



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

21 päivänä joulukuuta 2016*

Muutoksenhaku — Valtiontuet — SEUT 107 artiklan 1 kohta — Verojärjestelmä — Yhteisövero — Vähennys — Sellaisen liikearvon kirjaaminen kuluksi, joka johtuu siitä, että yritys, jonka verotuksellinen kotipaikka on Espanjassa, hankkii vähintään 5 prosentin omistusosuuden sellaisesta yrityksestä, jonka verotuksellinen kotipaikka on tämän jäsenvaltion ulkopuolella — Valtiontuen käsite — Valikoivuutta koskeva edellytys

Yhdistetyissä asioissa C-20/15 P ja C-21/15 P,

joissa on kyse Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 56 artiklaan perustuvista valituksista, jotka on pantu vireille 19.1.2015,

Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes ja P. Němečková,

valittajana,

ja jossa muina osapuolina ovat

World Duty Free Group SA, aiemmin Autogrill España SA, kotipaikka Madrid (Espanja) (C-20/15 P),

Banco Santander SA, kotipaikka Santander (Espanja) (C-21/15 P) ja

Santusa Holding SL, kotipaikka Boadilla del Monte (Espanja) (C-21/15 P),

edustajinaan J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro ja R. Calvo Salinero, abogados,

kantajina ensimmäisessä oikeusasteessa,

joita tukevat

Saksan liittotasavalta, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,

Irlanti, asiamiehinään G. Hodge ja E. Creedon, avustajinaan B. Doherty, barrister, ja A. Goodman, barrister, ja

Espanjan kuningaskunta, asiamiehenään A. Sampol Pucurull,

väliintulijoina muutoksenhakuasteessa,

* * Oikeudenkäyntikieli: espanja.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, varapresidentti A. Tizzano, jaostojen puheenjohtajat R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça, E. Juhász ja A. Prechal (esittelevä tuomari) sekä tuomarit A. Borg Barthet, J. Malenovský, E. Jarašiūnas, F. Biltgen, K. Jürimäe ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies V. Tourrès,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 31.5.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 28.7.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Euroopan komissio vaatii valituksessaan asiassa C-20/15 P, että unionin tuomioistuin kumooa unionin yleisen tuomioistuimen 7.11.2014 antaman tuomion Autogrill España v. komissio (T-219/10, EU:T:2014:939; jäljempänä valituksenalainen tuomio Autogrill España v. komissio), jolla tämä kumosi Espanjan soveltamasta, omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan liikearvon kirjaamisesta kuluksi, C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), 28.10.2009 annetun komission päätöksen 2011/5/EY (EUVL 2011, L 7, s. 48; jäljempänä ensimmäinen riidanalainen päätös) 1 artiklan 1 kohdan ja 4 artiklan.
- 2 Komissio vaatii valituksessaan asiassa C-21/15 P, että unionin tuomioistuin kumooa unionin yleisen tuomioistuimen 7.11.2014 antaman tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio (T-399/11, EU:T:2014:938; jäljempänä valituksenalainen tuomio Banco Santander ja Santusa v. komissio), jolla tämä kumosi Espanjan soveltamasta, omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan rahallisen liikearvon kirjaamisesta kuluksi, C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), 12.1.2011 annetun komission päätöksen 2011/282/EU (EUVL 2011, L 135, s. 1; jäljempänä toinen riidanalainen päätös) 1 artiklan 1 kohdan ja 4 artiklan.

Asioiden taustat

- 3 Asian tausta, sellaisena kuin se käy ilmi valituksenalaisista tuomioista, voidaan tiivistää seuraavasti.
- 4 Sen jälkeen, kun Euroopan parlamentin jäsenet olivat esittäneet komissiolle useita kirjallisia kysymyksiä vuosina 2005–2006 ja yksityinen toimija oli kannellut komissiolle vuonna 2007, komissio päätti 10.10.2007 aloittaa muodollisen tutkintamenettelyn, joka koski Espanjan yhteisöverolain 12 §:n 5 momentissa, joka lisättiin kyseiseen lakiin verotuksellisten, hallinnollisten ja sosiaalisten toimenpiteiden toteuttamisesta 27.12.2001 annetulla lailla 24/2001 (Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) (BOE nro 313, 31.12.2001, s. 50493) ja joka vahvistettiin yhteisöverolain koonnoksen hyväksymisestä 5.3.2004 annetulla kuninkaan asetuksella 4/2004 (Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) (BOE nro 61, 11.3.2004, s. 10951), olevaa säännöstä (jäljempänä riidanalainen toimenpide).
- 5 Riidanalaisessa toimenpiteessä säädetään, että kun Espanjassa verovelvollinen yritys hankkii omistusosuuden ”ulkomaisessa yrityksessä” ja kun kyseinen omistusosuus on vähintään 5 prosenttia keskeytyksettä vähintään yhden vuoden ajan, kyseisestä omistusosuudesta seuraava liikearvo, joka kirjataan yrityksen kirjanpitoon erillisenä aineettomana omaisuuseränä, voidaan vähentää kuluna sen

yhteisöveron veropohjasta, jonka yritys on velvollinen maksamaan. Riidanalaisessa toimenpiteessä täsmennetään, että jotta yritystä voidaan pitää ”ulkomaisena yrityksenä”, sen on oltava velvollinen maksamaan Espanjassa sovellettavan veron kanssa samanlaista veroa ja sen tulojen on pääasiassa oltava peräisin yritystoiminnasta ulkomailla.

- 6 Valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 10–13 kohdassa, jotka ovat samat kuin valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 15–18 kohta, unionin yleinen tuomioistuin on täsmentänyt seuraavaa:

”10 [Ensimmäisestä riidanalaisesta] päätöksestä ilmenee, että Espanjan lain mukaan yritysten yhdistämisellä tarkoitetaan toimenpidettä, jossa yksi tai useampi yritys siirtää purkautumishetkellään ilman selvitysmenettelyä kokonaisuudessaan toiselle jo olemassa olevalle tai yhdessä perustettavalle yritykselle varat ja vastuut, mistä vastineena sen osakkaille annetaan toisen yrityksen yhtiöpääomaa edustavat arvopaperit ([ensimmäisen riidanalaisen] päätöksen 23 perustelukappale[, joka on sama kuin toisen riidanalaisen päätöksen 32 perustelukappale]).

11 Omistusosuuden hankkiminen määritellään [ensimmäisessä riidanalaisessa] päätöksessä toimenpiteeksi, jolla yritys hankkii osuuksia toisen yrityksen pääomasta mutta ei enemmistöä eikä kohdeyrityksen äänioikeuksien määräysvaltaa ([ensimmäisen riidanalaisen] päätöksen 23 perustelukappale[, joka on sama kuin toisen riidanalaisen päätöksen 32 perustelukappale]).

12 [Ensimmäisessä riidanalaisessa] päätöksessä todetaan lisäksi, että riidanalaisen toimenpiteen mukaan rahallinen liikearvo määritetään vähentämällä kohdeyrityksen aineellisen ja aineettoman omaisuuden markkina-arvo omistusosuuden hankinnasta maksetusta hinnasta. Kyseisen toimenpiteen osalta täsmennetään myös, että siinä tarkoitettu rahallinen liikearvo tuo omistusosuuksien hankkimiseen käsitteen, jota käytetään yleensä omaisuserien siirrossa tai liiketoimissa, joissa yritykset yhdistyvät ([ensimmäisen riidanalaisen] päätöksen 20 perustelukappale[, joka on sama kuin toisen riidanalaisen päätöksen 29 perustelukappale]).

13 Lopuksi on todettava, että Espanjan verolainsäädännön mukaan tilanteessa, jossa Espanjassa verotettava yritys hankkii omistusosuuden Espanjaan sijoittautuneesta yhtiöstä, kyseisestä hankinnasta seuraavaa liikearvoa ei verotuksen tarpeisiin voida laskea erikseen. Espanjan verolainsäädännön mukaan on sen sijaan edelleen niin, että liikearvo voidaan kirjata kuluksi [vain] yritysten yhteenliittymässä ([ensimmäisen riidanalaisen] päätöksen 19 perustelukappale[, joka on sama kuin toisen riidanalaisen päätöksen 28 perustelukappale]).”

- 7 Komissio päätti menettelyn Euroopan unionissa toteutettuja omistusosuuksien hankkimisia koskevilta osin ensimmäisellä riidanalaisella päätöksellä.

- 8 Ensimmäisen riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 1 kohdassa komissio totesi riidanalaisella toimenpiteellä käyttöön otetun tukijärjestelmän (jäljempänä riidanalainen järjestelmä), joka koostuu veroedusta, jonka perusteella Espanjassa verovelvolliset yritykset voivat kirjata omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa yhtiöissä johtuvan liikearvon kuluksi, yhteismarkkinoille soveltumattomaksi silloin, kun sitä sovelletaan unioniin sijoittautuneista yrityksistä hankittuihin omistusosuuksiin. Komissio vaati kyseisen päätöksen 4 artiklassa Espanjan kuningaskunnan perimään takaisin tämän järjestelmän perusteella maksetut tuet.

- 9 Komissio jätti kuitenkin menettelyn vireille unionin ulkopuolella toteutettuja omistusosuuksien hankkimisia koskevilta osin, koska Espanjan viranomaiset olivat sitoutuneet toimittamaan uusia tietoja esteistä rajat ylittävälle, unionin ulkopuolisille sulautumille.

- 10 Toisessa riidanalaisessa päätöksessä komissio totesi riidanalaisen tukijärjestelmän, joka koostuu veroedusta, jonka perusteella Espanjassa verovelvolliset yritykset voivat kirjata omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa yhtiöissä johtuvan liikearvon kuluksi, yhteismarkkinoille soveltumattomaksi

silloin, kun sitä sovelletaan unionin ulkopuolelle sijoittautuneista yrityksistä hankittuihin omistusosuuksiin (saman päätöksen 1 artiklan 1 kohta), ja vaati Espanjan kuningaskuntaa perimään takaisin tämän järjestelmän perusteella maksetut tuet (saman päätöksen 4 artikla).

Oikeudenkäyntimenettelyt unionin yleisessä tuomioistuimessa ja valituksenalaiset tuomiot

- 11 Autogrill España SA, josta on tullut World Duty Free Group SA (jäljempänä WDFG), nosti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 14.5.2010 toimittamallaan kannekirjelmällä kanteen ensimmäisen riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 1 kohdan ja 4 artiklan kumoamiseksi.
- 12 Siltä osin kuin kanne koski tämän päätöksen 1 artiklan 1 kohtaa, WDFG esitti neljä kanneperustetta, joista ensimmäinen koski sitä, että komissio oli tehnyt oikeudellisen virheen arvioidessaan valikoivuutta koskevaa edellytystä, toinen sitä, ettei riidanalainen toimenpide ollut valikoiva, koska toimenpiteellä käyttöön otettu erottelu johtui sen järjestelmän luonteesta ja rakenteesta, johon toimenpide sisältyi, kolmas sitä, ettei toimenpiteestä koitunut minkäänlaista etua yhtiöille, joihin riidanalaista järjestelmää sovellettiin, ja neljäs sitä, että mainitun päätöksen perustelut olivat puutteelliset valikoivuutta koskevan arviointiperusteen sekä edun olemassaoloa koskevan arviointiperusteen osalta.
- 13 Banco Santander SA ja Santusa Holding SL (jäljempänä Santusa) nostivat unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 29.7.2011 toimittamallaan kannekirjelmällä kanteen toisen riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 1 kohdan ja 4 artiklan kumoamiseksi.
- 14 Siltä osin kuin kanne koski mainitun päätöksen 1 artiklan 1 kohtaa, Banco Santander ja Santusa vetosivat viiteen kanneperusteeseen, joista ensimmäinen koski komission tekemää oikeudellista virhettä valikoivuutta koskevan edellytyksen soveltamisessa, toinen viitejärjestelmän määrittämisessä tehtyä virhettä, kolmas sitä, ettei riidanalainen toimenpide ollut valikoiva, koska toimenpiteellä käyttöön otettu erottelu perustui sen järjestelmän luonteeseen tai rakenteeseen, johon se kuului, neljäs sitä, ettei yhtiöille, joihin riidanalaista tukiohjelmaa sovelletaan, aiheutunut toimenpiteestä mitään etua, ja viides sitä, että mainitun päätöksen perustelut olivat puutteelliset valikoivuutta koskevan arviointiperusteen sekä edun olemassaoloa koskevan arviointiperusteen osalta.
- 15 Unionin yleinen tuomioistuin hyväksyi valituksenalaisilla päätöksillä sisällöltään samoilla perusteilla molempien kanteiden ensimmäiset kanneperusteet, jotka koskivat SEUT 107 artiklan 1 kohdan virheellistä soveltamista valikoivuutta koskevan edellytyksen osalta, ja tutkimatta muita kanneperusteita kumosi riidanalaisten päätösten 1 artiklan 1 kohdan ja 4 artiklan.

Asianosaisten ja muiden osapuolten vaatimukset sekä oikeudenkäyntimenettely unionin tuomioistuimessa

- 16 Komissio vaatii, että unionin tuomioistuin
 - kumoaa valituksenalaiset tuomiot
 - palauttaa molemmat asiat unionin yleiseen tuomioistuimeen ja
 - määrää, että oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin.
- 17 WDFG vaatii asiassa C-20/15 P ja Banco Santander ja Santusa vaativat asiassa C-21/15 P, että unionin tuomioistuin hylkää valitukset, pysyttää valituksenalaiset tuomiot ja velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

- 18 Saksan liittotasavalta, Irlanti sekä Espanjan kuningaskunta hyväksyttiin 19.5.2015 annetuilla unionin tuomioistuimen presidentin määräyksillä väliintulijoiksi tukemaan WDFG:n vaatimuksia asiassa C-20/15 P ja Banco Santanderin ja Santusan vaatimuksia asiassa C-21/15 P.
- 19 Sitä vastoin Telefónica SA:n ja Iberdrola SA:n väliintulohakemukset WDFG:n tukemiseksi asiassa C-20/15 P ja Banco Santanderin ja Santusan väliintulohakemukset asiassa C-21/15 P hylättiin unionin tuomioistuimen presidentin 6.10.2015 antamalla määräyksellä.

Valitusten tarkastelu

- 20 Komissio vetoaa molemmissa valituksissaan samaan yhteen ainoaan valitusperusteeseen, joka jakautuu kahteen osaan ja joka koskee oikeudellista virhettä, jonka unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt tulkitessaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivuutta koskevaa edellytystä.

Ainoan valitusperusteen ensimmäinen osa

Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

- 21 Komissio väittää ainoan valitusperusteensa ensimmäisessä osassa, että unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen katsoessaan, että toimenpiteen valikoivuuden osoittaminen edellyttää komissiolta sellaisen yritysyhjän määrittämistä, jolla on sille tunnusomaiset piirteet.
- 22 Komissio väittää, että se on riidanalaisissa päätöksissä pitäytynyt tiukasti valikoivuuteen verotuksen alalla sovellettavassa arviointimenetelmässä, sellaisena kuin se on vahvistettu unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä. Näin ollen komissio on osoittanut, että riidanalainen toimenpide oli poikkeus viitekehyksestä, koska toimenpiteen mukaan Espanjassa verovelvollisiin yrityksiin, jotka hankkivat vähintään 5 prosentin omistusosuuksia ulkomaille sijoittautuneista yhtiöistä, sovellettiin erilaista verokohtelua kuin Espanjassa verovelvollisiin yhtiöihin, jotka hankkivat omistusosuuksia Espanjaan sijoittautuneista yhtiöistä, vaikka molemmat yritysyhjet olivat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa Espanjan yleisen yhteisöverojärjestelmän tavoitteen kannalta.
- 23 Komissio katsoo, että asettaessaan komissiolle ylimääräisen velvollisuuden osoittaa, että riidanalaisella toimenpiteellä suositetaan tiettyjä yrityksiä, jotka voidaan yksilöidä sellaisten ominaispiirteiden perusteella, joita muilla yrityksillä ei ole, eli niille tunnusomaisten ja ennalta yksilöitävien erityispiirteiden perusteella, unionin yleinen tuomioistuin on soveltanut suppeampaa valikoivuuden edellytystä kuin unionin tuomioistuin oikeuskäytännössään.
- 24 Komissio väittää erityisesti, että toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin on katsonut valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 57 ja 58 kohdassa sekä valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 61 ja 62 kohdassa, toimenpiteet voidaan katsoa valikoiviksi, vaikka niiden soveltamisella ei ole yhteyttä tuensaajan toiminnan luonteeseen ja vaikka niissä annetaan tiettyjä investointitoimia koskeva veroetu vahvistamatta minkäänlaista vähimmäismäärää.
- 25 Tässä yhteydessä unionin yleinen tuomioistuin on komission mukaan päätellyt virheellisesti 8.11.2001 annetusta tuomiosta Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), että kansallinen toimenpide, jonka soveltamisella ei ole yhteyttä yritysten toiminnan luonteeseen, ei lähtökohtaisesti ole valikoiva. Kyseisen tuomion 36 kohdassa esitetty johtopäätös, jonka mukaan ”kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevia toimenpiteitä ei ole pidettävä – – valtiontukina silloin, kun niitä sovelletaan kaikkiin kyseisen valtion alueella sijaitseviin yrityksiin näiden toimialasta ja toiminnasta riippumatta”, on nimittäin ymmärrettävä siten, että valikoivuuden puuttuminen seuraa siitä, että kansallista toimenpidettä sovelletaan erotuksetta kaikkiin yrityksiin kyseisessä jäsenvaltiossa.

- 26 Lisäksi komissio moittii unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että tämä on tehnyt oikeudellisen virheen katsoessaan valituksenalaisen tuomion *Autogrill España v. komissio* 59–62 kohdassa sekä valituksenalaisen tuomion *Banco Santander ja Santusa v. komissio* 63–66 kohdassa, että riidanalaisen kaltainen toimenpide ei ole valikoiva, jos se liittyy tiettyjen taloudellisten hyödykkeiden eli ulkomaisten yhtiöiden osuuksien hankkimiseen ja jos sillä ei lähtökohtaisesti suljeta mitään yritysryhmää sen perusteella saatavan edun ulkopuolelle.
- 27 Komission mukaan unionin yleinen tuomioistuin on tältä osin tukeutunut virheellisesti 19.9.2000 annettuun tuomioon *Saksa v. komissio* (C-156/98, EU:C:2000:467). Kyseisen tuomion 22 ja 23 kohdasta käy nimittäin ilmi, että tuomioon johtaneessa asiassa komissio oli katsonut kyseessä olevan toimenpiteen valikoivaksi tiettyihin sellaisiin maantieteellisesti rajattuihin yrityksiin nähden, joihin yksityiset sijoittajat olivat sijoittaneet omaisuuden myynnistä saatuja voittoja, eikä itse näihin sijoittajiin nähden – näiden yritysten osalta komissio oli katsonut, että tämä toimenpide ei ollut valtiontukea.
- 28 Lisäksi komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin on katsonut valituksenalaisen tuomion *Autogrill España v. komissio* 66–68 kohdassa sekä valituksenalaisen tuomion *Banco Santander ja Santusa v. komissio* 70–72 kohdassa, että on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön vastaista katsoa, että verotuksellista toimenpidettä, josta hyötymiselle on asetettu tiettyjä edellytyksiä, on pidettävä valikoivana, vaikka edunsaajayrityksillä ei olisi mitään sellaista yhteistä ominaisuutta, jonka perusteella ne voitaisiin erottaa muista yrityksistä, lukuun ottamatta sitä, että ne kykenevät täyttämään toimenpiteen soveltamiselle asetetut edellytykset.
- 29 Komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin on tukeutunut tässä yhteydessä kyseisen oikeuskäytännön virheelliseen arviointiin.
- 30 Komissio väittää 15.11.2011 annetusta tuomiosta *komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta* (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732), että sen 90 ja 91 kohdasta käy ilmi, että tuomio koskee erityistä tilannetta, jossa unionin tuomioistuin on katsonut valikoivaksi itse viitejärjestelmänä olevan verojärjestelmän eikä jonkin sitä koskevan poikkeuksen, koska verojärjestelmä toi sellaisenaan etua offshore-yrityksille. Kyseisessä tuomiossa tehty viittaus yritysryhmän ”erityisiin ominaispiirteisiin” on siis komission mukaan ymmärrettävä niin, että se viittaa ominaisuuksiin, joiden vuoksi nämä yritykset ovat saaneet veroetua viitejärjestelmästä, joka on itsessään valikoiva, eikä sitä pitäisi laajentaa tämän erityistilanteen ulkopuolelle.
- 31 Komission mukaan 29.3.2012 annetun tuomion *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) 42 kohdan osalta unionin yleinen tuomioistuin on komission mukaan jättänyt huomiotta tämän kohdan toisen virkkeen, jossa ilmaistaan unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä vahvistettu periaate, jonka mukaan toimenpide on valikoiva, jos sillä suositaan tiettyjä yrityksiä tai tuotannonaloja sellaisiin muihin yrityksiin tai tuotannonaloihin nähden, jotka ovat järjestelmän tavoitteen kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessä tilanteessa.
- 32 WDFG sekä *Banco Santander ja Santusa* toteavat aluksi, että komissio ei ole katsonut riidanalaisissa päätöksissä, että riidanalainen toimenpide oli tosiasiallisesti valikoiva, joten nyt käsiteltävissä valituksissa on tutkittava ainoastaan valituksenalaisiin tuomioihin kohdistettu kritiikki siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin on katsonut, että komission näissä päätöksissä esittämät perustelut eivät riittäneet siihen, että tämä toimenpide voitiin katsoa oikeudellisesti valikoivaksi.
- 33 WDFG sekä *Banco Santander ja Santusa* katsovat, että 8.11.2001 annetusta tuomiosta *Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) seuraa, että toimenpidettä, josta voivat hyötyä kaikki yritykset, ei voida katsoa valikoivaksi. Tästä tuomiosta ei sitä vastoin voida päätellä, kuten komissio on tehnyt, että kansallisen toimenpide ei ole valikoiva, kun sitä sovelletaan poikkeuksetta kaikkiin jäsenvaltiossa oleviin yrityksiin, koska tällaisen näkemyksen soveltaminen merkitsisi sitä, että lähes kaikki verosäännöt olisi katsottava valikoiviksi.

- 34 WDFG sekä Banco Santander ja Santusa riitauttavat myös komission näkemyksen, jonka mukaan kansalliset verotukselliset toimenpiteet on jo useaan otteeseen katsottu valikoiviksi, vaikka niissä ei olisi vahvistettu minkäänlaista investointia koskevaa vähimmäismäärää ja vaikka niitä sovellettaisiin riippumatta edunsaajan toiminnan luonteesta. Joka tapauksessa on niin, että siltä osin kuin riidanalaisella toimenpiteellä myönnetään kaikille sitä haluaville yrityksille veroetu riippumatta ryhmästä, johon yritys kuuluu, ei tällaista toimenpidettä voida ainoastaan tämän perusteella pitää ensi arviolta ja oikeudellisesti valikoivana.
- 35 WDFG sekä Banco Santander ja Santusa katsovat, että unionin yleinen tuomioistuin on perustellusti tukeutunut 19.9.2000 annettuun tuomioon Saksa v. komissio (C-156/98, EU:C:2000:467), koska kyseisessä tuomiossa käsiteltävässä päätöksessä komissio oli nimenomaisesti myöntänyt, että kansallinen toimenpide ei ollut valikoiva kyseessä olevien sijoittajien osalta, minkä unionin tuomioistuin vahvisti.
- 36 Komissio on päätöskäytännössään jo aiemmin useassa tapauksessa sulkenut pois verotuksellisten toimenpiteiden valikoivuuden soveltaen tätä samaa edellytystä eli sitä, että yleiset toimenpiteet, jotka koskevat erotuksetta kaikkia yrityksiä ja joista kaikki verovelvolliset voivat hyötyä, eivät ole valikoivia.
- 37 Tämän edellytyksen soveltaminen ei myöskään johda siihen, että tiettyjen omaisuuserien ostamista koskevia toimenpiteitä, joihin komissio on vedonnut, ei todettaisi valikoiviksi. Nämä toimenpiteet voidaan katsoa valikoiviksi, jos voidaan osoittaa, että tietyt yritykset hyötyvät tosiasiallisesti niistä ja toiset yritykset eivät hyödy. Toimenpiteiden valikoivuus ei missään tapauksessa perustu hankittujen omaisuuserien luonteeseen vaan siihen, että kyseisten ostajien voidaan katsoa muodostavan erityisen ryhmän.
- 38 WDFG sekä Banco Santander ja Santusa toteavat 15.7.2004 annetusta tuomiosta Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438), että unionin yleinen tuomioistuin on katsonut perustellusti, että kyseiseen tuomioon johtaneessa asiassa kyseessä ollut toimenpide eroaa nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevasta toimenpiteestä, koska ensin mainitun tarkoituksena oli tuoda etua erilliselle ja yksilöitävissä olevalle yritysryhmälle eli vientitoimintaa harjoittaville yrityksille.
- 39 Lisäksi 15.11.2011 annetusta tuomiosta komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) ja erityisesti sen 104 kohdasta käy selvästi ilmi, että toimenpide voidaan katsoa valikoivaksi vain, mikäli etua saavilla yrityksillä on ”erityisiä ominaispiirteitä”. Kyseisestä tuomiosta käy myös ilmi, että yleisestä järjestelmästä tehtävä poikkeus ei ole itsessään päämäärä. Merkitystä on vain toimenpiteen todellisella vaikutuksella eli sillä, hyödyttääkö se tiettyjä yrityksiä tai tuotannonaloja vai ei.
- 40 WDFG sekä Banco Santander ja Santusa väittävät, että 29.3.2012 annetun tuomion 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) tulkintaa, jota komissio puoltaa, ei myöskään voida hyväksyä. Yhtäältä unionin tuomioistuin ei ole kyseisessä tuomiossa vahvistanut viitejärjestelmän ja siitä tehtävän poikkeuksen määritelmää. Toisaalta kyseisen tuomion perustella ei voida katsoa, että toimenpide on valikoiva siksi, että yritykset, jotka täyttävät edun saamisen edellytykset, muodostavat erillisen ryhmän.
- 41 Lopuksi kyseisten osapuolten mukaan unionin yleinen tuomioistuin on katsonut perustellusti, että toimenpidettä ei voida katsoa SEUT 107 artiklassa tarkoitettulla tavalla valikoivaksi, jos siitä hyötyminen riippuu toiminnasta, joka on ensi arviolta mahdollista kaikille yrityksille, riippumatta yrityksen toimialasta. Tämä käy ilmi 19.9.2000 annetussa tuomiossa Saksa v. komissio (C-156/98, EU:C:2000:467) tehdystä toteamuksesta, joka koski kansallisen toimenpiteen valikoivuuden puuttumista sijoittajiin nähden.

- 42 Espanjan kuningaskunta väittää, että 8.11.2001 annetussa tuomiossa *Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) vahvistetaan Espanjan viranomaisten komissiossa käydyssä hallintomenettelyssä omaksuma kanta, jonka mukaan taloudellista etua ei voida katsoa tueksi, ellei sillä suosita ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.
- 43 Kyseisen hallintomenettelyn aikana Espanjan viranomaiset ovatkin osoittaneet, että riidanalainen toimenpide on yleisesti sovellettavissa, koska sitä on sovellettu hyvin erilaisilla aloilla toimiviin yrityksiin, ja näin ollen on vahvistettu valituksenalaisissa tuomioissa esitetty arvio sekä se seikka, että komissio ei ollut osoittanut riidanalaisissa päätöksissä tämän toimenpiteen valikoivuutta.
- 44 Irlanti katsoo, että – toisin kuin komissio väittää – unionin yleinen tuomioistuin ei ole päättänyt unionin tuomioistuimen 8.11.2001 antamasta tuomiosta *Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) ja unionin yleisen tuomioistuimen 6.3.2002 antamasta tuomiosta *Diputación Foral de Álava ym. v. komissio* (T-92/00 ja T-103/00, EU:T:2002:61) sekä 9.9.2009 antamasta tuomiosta *Diputación Foral de Álava ym. v. komissio* (T-227/01–T-229/01, T-265/01, T-266/01 ja T-270/01, EU:T:2009:315), että vain sellaiset toimenpiteet, joiden soveltaminen liittyy yrityksen toimialan luonteeseen tai edellytti tiettyä vähimmäismäärää, olivat valikoivia, vaan se on katsonut, että valikoivaksi ei voida katsoa toimenpidettä, josta voivat hyötyä kaikki Espanjassa verotuksellisesti asuvat yritykset, jotka hankkivat vähintään 5 prosentin omistusosuuden ulkomaille sijoittautuneesta yhtiöstä, riippumatta yritysten toimialasta ja sijoitetuista summista.
- 45 Unionin yleinen tuomioistuin on Irlannin mukaan perustellusti tukeutunut 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) katsoakseen, että jotta erilainen verokohtelu voitaisiin luokitella tueksi, on tarpeen voida määrittää erityinen sellaisten edunsaajayritysten ryhmä, jotka erottuivat niille tunnusomaisten ja erityisten piirteiden takia. Valikoivuutta koskeva edellytys, sellaisena kuin siitä on määrätty SEUT 107 artiklan 1 kohdassa, on lisäksi määriteltävä samalla tavalla kaikissa tapauksissa, joissa on kyse verotukseen liittyvistä väitetyistä valtiontuista. Näin ollen periaatetta, josta nimenomaan on kyse mainitun tuomion 104 kohdassa, ei voida rajata tilanteeseen, jossa verojärjestelmä kokonaisuutena tarkasteltuna on valikoiva.
- 46 Irlanti katsoo, että riidanalaisen kaltaisia toimenpiteitä, jotka eivät ensi näkemältä sulje mitään yritystä tai toimialaa soveltamisalan ulkopuolelle, ei voida katsoa valikoiviksi. Komissio on sitä paitsi jo aiemmin useaan otteeseen tukeutunut tähän perusteeseen todetessaan, että tietyt kansalliset toimenpiteet eivät ole valikoivia.
- 47 Saksan liittotasavalta katsoo, että se, että komission määrittelemästä viitekehyksestä on olemassa poikkeus – vaikka tämä katsottaisiin toteen näytetyksi –, ei riitä yksinään sen toteamiseen, että riidanalaisella toimenpiteellä suositaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.
- 48 Tästä seuraa päinvastoin vain se, että tämä toimenpide vastaa luonteeltaan tukena maksettavaa rahasuoritusta (subventiota). Tästä syystä sen jälkeen, kun toimenpiteen poikkeuksellisuus on tutkittu, on oikeuskäytännön ja erityisesti 15.11.2011 annetun tuomion komissio ja Espanja v. *Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta* (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) mukaisesti – ja kuten unionin yleinen tuomioistuin on perustellusti katsonut valituksenalaisissa tuomioissa – tutkittava se, koostuuko verotuksellisesta toimenpiteestä hyötyvien veronmaksajien ryhmä yrityksistä tai tuotannonaloista, jotka ovat riittävän erityisiä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.
- 49 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy näet Saksan liittotasavallan mukaan ilmi, että veroedusta hyötyvien yritysten ryhmä on riittävän selkeä, kun komissio on osoittanut, että kyseessä oleva tuki hyödytti vain yhteen talouden alaan kuuluvia ja tiettyjä toimia toteuttavia yrityksiä (tuomio 15.12.2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774), yrityksiä, jotka ovat valinneet sitä

perustettaessa tietyn oikeudellisen muodon (tuomio 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze ym., C-222/04, EU:C:2006:8), tietyn suuruisia yrityksiä (tuomio 13.2.2003, Espanja v. komissio, C-409/00, EU:C:2003:92) tai yrityksiä, joiden kotipaikka on tietyn alueen ulkopuolella (tuomio 17.11.2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709).

- 50 Saksan liittotasavalta huomauttaa, että unionin tuomioistuin on jo aiemmin todennut, että veronhuojennus, josta hyötyvät ne verovelvolliset, jotka myyvät tiettyjä omaisuuseriä ja voivat vähentää tästä saamansa voiton ostamiensa muiden omaisuuserien hankintamenosta, tarjoaa näille edun, jota ei voida pitää valtiontukena, koska toimenpide on soveltamisalaltaan yleinen ja sitä sovelletaan erotuksetta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin (tuomio 19.9.2000, Saksa v. komissio, C-156/98, EU:C:2000:467, 22 kohta).
- 51 Sitäkin suuremmalla syyllä riidanalaisen kaltaista verotuksellista toimenpidettä, jonka soveltaminen liittyy yleisesti tiettyyn yhteisöoikeuden piiriin kuuluvaan sellaisten toimien ryhmään – nyt käsiteltävässä asiassa yhtiöosuuksien hankkimiseen –, joilla ei ole yhteyttä yrityksen toimialaan tai operatiiviseen toimintaan, ei voida katsoa valikoivaksi.
- 52 Lopuksi väliintulijoina nyt käsiteltävissä asioissa olevat jäsenvaltiot katsovat, että jos SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valikoivuutta koskeva edellytys kansallisen toimenpiteen luokittelumiseksi valtiontueksi ymmärrettäisiin komission valituksissaan puoltamalla laajalla tavalla, tämä järkyttäisi unionin toimielinten välistä tasapainoa. Jos nimittäin valikoivuutta koskevalle edellytykselle annettaisiin tällainen ulottuvuus, komissio voisi kontrolloida lähes kaikkia välittömään verotukseen kuuluvia toimenpiteitä valtiontukia koskevan toimivaltansa nojalla, vaikka välitön verotus kuuluu pääsääntöisesti jäsenvaltioiden lainsäädäntövaltaan.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

- 53 Aluksi on huomautettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpiteen luokittelu SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät. Kyseessä on ensinnäkin oltava valtion toimenpide tai valtion varoista toteutettu toimenpide. Toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava valikoivaa etua sille, joka on toimenpiteen kohteena. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua (ks. mm. tuomio 16.7.2015, BVVG, C-39/14, EU:C:2015:470, 24 kohta).
- 54 Valikoivuutta koskevasta edellytyksestä, joka on SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valtiontuen käsitteen kannalta perustava tekijä, unionin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että tämän edellytyksen arviointi edellyttää sen määrittämistä, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä kyseessä oleva kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa ja joita siis kohdellaan eri tavalla, joka voidaan katsoa syrjiväksi (ks. mm. tuomio 28.7.2011, Mediaset v. komissio, C-403/10 P, ei julkaistu, EU:C:2011:533, 36 kohta; 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, 75 ja 101 kohta; tuomio 14.1.2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, 53–55 kohta ja tuomio 4.6.2015, komissio v. MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, 59 kohta).
- 55 Lisäksi on niin, että jos kyseistä toimenpidettä pidetään tukijärjestelmänä eikä yksittäisenä tukena, komission on selvitettävä, tuottaako toimenpide siitä huolimatta, että sen todetaan tuottavan yleistä etua, sitä yksinomaan tietyille yrityksille tai tietyille toimialoille (ks. vastaavasti mm. tuomio 30.6.2016, Belgia v. komissio, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 49 ja 50 kohta).

- 56 Erityisesti kansallisista toimenpiteistä, joilla myönnetään veroetu, on huomautettava, että tällainen toimenpide, jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on omiaan tuottamaan valikoivaa etua edunsaajille, ja näin ollen sitä on pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukea. Sitä vastoin sellainen veroetu, joka perustuu soveltamisalaltaan yleiseen ja erotuksetta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin sovellettavaan toimenpiteeseen, ei ole tässä säännöksessä tarkoitettua valtiontukea (ks. vastaavasti mm. tuomio 18.7.2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, 18 kohta).
- 57 Tässä yhteydessä kansallisen verotoimenpiteen luokittelu ”valikoivaksi” edellyttää aluksi sitä, että komissio määrittää 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 (ks. vastaavasti mm. tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 kohta).
- 58 Valtiontuen käsite ei kuitenkaan kata toimenpiteitä, joilla aikaansaadaan erilaista kohtelua sellaisten yritysten välillä, jotka ovat kyseessä olevalle oikeudelliselle järjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa tai oikeudellisessa tilanteessa, eikä täten ensi näkemältä valikoivia toimenpiteitä, jos kyseinen jäsenvaltio pystyy osoittamaan, että mainittu erottelu on oikeutettua, koska se johtuu sen järjestelmän luonteesta tai rakenteesta, jonka osa toimenpiteet ovat (ks. vastaavasti mm. tuomio 29.4.2004, Alankomaat v. komissio, C-159/01, EU:C:2004:246, 42 ja 43 kohta; tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 64 ja 65 kohta ja tuomio 29.3.2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, 40 kohta).
- 59 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).
- 60 Edellä esitetystä seuraa, että merkityksellinen parametri kyseessä olevan toimenpiteen valikoivuuden osoittamiseksi on sen selvittäminen, tehdäänkö kyseisellä yleisellä verojärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevien toimijoiden välillä ero, jota ei voida oikeuttaa asianomaisen järjestelmän luonteella ja rakenteella (ks. vastaavasti tuomio 4.6.2015, komissio v. MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, 61 kohta).
- 61 Näiden seikkojen valossa on tutkittava, onko unionin yleinen tuomioistuin nyt käsiteltävässä asiassa soveltanut virheellisesti SEUT 107 artiklan 1 kohtaa, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut, katsoessaan, että komissio ei ollut riidanalaisissa päätöksissä osoittanut oikeudellisesti riittäväällä tavalla, että riidanalaisella toimenpiteellä suosittiin ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa”.
- 62 Nyt käsiteltävässä asiassa riidanalaisella toimenpiteellä määrätään veroedusta, joka toteutetaan vähentämällä kuluna yhteisöveron veropohjasta liikearvo, joka seuraa siitä, että yritys, jonka verotuksellinen kotipaikka on Espanjassa, hankkii vähintään 5 prosentin omistusosuuden yrityksestä, jonka verotuksellinen kotipaikka on tämän jäsenvaltion ulkopuolella. Koska tämä toimenpide hyödyttää kaikkia mainittuja yrityksiä, jotka toteuttavat tällaisia toimia, se on katsottava toimenpiteeksi, joka voi olla tukijärjestelmä. Komission on näin ollen pitänyt osoittaa, että tämä toimenpide – vaikka se tuottaa yleistä etua – tuottaa etua vain joillekin yrityksille tai tuotannonaloille.
- 63 Unionin yleinen tuomioistuin on todennut tästä valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 50 kohdassa sekä valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 54 kohdassa, että komissio on riidanalaisen toimenpiteen valikoivuutta arvioidessaan tukeutunut riidanalaisissa päätöksissä pääasiallisesti siihen, että toimenpide oli poikkeus viitekehuksesta, koska toimenpiteen seurauksena Espanjassa verovelvollisiin yrityksiin, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomaille sijoittautuneista yhtiöistä, sovellettiin erilaista verokohtelua kuin Espanjassa verovelvollisiin

yhtiöihin, jotka hankkivat omistusosuuksia Espanjaan sijoittautuneista yhtiöistä, vaikka molemmat yritysryhmät olivat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa kyseisen viitekehysten tavoitteen eli Espanjan yleisen yritysverojärjestelmän tavoitteen ja tarkemmin sanottuna tämän verojärjestelmän mukaisten liikearvon verotusta koskevien säännösten tavoitteen kannalta.

- 64 Unionin yleinen tuomioistuin on katsonut valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 51 kohdassa sekä valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 55 kohdassa, että komissio oli näin ollen soveltanut tarkastelumenetelmää, joka perustui unionin tuomioistuimen ja unionin yleisen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, josta mainittiin valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 29–33 kohdassa sekä valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 33–37 kohdassa ja joka vastaa sisällöltään tämän tuomion 53–60 kohdassa mainittua unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä.
- 65 Unionin yleinen tuomioistuin on kuitenkin todennut valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 44, 45, 52 ja 53 kohdassa sekä valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 48, 49, 56 ja 57 kohdassa, että vaikka olisi näytetty toteen, että kyse oli komission määrittämästä viitekehystä tehtävästä poikkeuksesta, tämä ei yksin riitä sen osoittamiseen, että riidanalaisella toimenpiteellä suositettiin SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa”, koska kyseinen toimenpide oli lähtökohtaisesti kaikkien yritysten hyödynnettävissä ja koska se ei kohdistunut tiettyyn sellaisten yritysten ryhmään, joita toimenpide yksinomaisesti hyödyttäisi, vaan tiettyyn liiketoimien ryhmään.
- 66 On kuitenkin todettava, että tämä päättely perustuu SEUT 107 artiklan 1 kohdassa määrätyn valikoivuutta koskevan edellytyksen, sellaisena kuin siitä on muistutettu tässä tuomiossa, virheelliseen soveltamiseen.
- 67 Kuten nimittäin tämän tuomion 53–60 kohdasta käy ilmi, kun on kyse riidanalaisen toimenpiteen kaltaisesta kansallisesta toimenpiteestä, jolla myönnetään yleisesti sovellettava veroetu, tämä edellytys täyttyy, kun komissio pystyy osoittamaan, että tämä toimenpide on poikkeus kyseisessä jäsenvaltiossa sovellettavasta yleisestä tai ”normaalista” verojärjestelmästä ja että toimenpiteen konkreettisenä vaikutuksena on se, että otetaan käyttöön erilainen kohtelu toimijoiden välillä, vaikka toimijat, jotka saavat veroedun, ja toimijat, jotka jäävät edun ulkopuolelle, ovat kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa tai oikeudellisessa tilanteessa.
- 68 Valituksenalaisista tuomioista käy ilmi, että komissio on riidanalaisissa päätöksissä riidanalaisen toimenpiteen valikoivuuden osoittamiseksi tukeutunut tästä toimenpiteestä johtuvaan Espanjassa asuvien yritysten eriarvoiseen kohteluun. Tämän toimenpiteen mukaan nimittäin vain ne Espanjassa asuvat yritykset, jotka hankkivat vähintään 5 prosentin omistusosuuksia ulkomaisista yhtiöistä, voivat tietyin edellytyksin saada kyseisen veroedun, kun taas Espanjassa asuvat yritykset, jotka hankkivat tällaisen omistusosuuden Espanjassa verovelvollisesta yrityksestä, eivät voineet saada tällaista etua siitä huolimatta, että nämä yritykset olivat komission mukaan toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa Espanjan yleisen verojärjestelmän tavoitteen kannalta.
- 69 Unionin yleinen tuomioistuin on kuitenkin katsonut, että koska riidanalaisen toimenpiteen kohteena ei ollut mikään tietty yritysryhmä tai tuotannonalan ryhmä ja koska sen soveltaminen ei riippunut yritysten toiminnan luonteesta tai koska siihen oli oikeus lähtökohtaisesti tai potentiaalisesti kaikilla yrityksillä, jotka olivat halukkaita hankkimaan vähintään 5 prosentin omistusosuuden ulkomaisista yhtiöistä ja jotka pitivät omistusosuudet hallussaan keskeytyksettä vähintään vuoden ajan, toimenpidettä ei voitu pitää valikoivana vaan yleisenä tämän tuomion 56 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettulla tavalla. Unionin yleinen tuomioistuin on näin menetellessään tehnyt oikeudellisen virheen.

- 70 Unionin yleinen tuomioistuin on siis katsonut valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 41, 45, 67 ja 68 kohdassa sekä valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 45, 49, 71 ja 72 kohdassa toimenpiteestä, joka on lähtökohtaisesti kaikkien yritysten saatavilla, että jotta kansallisen toimenpiteen valikoivuuden edellytys valtiontuen olemassaoloa arvioitaessa täyttyy, on yksilöitävä erityinen niiden yritysten ryhmä, jotka ovat ainoita, joita kyseessä olevalla toimenpiteellä suositaan ja jotka voidaan erottaa muista niille yhteisten tunnusomaisten ja erityisten piirteiden takia.
- 71 Tällaista erityisen yritysten ryhmän yksilöimistä koskevaa lisäedellytystä, joka pitäisi lisätä valikoivuuteen verotuksen alalla unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön nojalla sovellettavaan arviointimenetelmään, joka koostuu pääosin sen selvittämisestä, onko tiettyjen toimijoiden sulkeminen sellaisen veroedun ulkopuolelle, joka perustuu yleisestä verojärjestelmästä tehtyyn poikkeukseen, syrjivää näitä toimijoita kohtaan, ei voi päätellä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä eikä varsinkaan 15.11.2011 annetusta tuomiosta komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732).
- 72 On kyllä totta, että unionin tuomioistuin on katsonut 15.11.2011 antamansa tuomion komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) 104 kohdassa, että verojärjestelmässä käytettävien veroperusteiden kriteerien on oltava, jotta niissä voidaan katsoa olevan kyse valikoivien etujen myöntämisestä, omiaan luonnehtimaan edunsaajayrityksiä niille etuoikeutettuna ryhmänä erityisten ominaispiirteiden perusteella, mikä mahdollistaa siten sen, että tällaisen järjestelmän katsotaan suosivan ”jotakin” yritystä tai tuotannonalaa SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla.
- 73 Tätä 15.11.2011 annetun tuomion komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) perustelua on kuitenkin tarkasteltava osana kaikkia siihen liittyviä perusteluita, jotka käyvät ilmi kyseisen tuomion 87–108 kohdasta.
- 74 Kaikkien näiden perustelujen tarkastelusta seuraa nimittäin, että mainitussa tuomiossa kyseessä ollut toimenpide ei ollut yleisestä verojärjestelmästä poikkeuksena myönnettävä etu vaan se muodostui ”yleisen” verojärjestelmän soveltamisesta ja siihen liittyvät edellytyksetkin olivat yleisluonteisia. Unionin tuomioistuin katsoi – toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin oli todennut –, että tämän järjestelmän luonne ei ollut esteenä sille, että kyseessä oleva toimenpide katsottiin valikoivaksi, koska valikoivuutta koskevalla edellytyksellä oli laajempi ulottuvuus, sillä se sisälsi toimenpiteet, jotka vaikutuksillaan suosivat tiettyjä yrityksiä eli käsiteltävässä asiassa offshore-yrityksiä näille yrityksille tunnusomaisten ja erityisten piirteiden takia. Kyseinen toimenpide oli siis tosiasiallisesti syrjivä sellaisten yritysten välillä, jotka olivat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa kyseisen järjestelmän tavoitteen, joka kyseessä olevassa asiassa oli kaikkien Gibraltarilla asuvien yhtiöiden yleinen verotus, kannalta.
- 75 Sitä vastoin, kuten tämän tuomion 63 kohdassa on jo todettu, komissio on tukeutunut riidanalaisissa päätöksissä riidanalaisen toimenpiteen valikoivuuden määrittämiseksi pääasiallisesti siihen, että tästä toimenpiteestä seuraa eriarvoinen kohtelu, sillä toimenpiteellä annetaan veroetu tietyille Espanjassa asuville yrityksille mutta ei toisille, jotka kuuluvat sen yleisen verojärjestelmän piiriin, josta riidanalaisella toimenpiteellä poiketaan.
- 76 Vaikka 15.11.2011 annetusta tuomiosta komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) käy ilmi, että verotuksellisen toimenpiteen valikoivuus voidaan osoittaa, vaikka se ei olisi poikkeus yleisestä verojärjestelmästä vaan osa sitä, kyseinen tuomio on kuitenkin osa tämän tuomion 57 kohdassa mainittua unionin tuomioistuimen vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jonka mukaan yleisestä verojärjestelmästä poikkeavan toimenpiteen valikoivuuden toteamiseksi riittää, että osoitetaan, että siitä hyötyvät vain tietyt toimijat, vaikka kaikki toimijat ovat yleiselle verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta objektiivisesti katsottuna toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.

- 77 On nimittäin niin, että vaikka verotuksellisen toimenpiteen valikoivuuden osoittamiseksi ei aina ole tarpeen, että toimenpide on poikkeus yleisestä verojärjestelmästä, se, että toimenpide on poikkeus, on kuitenkin täysin merkityksellinen tässä tarkoituksessa, kun siitä seuraa se, että erotetaan kaksi eri tavalla kohdeltavaa toimijoiden ryhmää eli poikkeavan toimenpiteen piiriin kuuluvat ja yleisen verojärjestelmän piiriin jäävät toimijat, vaikka nämä kaksi ryhmää ovat kyseiselle järjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa.
- 78 Toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin on katsonut valituksenalaisissa tuomioissa, tämän lisäksi ei voida edellyttää tällaisen toimenpiteen valikoivuuden toteutukseksi, että komissio yksilöi tietyt veroetua saaville yrityksille yhteiset tunnusomaiset ja erityiset piirteet, jotka erottavat ne veroedun ulkopuolelle jäävistä yrityksistä.
- 79 Merkityksellistä tässä yhteydessä on nimittäin vain se, että toimenpiteen seurauksena on käytetystä sääntelymuodosta tai -tekniikasta riippumatta se, että toimenpiteestä hyötyvät yritykset saatetaan edullisempaan asemaan kuin muut, vaikka kaikki nämä yritykset ovat kyseessä olevalle verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta oikeudellisesti ja tosiasiallisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa.
- 80 Lisäksi unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisen toimenpiteen valikoivuutta ei voida kyseenalaistaa – eikä toimenpidettä näin ollen voida jättää katsomatta valtioneuvoksi – pelkästään sillä perusteella, että niiden yritysten lukumäärä, jotka voivat vaatia itselleen toimenpiteestä koituvaa hyötyä, on erittäin suuri, tai sillä perusteella, että kyseiset yritykset toimivat eri aloilla (ks. mm. tuomio 13.2.2003, Espanja v. komissio, C-409/00, EU:C:2003:92, 48 kohta ja tuomio 8.9.2011, komissio v. Alankomaat, C-279/08 P, EU:C:2011:551, 50 kohta).
- 81 Näin ollen, ja toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin on katsonut valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 53–58 kohdassa sekä valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 57–62 kohdassa, riidanalaisen toimenpiteen valikoivuutta ei mitenkään voida kyseenalaistaa sen perusteella, että olennainen edellytys tähän toimenpiteeseen perustuvan veroedun saamiseksi koskee liiketoimea ja tarkemmin sanoen ”puhtaasti rahoitukseen liittyvää liiketoimea”, johon ei liity sijoitusta koskevaa vähimmäismäärää ja joka ei riipu edunsaajayritysten toiminnan luonteesta.
- 82 Tässä yhteydessä on todettava, että toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin on katsonut valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 57 kohdassa sekä valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 61 kohdassa, 8.11.2001 annetun tuomion Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) 36 kohdasta, jonka mukaan toimenpiteet eivät ole valikoivia, kun niitä sovelletaan kaikkiin kyseisen valtion alueella sijaitseviin yrityksiin ”näiden toimialasta ja toiminnasta riippumatta”, ei voida päätellä, että toimenpide, jonka soveltaminen ei riipu yritysten toiminnan luonteesta, ei lähtökohtaisesti olisi valikoiva.
- 83 Kuten nimittäin 8.11.2001 annetun tuomion Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) perusteluista käy ilmi, unionin tuomioistuin on tässä 36 kohdassa, luettuna yhdessä saman tuomion 35 kohdan kanssa, katsonut, että kyseisessä asiassa kyseessä olleiden kaltaiset kansalliset toimenpiteet eivät olleet valikoivia, koska niitä sovellettiin erotuksetta kaikkiin kyseessä olevan jäsenvaltion alueella oleviin yrityksiin, ja kyseessä oli näin ollen tämän tuomion 56 kohdassa tarkoitettu yleinen toimenpide.
- 84 Lisäksi on huomautettava, että vaikka unionin tuomioistuin on 8.11.2001 antamansa tuomion Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) 36 kohdassa viitannut kansallisista toimenpiteistä hyötyvien yritysten toimialaan, tämä viittaus selittyi ennakkoratkaisua kyseiseen tuomioon johtaneessa asiassa pyytäneen tuomioistuimen esittämän toisen kysymyksen sanamuodolla. Tämän vahvistaa se, että mainittu viittaus puuttuu myöhemmistä unionin

tuomioistuimen tuomioista, joissa kyseinen periaate mainitaan (ks. mm 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, 73 kohta ja tuomio 29.3.2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, 39 kohta).

- 85 Lisäksi on totta, kuten unionin yleinen tuomioistuin on huomauttanut valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 66 kohdassa sekä valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 70 kohdassa, että unionin tuomioistuin on 29.3.2012 antamansa tuomion 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) 42 kohdassa todennut, että se, että ainoastaan kyseisen toimenpiteen soveltamisen edellytykset täyttävillä verovelvollisilla on mahdollisuus hyötyä kyseisestä toimenpiteestä, ei sellaisenaan tee siitä valikoivaa. On kuitenkin todettava, että unionin tuomioistuin on samassa 42 kohdassa nimenomaisesti täsmentänyt, että valikoivuuden puuttuminen johtui siitä, että henkilöt, jotka eivät voineet vedota kyseisestä toimenpiteestä saatavaan hyötyyn, eivät olleet sellaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, joka oli rinnastettavissa verovelvollisten, jotka saattoivat saada edun, tilanteeseen kansallisen lainsäätäjän asettaman tavoitteen kannalta arvioituna.
- 86 Tästä seuraa, että verotuen soveltamista tai saamista koskeva edellytys voi olla peruste tämän tuen valikoivuuden toteutamiselle, mikäli tämä edellytys johtaa sellaisten yritysten erilaiseen kohteluun, jotka ovat kyseiselle verojärjestelmälle asetetun tavoitteen kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, ja mikäli verotuki on näin ollen sen ulkopuolelle jääviä yrityksiä syrjivä.
- 87 Lisäksi on niin, kuten unionin yleinen tuomioistuin korostaa valituksenalaisissa tuomioissa, että vaikka riidanalaisen toimenpiteen sisältämä veroetu voidaan saada ilman vähimmäismäärän sijoittamista eikä tällä toimenpiteellä siis tosiasiallisesti rajoiteta hyötyä yrityksiin, joilla on riittävät taloudelliset voimavarat, nämä seikat eivät estä sitä, että tämä toimenpide voidaan mahdollisesti katsoa valikoivaksi muilla perusteilla, kuten siksi, että Espanjassa asuvat yritykset, jotka hankkivat omistuosuuksia yhtiöistä, joiden verotuksellinen kotipaikka on Espanja, eivät voi saada tätä etua.
- 88 Tästä unionin tuomioistuin on katsonut jo aiemmin, että verotuksellinen toimenpide, josta hyötyvät vain siinä tarkoitettuja liiketoimia suorittavat yritykset eivätkä muut samalla alalla toimivat yritykset, jotka eivät suorita tällaisia liiketoimia, voitiin katsoa valikoivaksi ilman, että oli syytä arvioida sitä, hyödyttikö tämä toimenpide enemmän suuria yrityksiä (ks. vastaavasti tuomio 15.12.2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, 47–50 kohta).
- 89 Toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin on katsonut valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 59–62 kohdassa sekä valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 63–66 kohdassa, 19.9.2000 annetusta tuomiosta Saksa v. komissio (C-156/98, EU:C:2000:467) ei käy ilmi mitään verotuksellisen toimenpiteen valikoivuuden arviointia koskevaa päinvastaista seikkaa.
- 90 Mainitun 19.9.2000 annetun tuomion Saksa v. komissio (C-156/98, EU:C:2000:467) 22 ja 23 kohdasta nimittäin käy ilmi, että tuomioon johtaneessa asiassa komissio oli katsonut kyseessä olleen toimenpiteen valikoivaksi tiettyihin sellaisiin maantieteellisesti rajattuihin yrityksiin nähden, joihin yksityiset sijoittajat olivat sijoittaneet omaisuuden myynnistä saamiaan voittoja, eikä itse näihin sijoittajiin nähden, joiden osalta komissio ei ollut luokitellut kyseistä toimenpidettä valtiontueksi, koska toimenpide oli yleinen ja siksi se hyödytti erotuksetta kaikkia toimijoita, eikä tätä arviota kyseenalaistettu unionin tuomioistuimessa, joten unionin tuomioistuimen ei tarvinnut lausua siitä.
- 91 Kyseisten yksityisten sijoittajien tilannetta ei missään tapauksessa voida rinnastaa kyseisessä jäsenvaltiossa asuviin yrityksiin, jotka voivat saada etua riidanalaisesta toimenpiteestä.
- 92 Komissio on nimittäin riidanalaisen toimenpiteen valikoivaksi luokitellessaan tukeutunut riidanalaisissa päätöksissä siihen, että tällä toimenpiteellä annettava veroetu ei hyödyttänyt erotuksetta kaikkia taloudellisia toimijoita, jotka olivat objektiivisesti katsottuna toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa Espanjan yleisen verojärjestelmän tavoitteen kannalta, koska Espanjassa asuvat yritykset, jotka hankkivat samantyyppisiä omistuosuuksia yhtiöistä, joiden verotuksellinen kotipaikka oli Espanja,

eivät voineet saada tällaista etua. Tämän jälkeen komissio on katsonut, että toimijoiden välillä tehtyä eroa ei voida oikeuttaa perusteella, johon Espanjan kuningaskunta oli vedonnut ja joka perustui järjestelmän, johon kyseinen toimenpide kuului, luonteeseen tai rakenteeseen.

- 93 Edellä esitetystä seuraa, että unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen, kun se on osittain kumonnut riidanalaiset päätökset sillä perusteella, että komissio ei ollut määrittänyt kyseessä olevasta verotuksellisesta toimenpiteestä etua saavien yritysten ryhmää, eikä ole tutkinut, oliko komissio soveltaessaan tutkimismenetelmää, joka mainittiin valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 29–33 kohdassa sekä valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 33–37 kohdassa ja jota piti käyttää riidanalaisen toimenpiteen valikoivuutta koskevan edellytyksen tutkimisessa, tosiasiallisesti arvioinut ja todennut sen, että tämä toimenpide oli syrjivä.
- 94 Vaikka tämä tutkiminen on kyllä tehtävä huolellisesti ja on annettava riittävät perustelut kattavan tuomioistuinvalvonnan mahdollistamiseksi erityisesti toimenpiteestä hyötyvien yritysten tilanteen ja toimenpiteen ulkopuolelle jäävien yritysten tilanteen rinnastettavuuden osalta ja kyseisen jäsenvaltion mahdollisesti eriarvoisen kohtelun oikeuttamiseksi esittämän perusteen osalta, on kuitenkin katsottava, että unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen, kun se ei ole tutkinut asiaa näin ja kun se on katsonut valituksenalaisissa tuomioissa, että komission riidanalaisissa päätöksissä soveltama tutkimismenetelmä, siltä osin kuin siinä ei määritetty niiden yritysten erityistä ryhmää, jotka olivat ainoita kyseisellä verotuksellisella toimenpiteellä suosittavia yrityksiä, perustui SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivuutta koskevan edellytyksen virheelliseen tulkintaan.
- 95 Näin ollen komission ainoan valitusperusteen ensimmäinen osa on perusteltu.

Ainoan valitusperusteen toinen osa

Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

- 96 Komissio väittää ainoan valitusperusteensa toisessa osassa, että unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen soveltaessaan vientitukia koskevaa oikeuskäytäntöä ja että se on tehnyt keinotekoisien eron vientitukien ja pääoman vientitukien välillä.
- 97 Komissio väittää ensinnäkin riidanalaisissa päätöksissä mainitusta vientitukia koskevasta oikeuskäytännöstä ja erityisesti 10.12.1969 annetusta tuomiosta komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, ei julkaistu, EU:C:1969:68), 7.6.1988 annetusta tuomiosta Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284) ja 15.7.2004 annetusta tuomiosta Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438), että unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen katsoessaan valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 69–76 kohdassa sekä valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 73–80 kohdassa, että tämä oikeuskäytäntö ei koske kansallisen toimenpiteen valikoivuutta koskevaa edellytystä vaan ainoastaan edellytystä, joka liittyy kilpailuun ja kauppaan kohdistuvaan vaikutukseen.
- 98 Näistä edellisessä kohdassa mainituista tuomioista käy ilmi, että unionin tuomioistuin on katsonut, että kyseessä olevat verotukselliset toimenpiteet olivat valikoivia sillä perusteella, että niistä hyötyivät vain yritykset, jotka suorittivat liiketoimia – kuten sijoituksia – ulkomailla, mutta eivät yritykset, jotka suorittivat samankaltaisia valtion alueelle rajoittuvia liiketoimia. Tästä seuraa komission mukaan, että kaikki toimenpiteet, jotka tuovat etua rajat ylittäville liiketoimille mutta jotka sulkevat edun ulkopuolelle samanlaiset valtion alueelle rajoittuvat liiketoimet, ovat valikoivia.
- 99 Toiseksi komissio arvostelee unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että tämä on valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 79–81 kohdassa sekä valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 83–85 kohdassa tehnyt keinotekoisien eron vientitukien ja pääomien vientitukien välillä katsoessaan, että vientitukia koskevasta oikeuskäytännöstä, johon riidanalaisissa päätöksissä on tukeuduttu, ja erityisesti 10.12.1969 annetusta tuomiosta komissio v. Ranska (6/69

ja 11/69, ei julkaistu, EU:C:1969:68), 7.6.1988 annetusta tuomiosta Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284) ja 15.7.2004 annetusta tuomiosta Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438) käy ilmi, että ”toimenpiteestä hyötyvä yritysryhmä, jonka perusteella voitiin katsoa, että riidanalainen toimenpide oli valikoiva, oli vientiyritysten ryhmä”, joka oli sellaisten yritysten ryhmä, jotka voitiin erotella niiden vientitoimintaan liittyvien yhteisten piirteiden perusteella.

- 100 Komission mukaan riidanalaisen toimenpiteen kohteena olevat yritykset muodostavat erillisen yritysten ryhmän eli pääomien vientiä harjoittavien yritysten ryhmän, koska niillä on niiden pääomien vientitoiminnalle ominaisia yhteisiä piirteitä.
- 101 Komissio katsoo, että koska valikoivuuden edellytykseen nähden ei ollut olemassa mitään eroa tavaroiden ja pääomien viennin välillä, riidanalainen toimenpide oli valikoiva samalla perusteella kuin riidanalaisissa päätöksissä mainitussa vientitukia koskevassa oikeuskäytännössä kyseessä olleet toimenpiteet.
- 102 Komissio väittää, ettei ole olemassa vientiä harjoittavien yritysten erillistä ryhmää rajat ylittäviä toimia harjoittavien yritysten ryhmän ulkopuolella. Kaikki jäsenvaltiossa olevat yritykset voivat suorittaa rajat ylittäviä toimia ja näin hyötyä vientitukijärjestelmästä. Komissio katsoo, että kansallisesta toimenpiteestä voi tulla valikoiva sillä perusteella, että toimenpiteestä hyötyvä saa siitä etua tavaroita, palveluja tai pääomia koskevien vientitoimien toteuttamisen seurauksena, eikä sillä perusteella, että kyseessä olevat yritykset toimivat tietyllä väitetyllä ventialalla.
- 103 Näin ollen, kuten 15.7.2004 annetussa tuomiossa Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438) on todettu, unionin yleisen tuomioistuimen olisi komission mielestä pitänyt nyt käsiteltävän kaltaisessa tilanteessa katsoa, että komissio oli perustellusti todennut riidanalaisen toimenpiteen olevan valikoiva sillä perusteella, että sitä sovellettiin vain tiettyihin yrityksiin eli pääomien vientiä harjoittaviin yrityksiin.
- 104 Lopuksi komissio toteaa, että unionin yleisen tuomioistuimen lähestymistavassa jätetään huomiotta valtiontukisäännösten tehtävä ja tarkoitus sisämarkkinoiden suojaamisen näkökulmasta. Tämän säännösten tarkoituksena on erityisesti välttää se, että jäsenvaltiot myöntävät taloudellisia etuja, jotka liittyvät erityisesti tavaroiden tai pääomien vientiin. Se, että suositaan erityisesti pääomien vientiä, voi nimittäin aiheuttaa vääristymiä sisämarkkinoilla samalla tavoin kuin tavaroiden viennin erityinen suosiminen.
- 105 WDFG sekä Banco Santander ja Santusa katsovat, että unionin yleinen tuomioistuin on katsonut perustellusti, että unionin tuomioistuimen tuomiot, joihin riidanalaisissa päätöksissä on tukeuduttu, eivät koskeneet valikoivuutta koskevaa edellytystä vaan kauppaan kohdistuvaan vaikutukseen liittyvää edellytystä.
- 106 Lisäksi unionin yleinen tuomioistuin on todennut perustellusti, että vientitukia koskevassa oikeuskäytännössä, johon riidanalaisissa päätöksissä on tukeuduttu, ja erityisesti 10.12.1969 annetussa tuomiossa komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, ei julkaistu, EU:C:1969:68), 7.6.1988 annetussa tuomiossa Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284) ja 15.7.2004 annetussa tuomiossa Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438) on katsottu, että kyseessä olevat toimenpiteet olivat valikoivia, pääasiallisesti sillä perusteella, että etua saavilla yrityksillä oli yhteisiä piirteitä, mikä oikeutti sen päätelmän, että ne kuuluivat tiettyyn talouden alaan eli ventialaan ja tarkemmin sanottuna tavaroiden ventialaan. Mainittuihin tuomioihin johtaneissa asioissa kyseessä olleilla toimenpiteillä suosittiin yrityksiä, joille oli ominaista se, että ne harjoittivat vientiä, joka koski enemmän tai vähemmän merkittävää osaa niiden tavaroista tai palveluista.
- 107 WDFG sekä Banco Santander ja Santusa väittävät, että riidanalaisista toimenpidettä ei myöskään voida katsoa valikoivaksi sillä perusteella, että sitä sovelletaan niin kutsuttujen ”pääoman vientiä harjoittavien” yritysten ryhmään.

- 108 Tällaista ryhmää ei ole olemassa, eikä komissio ei ole tukeutunut tällaiseen ryhmään riidanalaisissa päätöksissä eikä unionin yleisessä tuomioistuimessa. Tämä argumentti on jätettävä valitusvaiheessa tutkimatta, koska kysymys on tosiseikasta, johon on kaiken lisäksi vedottu myöhässä. Se on myös ristiriidassa komission esittämän sen pääasiallisen perustelun kanssa, jonka mukaan komissio ei ole velvollinen yksilöimään toimenpiteen kohteena olevaa yritysten ryhmää, jotta toimenpide voitaisiin katsoa valikoivaksi.
- 109 WDFG sekä Banco Santander ja Santusa väittävät joka tapauksessa, että kansallisen toimenpiteen valikoivuutta ei voida vahvistaa yrityksen pääoman tai yrityksen investointikyvyn kaltaisten seikkojen perusteella, koska tällaiset piirteet ovat osa kaikkia yrityksiä.
- 110 Lisäksi pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat säännöt eivät ole esteenä riidanalaisen kaltaiselle toimenpiteelle. Vaikka tämä toimenpide merkitsisi erilaista kohtelua, jolla suositaan omistusosuuksien hankkimista ulkomailta, kyseessä olisi korkeintaan käänteinen syrjintä, joka on perusvapauksien mukaista.
- 111 Espanjan kuningaskunta toistaa kantansa, jonka se oli jo esittänyt komissiossa käydyssä hallinnollisessa menettelyssä ja jonka mukaan ei ole olemassa taloudellista toimintaa, joka muodostuu pääoman viennistä. Riidanalaisella toimenpiteellä ei suositeta tiettyjä yrityksiä tai tuotannonaloja, koska se ei koske tavaroiden tai palvelujen tarjontaa markkinoilla.
- 112 Irlanti katsoo, että tuomiot, joihin komissio on tukeutunut riidanalaisissa päätöksissä, koskevat toimenpiteitä, joilla suositaan yhtä helposti yksilöitävissä olevaa yritysarhmää tai tuotannonalaa eli vientialaa ja sen muodostamia yrityksiä. Sitä vastoin Irlannin mukaan ei ole olemassa yhtenäistä yritysten ryhmää, joka "harjoittaa pääoman vientiä", koska kaikki ulkomailla ostoja tekevät yritykset "harjoittavat pääoman vientiä".
- 113 Saksan liittotasavalta katsoo, että sitä, että komissio väittää toissijaisesti, että riidanalainen toimenpide on rinnastettavissa tavaroiden vientitukea koskevaan toimenpiteeseen ja koskee siis myös riittävän rajattua vientiyritysten ryhmää, on pidettävä riidanalaisien päätösten jälkeen esitettynä lisäperusteluna. Se katsoo, että tämä argumentti on jätettävä valitusmenettelyssä tutkimatta.
- 114 Saman jäsenvaltion mukaan vientiyritysten ryhmä, joka on kyseessä oikeuskäytännössä, johon komissio on tukeutunut riidanalaisissa päätöksissä, eroaa muista yrityksistä vientitoimintaansa, johon joissain tapauksissa liittyy erityisiä investointeja, kuuluvien yhteisten piirteiden johdosta.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

- 115 Vientitukia koskevasta oikeuskäytännöstä, johon riidanalaisissa päätöksissä on tukeuduttu, ja erityisesti 10.12.1969 annetusta tuomiosta komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, ei julkaistu, EU:C:1969:68), 7.6.1988 annetusta tuomiosta Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284) ja 15.7.2004 annetusta tuomiosta Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438) on todettava, että – kuten julkiasiamies on katsonut ratkaisuehdotuksensa 126–130 kohdassa – unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen katsoessaan valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 69–76 kohdassa sekä valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 73–80 kohdassa, että tämä oikeuskäytäntö ei koskenut kansallisen toimenpiteen valikoivuutta koskevaa edellytystä vaan ainoastaan edellytystä, joka liittyi kilpailuun ja kauppaan kohdistuvaan vaikutukseen.
- 116 Näin on siksi, että 10.12.1969 annetun tuomion komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, ei julkaistu, EU:C:1969:68) 20 kohdassa ja 7.6.1988 annetun tuomion Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284) 8 kohdassa on todettu valtiontuen olemassaolo ja väistämättä katsottu, että SEUT 107 artiklan 1 kohdassa asetetut edellytykset – valikoivuutta koskeva edellytys mukaan lukien – täytyivät. Lisäksi 15.7.2004 annetun tuomion Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438)

120 kohdassa on viitattu erityisesti edellä mainittuun kahteen tuomioon ja katsottu nimenomaisesti tutkittavana olleen kansallisen toimenpiteen valikoivuudesta, että käsiteltävässä asiassa valikoivuus toteutui sillä perusteella, että vain vientitoimintaa harjoittavat ja tiettyjä investointeja ulkomailla toteuttavat yritykset hyötyivät tämän toimenpiteen sisältämästä veroedusta.

- 117 Unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen myös katsoessaan valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 77–82 kohdassa sekä valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 81–86 kohdassa, että vientitukia koskeva oikeuskäytäntö, johon riidanalaisissa päätöksissä oli tukeuduttu, oli ymmärrettävä siten, että se edunsaajayritysten ryhmä, johon nähden vientitukijärjestelmien valikoivuutta koskevaa edellytystä on tarkasteltava, muodostui ”vientiyrittäjistä” ja että se oli määriteltävä ryhmäksi, joka oli kyllä erittäin laaja mutta samalla erityinen, koska se kattoi yritykset, jotka voitiin erottaa muista yrityksistä niiden vientitoimintaan liittyvien yhteisten ja erityisten piirteiden perusteella.
- 118 Kuten julkisasiamies on nimittäin todennut ratkaisuehdotuksensa 133–136 kohdassa, tätä oikeuskäytäntöä ei voida ymmärtää siten, että kansallinen toimenpide on valikoiva väistämättä sen johdosta, että toimenpiteestä hyötyvät vain tavaroiden tai palvelujen vientiä harjoittavat yritykset, vaikka asia voi tosiasiallisesti olla näin, kun on kyse näissä tuomioissa kyseessä olleista erityisistä verotuksellisista toimenpiteistä.
- 119 Päinvastoin on niin, että kun otetaan huomioon periaatteet, jotka on vahvistettu tämän tuomion 53–60 kohdassa mainitussa unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä ja joita sovelletaan täysimääräisesti vientiä koskeviin verotuksiin, riidanalaisen kaltainen toimenpide, jolla suositaan vientiä, voidaan katsoa valikoivaksi, jos se tuottaa hyötyä rajat ylittäviä toimia ja erityisesti investointeja harjoittaville yrityksille sellaisten yritysten vahingoksi, jotka ovat kyseiselle verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta tosiasiallisesti ja oikeudellisesti rinnastettavassa tilanteessa ja jotka toteuttavat samankaltaisia toimia valtion alueella.
- 120 Näissä olosuhteissa myös ainoan valitusperusteen toinen osa on perusteltu.
- 121 Näin ollen komission ainoan valitusperusteen molemmat osat ovat perusteltuja ja valituksenalaiset tuomiot on kumottava.

Kanne unionin yleisessä tuomioistuimessa

- 122 Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 61 artiklan ensimmäisessä kohdassa määrätään, että jos unionin yleisen tuomioistuimen ratkaisu kumotaan, unionin tuomioistuin voi itse ratkaista asian lopullisesti, jos asia on ratkaisukelpoinen.
- 123 Asia ei ole näin nyt käsiteltävässä asiassa, koska unionin yleinen tuomioistuin on hyväksynyt kaksi kumoamiskannetta mutta ei ole tutkinut kummassakaan kanteessa kolmea neljästä kanneperusteesta, jotka ovat kaiken lisäksi vain osittain samanlaiset, eikä ole tutkinut näiden kanteiden ensimmäisen kanneperusteen osalta sitä, olivatko yritykset, jotka eivät täyttäneet edellytyksiä riidanalaisella toimenpiteellä myönnettävän veroedun saamiseksi, kyseessä olevan verojärjestelmän tavoitteen kannalta tällä järjestelmällä suosittavien yritysten tilanteeseen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Näiden kanneperusteiden tutkiminen saattaa myös edellyttää tosiasioiden arvioimista. Näin ollen asiat on palautettava unionin yleiseen tuomioistuimeen.

Oikeudenkäyntikulut

- 124 Koska asiat palautetaan unionin yleisen tuomioistuimen ratkaistaviksi, on määrättävä, että oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin.

¹²⁵ Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 140 artiklan 1 kohdan mukaisesti Saksan liittotasavalta, Irlanti ja Espanjan kuningaskunta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

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

- 1) **Unionin yleisen tuomioistuimen 7.11.2014 antama tuomio Autogrill España v. komissio (T-219/10, EU:T:2014:939) sekä 7.11.2014 antama tuomio Banco Santander ja Santusa v. komissio (T-399/11, EU:T:2014:938) kumotaan.**
- 2) **Asiat palautetaan unionin yleiseen tuomioistuimeen.**
- 3) **Oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin.**
- 4) **Saksan liittotasavalta, Irlanti ja Espanjan kuningaskunta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.**

Allekirjoitukset