nettovoiton perusteella ”liiketoimista aiheutuneiden menojen”, kuten tässä tapauksessa voitoista tehtävän pidätyksen, vähentämisen jälkeen. Komission mukaan voitoista tehtävän pidätyksen vähennyskelpoisuudella ei näin ollen anneta valikoivaa etua.
- 9 Tämän jälkeen komissio jatkaa [riidanalaisessa] päätöksessä riidanalaisen toimenpiteen tarkastelua valittajien alustavan tutkintavaiheen kuluessa esittämien väitteiden valossa.
- 10 Komissio korostaa ensinnäkin valittajien esittävän väitteillään implisiittisesti, että voitoista tehtävä pidätys olisi vero, joka on rinnastettavissa voitoista kannettaviin veroihin, jotka eivät ole vähennyskelpoisia normaalin verojärjestelmän yleisten verotussääntöjen, erityisesti tuloverolain (Einkommensteuergesetz) 4 §:n 5 b momentin, perusteella.
- 11 Komissio katsoo, että voitoista tehtävää pidätystä voidaan pitää voitoista kannettavana erityisverona. Komissio väittää, että tuloverolain 4 §:n 5 b momentin perusteella luonnehdinta vähennyskelpoiseksi elinkeinomenoksi on poissuljettu ainoastaan elinkeinoveron osalta, ei kaikkien voitoista kannettavien verojen osalta. Komission mukaan mikään säännös ei yleisesti ole esteenä voitoista kannettavan erityisveron vähennyskelpoisuudelle. – –
- 12 Toiseksi komissio vastaa valittajien väitteeseen, joka perustuu yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz) 10 §:n 2 momenttiin, jonka mukaan tulovero ja muut luonnollisilta henkilöiltä kannettavat verot eivät ole vähennyskelpoisia yhteisöveron perustetta vahvistettaessa. Komissio huomauttaa, että tämä säännös koskee voitoista kannettavia yleisiä veroja ja ettei mikään viittaa siihen, että sitä sovellettaisiin myös erityiseen lisäveroon, kuten voitoista tehtävään pidätykseen, jota mikään muu verovelvollinen kuin julkisten pelikasinojen pitäjä ei maksa ja jonka osalta veron peruste ei täysin vastaa niiden toiminnasta saatavia tuloja. – –

- 13 Kolmanneksi vastatessaan valittajien toiseen väitteeseen, jonka mukaan osingot eivät ole vähennettävissä elinkeinoveron määräytymisperusteesta ja tuloveron määräytymisperusteesta normaalin verojärjestelmän yleisten verotussääntöjen mukaan, komissio toteaa, että voitoista tehtävässä pidätyksessä ei ole kyse osingosta. – –
- 14 Edellä esitetyn perusteella komissio katsoo [riidanalaisessa] päätöksessä, että voitoista tehtävän pidätyksen vähennyskelpoisuus on liiketoimista aiheutuneiden menojen vähennyskelpoisuutta koskevan pääsäännön mukainen ja ettei se näin ollen ole valikoiva.
- 15 Komissio toteaa vielä [riidanalaisen] päätöksen 159 perustelukappaleessa, että siltä osin kuin kyse on erityisesti etua koskevasta arviointiperusteesta, voitoista tehtävä pidätys ei koske muita talouden toimijoita eikä varsinkaan onnenpelilaitteiden pitäjiä. Näin ollen siitä, että mainitun pidätyksen määrä vähennetään muiden verojen perusteesta, ei voi koitua WestSpielille mitään etua normaaliin verojärjestelmään nähden.
- 16 Komissio väittää tältä osin, että vuonna 2014 voitoista tehtävä pidätys oli 82,02 miljoonaa euroa ja että elinkeinoverokanta oli 17,7 prosenttia ja yhteisöverokanta 15,6 prosenttia. Komissio huomauttaa, että tämän pidätyksen vähennyskelpoisuus pelikasinolain 14 §:n rajoissa johti siihen, että näitä verokantoja ei sovellettu kyseiseen määrään. Näin ollen WestSpielin normaalin verojärjestelmän perusteella maksettavaksi tullut kokonaissumma pieneni 27,3 miljoonalla eurolla. WestSpielin kokonaisverorasitus kuitenkin kasvoi samaan aikaan paljon suuremmalla määrällä eli juuri voitoista tehtävää pidätystä vastaavalla 82,02 miljoonalla eurolla.
- 17 Komissio päättelee [kyseisen] analyysin perusteella – –, että väitetyn edun, joka seuraa WestSpielin kaltaisen pelikasinon pitäjän mahdollisuudesta osittain vähentää voitoista tehtävä pidätys yhteisöveron ja elinkeinoveron perusteista, tekee joka tapauksessa tyhjäksi kyseisen pidätyksen maksamiseen liittyvä paljon suurempi rasisitus, joka kohdistuu nimenomaan julkisten pelikasinon pitäjiin ja on aina näitä kahta veroa suurempi.
- 18 Komissio täsmentää [riidanalaisen] päätöksen alaviitteessä 87, että koska yhteisövero ja elinkeinovero ovat suhteellisia veroja ja koska luonnollisten henkilöiden tulovero on asteittaiseen progressioon perustuva vero, julkisten pelikasinon pitäjien saama etu, joka seuraa veron perusteen pienenemisestä voitoista tehtävän pidätyksen osalla, on pienempi kuin niille tämän pidätyksen maksamista koskevasta velvollisuudesta aiheutuva haitta.”

### **Asian käsittelyn vaiheet unionin yleisessä tuomioistuimessa ja valituksenalainen määräys**

- 3 Valittajat nostivat unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 14.8.2020 jättämällään kirjelmällä kanteen, jossa ne vaativat riidanalaisen päätöksen kumoamista.
- 4 Kanteensa tueksi ne vetosivat yhteen ainoaan kanneperusteeseen, jonka mukaan niiden menettelyllisiä oikeuksia oli loukattu komission kieltäytyttyä aloittamasta SEUT 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua muodollista tutkintamenettelyä, vaikka se ei ollut kyennyt alustavan tutkintavaiheen päättyessä ratkaisemaan kaikkia niitä vakavia vaikeuksia, joita se oli kohdannut.
- 5 Unionin yleisen tuomioistuimen mukaan kyseinen ainoa kanneperuste käsitti lähinnä viisi osaa.

- 6 Ensimmäisessä osassa valittajat väittivät, että komissio oli virheellisesti olettanut niiden pitävän voitoista tehtävää pidätystä verona, vaikka ne olivat aina todenneet, että kyse oli voittojen siirrosta, jota ei voida vähentää normaalissa verojärjestelmässä. Toisessa osassa ne väittivät, että komissio oli luonnehtinut voitoista tehtävää pidätystä ”erityisveroksi” katsomalla virheellisesti, ettei tapa, jolla toimenpidettä luonnehditaan kansallisessa oikeudessa, ole ratkaiseva. Kolmannessa osassa ne riitauttivat komission käyttämät arviointiperusteet, joilla se luonnehti voitoista tehtävää pidätystä veroksi. Neljännessä osassa ne esittivät useita eri argumentteja sen tueksi, että vaikka voitoista tehtävä pidätys olisi vero, sitä ei voitaisi vähentää tulo- tai yhteisöveron ja elinkeinoveron perusteista. Viidennessä osassa ne esittivät perusteluja kyseenalaistaakseen toteamuksen, joka esitetään riidanalaisen päätöksen alaviitteessä 77, jossa vertaillaan voitoista tehtävää pidätystä ja yrityksille – esimerkiksi kilpailusääntöjen vastaisista menettelytavoista – määrättäviä, Saksan oikeuden mukaan vähennyskelpoisia erityisiä maksuja.
- 7 Valituksenalaisen määräyksen 48 ja 57 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin otti kyseisen ainoan kanneperusteen tarkastelun lähtökohdaksi sen, että kantajat arvostelivat yksinomaan riidanalaisen päätöksen väitettyjä puutteita siltä osin, että siinä komissio oli kiistänyt riidanalaisen toimen valikoivuuden. Unionin yleisen tuomioistuimen mukaan komissio ei mainitussa päätöksessä tarkastellut kaikkia kriteerejä, jotka liittyvät edun ja valikoivuuden olemassaoloon, vaan pyrki osoittamaan yhtäältä vastauksena valittajien väitteisiin, että tässä tapauksessa ei ollut kyse väitetystä valikoivuudesta, ja toisaalta erikseen, että valikoivuudesta riippumatta asiassa ei ollut saatu taloudellista etua.
- 8 Unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen määräyksen 58 kohdassa, että valittajat eivät olleet erityisesti riitauttaneet riidanalaisen päätöksen 159 perustelukappaleessa ja alaviitteessä 87 esitettyä toteamusta, jonka mukaan voitoista tehtävän pidätyksen vähennyskelpoisuus ei ollut omiaan tuottamaan WestSpielin kaltaiselle julkisen pelikasinon pitäjälle etua, koska tälle pelikasinon pitäjälle voitoista tehtävän pidätyksen perusteella aiheutuva rasitus on aina välttämättä paljon suurempi kuin vero, joka olisi tullut maksettavaksi tätä pidätystä vastaavasta määrästä.
- 9 Unionin yleinen tuomioistuin tarkasteli kuitenkin valituksenalaisen määräyksen 60–66 kohdassa sitä, mikä merkitys voitoista tehtävän pidätyksen vähennyskelpoisuudesta koituvan edun osoittamiseksi on annettava kantajien vastauskirjelmän liitteille, jotka liittyvät vuosien 2014 ja 2019 kirjanpilotietoihin perustuviin eri ”verotusskenaarioihin”, mutta totesi, että kyseiset eri seikat oli esitetty liian myöhään ja että ne oli jätettävä tutkimatta.
- 10 Valituksenalaisen määräyksen 67 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin huomautti, että oikeuskäytännön mukaan luonnehtiminen SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi tueksi edellyttää, että kaikki kyseisessä määräyksessä mainitut edellytykset täyttyvät, ja valikoivan edun olemassaoloon liittyvän edellytyksen osalta edun olemassaoloa on arvioitava valikoivuudesta erillään.
- 11 Unionin yleinen tuomioistuin päätteli tästä kyseisen määräyksen 68 kohdassa, että koska kantajat eivät olleet osoittaneet, että komission hallussa olleiden tietojen ja todisteiden arvioinnin olisi riidanalaisen toimen alustavan tarkastelun vaiheessa pitänyt herättää siinä vakavia epäilyjä ja johtaa vakaviin vaikeuksiin sen suhteen, muodostiko voitoista tehtävän pidätyksen vähennyskelpoisuus edun WestSpielille, on ilmeistä, että ne eivät voineet perustellusti väittää, että riidanalaisella päätöksellä oli loukattu niiden menettelyllisiä oikeuksia.

- 12 Unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen määräyksen 69 ja 70 kohdassa, että myös kantajien väite, jonka mukaan riidanalainen päätös oli ristiriitainen siltä osin kuin siinä luonnehditaan voitoista tehtävää pidätystä sekä erityisveroksi että erityismaksuksi, jota voidaan verrata kilpailun vastaisesta toiminnasta määrättäviin sakkoihin, oli ilmeisen perusteeton, minkä jälkeen se totesi, että ainoa kanneperuste ja näin ollen kanne kokonaisuudessaan oli hylättävä selvästi täysin oikeudellisesti perusteettomana.

### **Asianosaisten vaatimukset valituksen yhteydessä**

- 13 Valittajat vaativat, että unionin tuomioistuin
- kumoaa valituksenalaisen määräyksen
  - palauttaa asian unionin yleiseen tuomioistuimeen ja
  - päättää oikeudenkäyntikuluista myöhemmin.
- 14 Komissio vaatii, että unionin tuomioistuin
- hylkää valituksen ja
  - velvoittaa valittajat korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

### **Valitus**

#### *Asianosaisten lausumat*

- 15 Valittajat esittävät valituksensa tueksi yhden ainoan valitusperusteen, jossa ne väittävät, että hylätessään niiden kanteen sillä perusteella, ettei riidanalaisella toimenpiteellä voida antaa minkäänlaista etua, tutkimatta sitä, onko kyseinen etu aineellisesti valikoiva, unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen soveltaessaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa asetettuja edellytyksiä, joiden on täyttyttävä, jotta toimenpidettä voidaan pitää kyseisessä määräyksessä tarkoitettuna valtiontukena.
- 16 Kuten unionin yleinen tuomioistuin valittajien mukaan toteaa riidanalaisen määräyksen 52 kohdassa viittaamalla Euroopan unionin tuomioistuinten vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön kansallisten verotoimien osalta, taloudellista etua ja valikoivuutta koskevia edellytyksiä on tutkittava yhdessä.
- 17 Lisäksi unionin oikeuskäytännössä vahvistetusta aineellista valikoivuutta koskevan edellytyksen kolmivaiheisesta tutkintamenetelmästä seuraa, että voidakseen päätellä, ettei taloudellista etua ole annettu, unionin yleisen tuomioistuimen olisi välttämättä pitänyt ensin määrittellä ”normaali” verojärjestelmä.
- 18 Valittajien mukaan ne olivat unionin yleisessä tuomioistuimessa nimenomaan kiistäneet, että – kuten komissio totesi riidanalaisen päätöksen 159 perustelukappaleessa – voitoista tehtävää pidätystä voitiin luonnehtia erityisveroksi, joka voidaan vähentää tulo- tai yhteisöveron ja elinkeinoveron määräytymisperusteesta Saksan oikeuden yleisten verosääntöjen mukaisesti.

- 19 Unionin yleinen tuomioistuin ei valituksenalaisessa määräyksessä kuitenkaan käsitellyt kyseistä riidanalaisista seikkaa oikeudellisessa arvioinnissaan, ja se siten tosiasiallisesti hyväksyi riidanalaisen päätöksen 159 perustelukappaleeseen sisältyvän ”normaalin verojärjestelmän” määritelmän.
- 20 Jos tuloveron luonnehdinta ”erityisveroksi” olisi Saksan vero-oikeuden nojalla virheellistä ja jos voitoista tehtävä pidätys merkitsisi, kuten valittajat väittivät unionin yleisessä tuomioistuimessa, voittojen siirtoa tai jakamista, kyseisen pidätyksen vähennyskelpoisuus muodostaisi poikkeuksen ”normaalista” verojärjestelmästä ja riidanalainen toimenpide olisi valikoiva.
- 21 Koska ”normaalin” verojärjestelmän on välttämättä perustuttava sovellettaviin Saksan vero-oikeuden sääntöihin, valittajat väittävät, ettei ole mitään epäilystä eikä ole myöskään riitautettu sitä, että voittojen siirtoa tai jakamista ei voida vähentää elinkeinoveron tai yhteisöveron perustasta. Kyseisissä säännöissä nimittäin kielletään voitoista tehtävän pidätyksen vuoksi kärsittyjen taloudellisten haittojen kompensoiminen kyseisen pidätyksen vähennyskelpoisuudesta johtuvilla eduilla.
- 22 Valittajat päättelevät tästä, että unionin yleinen tuomioistuin sovelsi valituksenalaisessa määräyksessä virheellisesti SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontuen käsitettä, kun se totesi, ettei taloudellista etua ollut annettu, ilman että se olisi sitä ennen määrittänyt ”normaalia” verojärjestelmää komission riidanalaisessa päätöksessä tekemästä arvioinnista riippumattomalla tavalla. Valittajien mukaan ”normaalin” verojärjestelmän määrittäminen on kuitenkin välttämätön vaihe todettaessa sitä, onko taloudellista etua saatu vai ei.
- 23 Komissio puolestaan katsoo, että ainoa valitusperuste on tehoton ja joka tapauksessa täysin perusteeton.
- 24 Kyseinen valitusperuste perustuu komission mukaan valituksenalaisen määräyksen virheelliseen tulkintaan, koska kyseisessä määräyksessä unionin yleinen tuomioistuin ei hylännyt kannetta taloudellisen edun puuttumisen vuoksi, vaan sillä olennaisella perusteella, että kanne ei sisältänyt yhtään kanneperustetta, joka olisi kohdistunut siihen, että riidanalaisessa päätöksessä todetusta riidanalaisesta toimenpiteestä ei syntynyt etua.
- 25 Kun etua ei ole syntynyt, toimi ei voi missään tapauksessa olla valtiontukea. Tämän vuoksi komission mukaan on niin, että vaikka riidanalainen toimi olisi valikoiva, kuten valittajat väittivät ensimmäisessä oikeusasteessa, ne eivät ole osoittaneet, että komission johtopäätös valtiontuen puuttumisesta olisi virheellinen. Näissä olosuhteissa unionin yleisellä tuomioistuimella ei komission mukaan ollut velvollisuutta tutkia, oliko nyt esillä olevassa tapauksessa olemassa etua, ja se saattoi tyytyä toteamaan, että kanne ei koskenut kyseistä tuen olemassaoloon liittyvää edellytystä.
- 26 Komissio väittää toissijaisesti, että ne ultra petita -periaatteen nojalla unionin yleinen tuomioistuin ei missään tapauksessa voinut todeta taloudellisen edun puuttumista, koska kyseinen aihe ei ollut ensimmäisessä oikeusasteessa nostetun kanteen kohteena eikä sitä tarvinnut tutkia viran puolesta ehdottomana perusteena.
- 27 Komission mukaan valittajat vetoavat virheellisesti verotukien väitettyihin erityispiirteisiin. Vaikka on totta, että tällaisten tukien osalta etua ja valikoivuutta koskevat kriteerit voidaan tutkia yhdessä, kyseiset kriteerit ovat merkityssisällöltään erilaisia. Lisäksi näyttö edun olemassaolosta ja sen valikoivuudesta eivät ole täysin eivätkä systemaattisesti päällekkäisiä. Komissio huomauttaa,

että nyt esillä olevassa asiassa riidanalaisen toimenpiteen tarkoituksena ei ollut alentaa yleisen verojärjestelmän mukaisesti normaalisti maksettavaksi määrättävää veroa. Mahdollisuudella vähentää voitoista tehtävä pidätys tuloveron, yhteisöveron ja voitoista kannettavan veron perusteesta pyritään päinvastoin alentamaan Nordrhein-Westfalenin julkisten pelikasinoiden voitoista tehtävästä pidätyksestä aiheutuvaa verorasitusta.

- 28 Komissio väittää myös, että unionin yleinen tuomioistuin tutki valituksenalaisen määräyksen 60–66 kohdassa toissijaisesti ja huolellisesti seikat, jotka valittajat olivat esittäneet liian myöhään ja jotka saattoivat liittyä jossain määrin mahdolliseen edun olemassaoloa koskevaan väitteeseen. Unionin yleinen tuomioistuin osoitti tältä osin, että kyseisillä seikoilla, joita ei voida ottaa tutkittavaksi, ei missään tapauksessa ole merkitystä, koska niiden perusteella ei ole voitu riitauttaa menestyksekkäästi riidanalaiseen päätökseen sisältyvää toteamusta edun puuttumisesta.

### ***Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta***

- 29 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisen toimenpiteen luonnehtiminen SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät. Kyseessä on ensinnäkin oltava valtion toimenpide tai valtion varoista toteutettu toimenpide. Toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava valikoivaa etua sille, joka on toimenpiteen edunsaajana. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua (tuomio 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 30 Unionin tuomioistuin on todennut erityisesti kansallisten verotuksellisten toimenpiteiden valikoivuudesta, että voidakseen luonnehtia tällaista toimenpidettä ”valikoivaksi” komission on suoritettava kolmivaiheinen tutkinta. Komission on aluksi yksilöitävä viitejärjestelmä eli asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava ”normaali” verojärjestelmä ja tämän jälkeen osoitettava, että kyseessä oleva verotoimenpide poikkeaa kyseisestä viitejärjestelmästä, koska sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisellä viitejärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Valtiontuen käsite ei kuitenkaan kata toimenpiteitä, joilla aikaansaadaan erilaista kohtelua sellaisten yritysten välillä, jotka ovat kyseessä olevalla oikeudellisella järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa tai oikeudellisessa tilanteessa, ja jotka ovat täten ensi näkemältä valikoivia, jos kyseinen jäsenvaltio pystyy kolmanneksi osoittamaan, että kyseinen erilainen kohtelu on oikeutettua siltä osin kuin se johtuu sen järjestelmän luonteesta tai rakenteesta, jonka osa kyseiset toimenpiteet ovat (ks. vastaavasti tuomio 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. komissio, C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, 68 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 31 Valittajat arvostelevat ainoassa valitusperusteessaan unionin yleistä tuomioistuinta siitä, ettei se tutkinut niiden keskeistä argumentaatiota, joka on esitetty niiden viiden osan, joista niiden kanteen tueksi esitetty ainoa kanneperuste muodostuu, kolmessa ensimmäisessä osassa, ja jolla arvostellaan riidanalaisista päätöistä siltä osin kuin komissio valittajien mukaan yksilöi siinä valikoivuutta koskevan edellytyksen arvioinnin yhteydessä virheellisesti viitejärjestelmän tai asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettavan ”normaalin” verojärjestelmän sen tutkinnan ensimmäisessä vaiheessa, joka komission on suoritettava tämän tuomion 30 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti.



- 32 Komission tekemä virhe johtuu erityisesti siitä, että se luonnehti riidanalaista toimenpidettä eli julkisten pelikasinoiden voitoista tehtävää pidätystä ”erityisveroksi” tai jopa ”erityiseksi lisäveroksi”, minkä perusteella se saattoi todeta, että kyseisen pidätyksen perusteella maksetut määrät voidaan vähentää tuloveron, yhteisöveron ja elinkeinoveron määräytymisperusteesta Saksan sovellettavassa vero-oikeudessa säädettyjen normaalin verojärjestelmän yleisten verosääntöjen mukaisesti, joissa sallitaan ”liiketoimista aiheutuneiden menojen” vähennyskelpoisuus.
- 33 Valittajat väittävät, että voitoista tehtävää pidätystä on luonnehdittava ”voitonsiirroksi” tai ”voitonjaoksi” eikä ”veroksi” tai ”erityiseksi veroksi”, joten sovellettavan Saksan vero-oikeuden mukaan kyseistä voitoista tehtävää pidätystä ei olisi pitänyt vähentää elinkeinoveron perusteesta. Tosiasiallisesti tehty vähennys merkitsee valittajien mukaan siis poikkeusta ”normaalista” verojärjestelmästä ja näin ollen valikoivaa etua.
- 34 Tältä osin herää kysymys, saattoiko unionin yleinen tuomioistuin katsoa perustellusti, että koska komissio totesi SEUT 108 artiklan 3 kohdassa tarkoitetun alustavan tutkintamenettelyn päätteeksi tekemässään riidanalaisessa päätöksessä, että riidanalainen toimenpide ei ole SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea, koska kyseisellä toimenpiteellä ei ole myönnetty taloudellista etua eikä toimenpide ole valikoiva, kanne, joka koskee yksinomaan toteamusta valikoivuuden puuttumisesta, on hylättävä tehottomana ja näin ollen oikeudellisesti selvästi täysin perusteettomana, koska vaikka kyseinen kanneperuste osoittautuisi perustelluksi, kyseessä oleva toimenpide ei edelleenkään ole valtiontukea sen vuoksi, ettei taloudellista etua ole myönnetty, kuten riidanalaisessa päätöksessä todetaan.
- 35 On totta, että tältä osin unionin tuomioistuin on jo todennut, että SEUT 107 artiklan 1 kohtaan perustuva toimenpiteen valikoivuutta koskeva vaatimus on selvästi erotettava siihen liittyvästä taloudellisen edun havaitsemisesta, koska kun komissio on havainnut asianomaisen toimenpiteeseen suoraan tai välillisesti perustuvan edun käsitteen laajassa merkityksessä, sen tehtävänä on vielä osoittaa, että kyseinen etu koskee erityisesti yhtä tai useampaa yritystä (tuomio 4.6.2015, komissio v. MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, 59 kohta).
- 36 Unionin tuomioistuin on kuitenkin korostanut, että viitejärjestelmän määrittämisellä on erityistä merkitystä tilanteissa, joissa on kyse kansallisista veroimenpiteistä, koska SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun taloudellisen edun olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan suhteessa niin sanottuun normaaliin verotukseen (tuomio 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. komissio, C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 37 Verotoimenpiteen valikoivuuden arvioimiseksi on siis tärkeää, että asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen verojärjestelmä tai viitejärjestelmä yksilöidään asianmukaisesti komission päätöksessä ja että tuomioistuin, jossa tämä yksilöinti riitautetaan, tutkii sen asianmukaisesti. Koska viitejärjestelmän määrittäminen on sen vertailevan tarkastelun lähtökohta, joka on tehtävä valikoivuutta arvioitaessa, viitejärjestelmää määritettäessä tehty virhe aiheuttaa välttämättä sen, että valikoivuusedellytystä koskeva arviointi on kokonaisuudessaan virheellinen (tuomio 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. komissio, C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, 71 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 38 Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin on todennut, että viitejärjestelmän määrittämisen, joka on tehtävä asianomaisen jäsenvaltion kanssa käydyn kontradiktorisen näkemystenvaihdon päätteeksi, on perustuttava kyseisen jäsenvaltion kansallisen oikeuden nojalla sovellettavien

sääntöjen sisällön, niiden keskinäisen vuorovaikutuksen ja niiden konkreettisten vaikutusten objektiiviseen tarkasteluun (tuomio 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. komissio, C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, 72 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 39 Unionin tuomioistuin on myös todennut, että niiden alojen ulkopuolella, joilla unionin vero-oikeus on yhdenmukaistettu, kyseessä oleva jäsenvaltio määrittää käyttämällä välitöntä verotusta koskevaa toimivaltaansa ja verotuksellisen autonomiansa mukaisesti verojen olennaiset ominaispiirteet, jotka määrittävät lähtökohtaisesti viitejärjestelmän tai ”normaalin” verojärjestelmän, jonka perusteella valikoivuutta koskevaa edellytystä on tarkasteltava. Tämä koskee siten erityisesti veroperusteen ja verotettavan tapahtuman määrittämistä (tuomio 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. komissio, C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, 73 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 40 Tästä seuraa, että määritettäessä välittömän verotuksen viitejärjestelmää on otettava huomioon ainoastaan kyseisen jäsenvaltion sovellettava kansallinen lainsäädäntö; tämä määrittäminen on itsessään ehdoton edellytys sekä edun olemassaolon arvioimiseksi että sen selvittämiseksi, onko se valikoiva (tuomio 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. komissio, C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, 74 kohta).
- 41 Kuten myös julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 60 kohdassa, tämän tuomion 34 kohdassa tiivistetysti esitetty unionin yleisen tuomioistuimen lähestymistapa on ristiriidassa niiden unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä vahvistettujen periaatteiden kanssa, jotka on palautettu mieleen tämän tuomion 36–40 kohdassa ja joiden mukaan tarkastelu, joka komission on tehtävä luonteeltaan fiskaalisen tukijärjestelmän valikoivuuden toteamiseksi, on viitejärjestelmän tai ”normaalin” verojärjestelmän määrittämisen osalta päällekkäinen sen tarkastelun kanssa, joka on suoritettava selvitettäessä, onko riidanalaisen toimenpiteen vaikutuksena edun tuottaminen niille, jotka ovat kyseisen toimenpiteen edunsaajina.
- 42 Mainittujen periaatteiden mukaan on nimittäin niin, että jos unionin yleinen tuomioistuin olisi tutkinut käyttäen täyttä tuomioistuinvalvontaa koskevaa toimivaltaansa, joka sille kuuluu siltä osin kuin kyse on sovellettavan kansallisen oikeuden tulkinnasta, jonka komissio teki riidanalaisessa päätöksessä, valittajien väitteet, jotka kohdistuvat viitejärjestelmän yksilöimiseen kyseisessä päätöksessä ja jotka esitetään tiivistetysti tämän tuomion 32 ja 33 kohdassa, ja jos unionin yleinen tuomioistuin tämän tutkinnan päätteeksi olisi todennut, kun otetaan huomioon asiassa sovellettavat Saksan vero-oikeuden säännöt ja periaatteet sekä se, miten niitä on tulkittu kansallisessa oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa, että komissio todellakin teki tässä yksilöinnissä virheen, tällainen virhe olisi väistämättä rasittanut valikoivan edun olemassaoloon liittyvää edellytystä koskevaa komission analyysiä kokonaisuudessaan molempien osatekijöiden eli sekä valikoivuutta että taloudellista etua koskevan edellytyksen osalta.
- 43 Tästä seuraa, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen, kun se katsoi, ettei sen tarvinnut tutkia kyseisiä valittajien väitteitä sillä perusteella, että vaikka ne olisivatkin perusteltuja, ne olisivat joka tapauksessa tehottomia, koska ne vaikuttaisivat ainoastaan komission riidanalaisessa päätöksessä tekemään valikoivuutta koskevan edellytyksen arviointiin mutta eivät mainitussa päätöksessä erikseen tarkastellun taloudellista etua koskevan edellytyksen arviointiin.
- 44 Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa komission toissijaisesti esittämällä väitteellä, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin olisi loukannut ne ultra petita -periaatetta, jos se olisi tutkinut riidanalaisen päätöksen laillisuuden paitsi valikoivuutta koskevan edellytyksen tutkimisen osalta myös taloudellisen edun olemassaoloa koskevan edellytyksen arvioinnin osalta.

- 45 Kuten unionin tuomioistuin on useaan otteeseen todennut, koska laillisuusvalvontaa suorittava tuomioistuin ei voi lausua kanteen ulkopuolisesta seikasta, sen antamassa kumoamistuomiossa ei voida ylittää sitä, mitä kantaja on vaatinut (tuomio 14.11.2017, *British Airways v. komissio*, C-122/16 P, EU:C:2017:861, 81 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 46 On todettava, että vaikka tuomioistuimen tarvitsee ottaa kantaa vain asianosaisten vaatimuksiin, koska asianosaisten asiana on määrittää oikeusriidan laajuus, se ei ole ne ultra petita -periaatteen nojalla sidottu pelkästään asianosaisten vaatimustensa tueksi esittämiin väitteisiin, sillä muuten se saattaisi joutua perustamaan ratkaisunsa virheellisiin oikeudellisiin näkökohtiin (ks. vastaavasti tuomio 20.1.2021, *komissio v. Printeos*, C-301/19 P, EU:C:2021:39, 58 kohta).
- 47 Valittajat vaativat ensimmäisessä oikeusasteessa riidanalaisen päätöksen kumoamista ja väittivät muun muassa, että komissio oli kyseisessä päätöksessä tutkinut valikoivuutta koskevaa edellytystä unionin oikeuden vastaisesti, koska kyseinen tutkinta perustui viitejärjestelmän tai ”normaalin” verojärjestelmän yksilöimiseen, joka perustui Saksan vero-oikeuden sääntöjen ja periaatteiden virheelliseen tulkintaan siltä osin kuin kyse on ”liiketoimista aiheutuneiden menojen” vähennyskelpoisuudesta.
- 48 Vaikka on totta, että muodollisesti valittajien kanne koski vain komission riidanalaisessa päätöksessä tekemää arviointia valikoivuusedellytyksestä eikä taloudellisen edun olemassaoloa koskevasta edellytyksestä, on kuitenkin niin, että – kuten edellä korostetaan – niiden väitteet olivat aineellisesti yhtä merkityksellisiä kummankin kyseessä olevan edellytyksen arvioimiseksi, koska ne koskivat viitejärjestelmän tai ”normaalin” verojärjestelmän yksilöimistä kyseisessä päätöksessä; kyseinen tarkastelu on samanlainen kummankin edellytyksen osalta ja jos se olisi sovellettavan kansallisen oikeuden vastainen, rasittaisi väistämättä yhtä paljon kummankin edellytyksen arviointia.
- 49 Näin ollen on niin, että jos unionin yleinen tuomioistuin olisi tutkinut nämä valittajien väitteet – mihin sillä oli velvollisuus – se ei olisi millään tavoin muuttanut vaatimuksen kohdetta, sellaisena kuin se oli vahvistettu kanteessa, eikä se näin ollen olisi loukannut ne ultra petita -periaatetta.
- 50 Unionin yleinen tuomioistuin ei myöskään olisi loukannut tätä periaatetta, jos se olisi kyseisen tarkastelun päätteeksi todennut, että riidanalainen päätös oli kumottava, koska komissio oli kyseisessä päätöksessä yksilöinyt virheellisesti viitejärjestelmän tai ”normaalin” verojärjestelmän.
- 51 Kaiken edellä esitetyn perusteella valituksenalainen tuomio on kumottava.

### **Asian palauttaminen unionin yleiseen tuomioistuimeen**

- 52 Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 61 artiklassa määrätään, että jos muutoksenhaku todetaan aiheelliseksi, unionin tuomioistuin kumoaa unionin yleisen tuomioistuimen ratkaisun. Se voi joko itse ratkaista asian lopullisesti, jos asia on ratkaisukelpoinen, tai palauttaa asian unionin yleisen tuomioistuimen ratkaistavaksi.
- 53 Tässä tuomiossa todetaan, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen, kun se ei tutkinut valittajien väitteitä, joilla arvosteltiin sitä, miten komissio yksilöi riidanalaisessa päätöksessä viitejärjestelmän tai ”normaalin” verojärjestelmän.

- 54 Koska unionin yleinen tuomioistuin ei tarkastanut sitä, miten komissio tulkitse sovellettavaa kansallista oikeutta viitejärjestelmän tai sovellettavan ”normaalin” verojärjestelmän määrittämiseksi, mikä sen olisi pitänyt tehdä valittajien sille nimenomaisesti esittämän argumentaation valossa, unionin tuomioistuin katsoo, ettei nyt käsiteltävä asia ole ratkaisukelpoinen. Asia on siis palautettava unionin yleiseen tuomioistuimeen.

### **Oikeudenkäyntikulut**

- 55 Koska asia palautetaan unionin yleiseen tuomioistuimeen, oikeudenkäyntikuluista on päätettävä myöhemmin.

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

- 1) Unionin yleisen tuomioistuimen 22.10.2021 antama määräys Fachverband Spielhallen ja LM vastaan komissio (T-510/20, EU:T:2021:745) kumotaan.**
- 2) Asia palautetaan unionin yleiseen tuomioistuimeen.**
- 3) Oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin.**

Allekirjoitukset