



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN YLEISEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

15 päivänä syyskuuta 2016*

Valtiontuki — Kunnallinen kiinteistövero — Tietynlaista toimintaa harjoittaville ei-kaupallisille yhteisöille myönnetty vapautus — Tuloverosäännösten koonnos — Vapautus yhtenäisestä kiinteistöverosta — Päätös, jossa yhtäältä todetaan valtiontuen puuttuminen ja jossa toisaalta todetaan tuen olevan osittain sisämarkkinoille soveltumaton — Kumoamiskanne — Sääntelytoimi, joka ei edellytä täytäntöönpanotoimenpiteitä — Yksityistä suoraan koskeva toimi — Tutkittavaksi ottaminen — Takaisinperinnän täydellinen mahdottomuus — Asetuksen (EY) N:o 659/1999 14 artiklan 1 kohta — Perusteluvollisuus

Asiassa T-219/13,

Pietro Ferracci, kotipaikka San Cesareo (Italia), edustajanaan aluksi asianajajat A. Nucara ja E. Gambaro, sittemmin Gambaro,

kantajana,

vastaan

Euroopan komissio, asiamiehinään aluksi V. Di Bucci, G. Conte ja D. Grespan, sittemmin Conte, Grespan ja F. Tomat,

vastaajana,

jota tukee

Italian tasavalta, asiamiehinään G. Palmieri ja G. De Bellis,

väliintulijana,

jonka kohteena on SEUT 263 artiklaan perustuva vaatimus valtiontuesta SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)) ei-kaupallisten yhteisöjen tiettyihin tarkoituksiin käyttämille kiinteistöille myönnettävää vapautusta kunnallisesta kiinteistöverosta koskeva järjestely, jonka Italia on toteuttanut, 19.12.2012 tehdyn komission päätöksen 2013/284/EU (EUVL 2013, L 166, s. 24) kumoamisesta,

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja D. Gratsias sekä tuomarit M. Kancheva (esittelevä tuomari) ja C. Wetter,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies J. Palacio González,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 17.12.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

on antanut seuraavan

tuomion

Asian tausta

- 1 Kantaja Pietro Ferracci omistaa Rooman (Italia) lähistöllä San Cesareon kunnassa sijaitsevan majoitusliikkeen ”Bed & Breakfast”, jossa on kaksi huonetta.
- 2 Hän on yksi lukuisista kantelun tekijöistä, jotka kääntyivät vuoden 2006 aikana Euroopan yhteisöjen komission puoleen ja väittivät, että Italian tasavallan tekemä muutos, joka koski muun muassa kunnalliseen kiinteistöveroon (imposta comunale sugli immobili, jäljempänä kiinteistövero) liittyvän kansallisen järjestelyn soveltamisalaa, oli EY 87 artiklan nojalla yhteismarkkinoille soveltumatonta valtiontukea.
- 3 Kyseisellä muutoksella pyrittiin lähinnä vahvistamaan, että kiinteistöveron vapautusta, joka oli myönnetty vuodesta 1992 lähtien ei-kaupallisille yhteisöille, jotka harjoittivat kyseisissä kiinteistöissään yksinomaan sosiaali- ja terveydenhuoltoon, koulutukseen, majoitukseen, kulttuuriin, virkistykseen ja urheiluun sekä uskontoon ja uskonnollisten menojen järjestämiseen liittyvää toimintaa, oli tulkittava siten, että sitä sovellettiin kyseiseen toimintaan myös ”riippumatta sen mahdollisesta kaupallisuudesta”.
- 4 Komissio pyysi 5.5.2006 Italian viranomaisilta lisätietoja kiinteistöveroa koskevasta vapautuksesta. Nämä vastasivat tähän pyyntöön 6.6.2006 ja selittivät, että kiinteistöverojärjestelyn soveltamisala määriteltäisiin uudelleen, jotta kyseinen verovapautus rajattaisiin koskemaan yhteisöjä, jotka harjoittivat tietynlaista toimintaa, ”joka ei ollut luonteeltaan yksinomaan kaupallista”.
- 5 Komissio ilmoitti 8.8.2006 kantelun tekijöille, että tutkinnan jatkaminen ei ollut tarpeen Italian viranomaisilta saatujen tietojen valossa ja Italian säännöstöön tehtyjen uusien muutosten jälkeen.
- 6 Kantelun tekijät kääntyivät 24.10.2006, 8. ja 16.1.2007 ja 12.9.2007 uudelleen komission puoleen ja väittivät lähinnä, että ei-kaupallisille yhteisöille myönnettävä vapautus kiinteistöverosta ei ollut EY 87 artiklan mukainen Italian viranomaisten tekemien muutosten jälkeenkään. Ne kiinnittivät lisäksi komission huomion tuloverosäännösten koonnokseen (Testo unico delle imposte sui redditi), jonka 149 §:n 4 momentissa säädettiin lähinnä, että kyseisessä säännöksessä määritetyt perusteet, joiden täytyessä yhteisö menetti asemansa ei-kaupallisena yhteisönä, eivät koskeneet kirkollisia yhteisöjä, jotka olivat siviilioikeudellisia oikeushenkilöitä, eivätkä amatööriurheiluseuroja, vaikka ne koskivat kaikkia muita yhteisöjä. Kantelun tekijöiden mukaan tästä säännöksestä seurasi, että nämä kaksi yhteisötyyppiä saivat suotuisan verotuskohtelun, sillä siinä annettiin niille mahdollisuus säilyttää asemansa ei-kaupallisina yhteisöinä, vaikka ne eivät olisi enää olleet tällaisia yhteisöjä muihin yhteisöihin sovellettavien perusteiden mukaan.
- 7 Komissio kehotti 5.11.2007 päivätyssä kirjeessään Italian viranomaisia ja kantelun tekijöitä toimittamaan lisätietoja kaikista kantelun tekijöiden etuuskohteluksi väittämistä säännöksistä. Italian viranomaiset antoivat pyydetyt tiedot 3.12.2007 ja 30.4.2008 päivätyillä kirjeillä.
- 8 Kantelun tekijät lähettivät 20.10.2008 komissiolle EY 232 artiklan nojalla virallisen huomautuksen, jossa ne vaativat tätä aloittamaan muodollisen tutkintamenettelyn ja antamaan niiden kanteluihin virallisen päätöksen.
- 9 Komissio lähetti Italian viranomaisille 24.11.2008 uuden tietopyynnön, johon nämä vastasivat 8.12.2008 päivätyllä kirjeellä.

- 10 Komission yksiköt ilmoittivat kantelun tekijöille 19.12.2008 päivätyllä kirjeellä katsovansa alustavan arvioinnin perusteella, että riidanalaiset toimenpiteet eivät näyttäneet sisältävän valtiontukea ja ettei tutkintaa sen vuoksi ollut tarpeen jatkaa.
- 11 Italian viranomaiset hyväksyivät 26.1.2009 hallinnollisen soveltamisohjeen täsmentääkseen ei-kaupallisille yhteisöille kiinteistöverosta myönnettävän vapautuksen soveltamisalaa. Tässä soveltamisohjeessa määriteltiin erityisesti, mitä yhteisöjä voitiin pitää ei-kaupallisina yhteisöinä, ja täsmennettiin, millaista toimintaa näiden yhteisöjen oli harjoitettava saadakseen kyseisen vapautuksen.
- 12 Kantelun tekijät kääntyivät 2.3.2009 ja 11.1.2010 komission puoleen ilmaistakseen tyytymättömyytensä kiinteistöveroa koskevaan Italian säännöstöön, ja arvostelivat edellä mainittua hallinnollista soveltamisohjetta. Komission vastasi heille 15.2.2010 lähinnä toistamalla perustelut, jotka se oli esittänyt jo 19.12.2008 päivätyssä kirjeessään.
- 13 Kantaja nosti 26.4.2010 unionin yleisessä tuomioistuimessa kanteen, jossa hän vaati komission päätöksen kumoamista sellaisena kuin se sisältyi sen 15.2.2010 päivätyyn kirjeeseen. Tämä kanne kirjattiin numerolla T-192/10.
- 14 Komissio päätti 12.10.2010 aloittaa SEUT 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun muodollisen tutkintamenettelyn, joka koski yhtäältä tiettyihin tarkoituksiin toimivien ei-kaupallisten yhteisöjen käyttämille kiinteistöille myönnettävää vapautusta kiinteistöverosta ja toisaalta tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:n 4 momenttia. Muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskeva päätös, jossa komissio kehotti asianomaisia esittämään huomautuksensa, julkaistiin *Euroopan unionin virallisessa lehdessä* 21.12.2010.
- 15 Unionin yleinen tuomioistuin määräsi 18.11.2010 antamallaan määräyksellä kantajan pyynnöstä, että asia T-192/10 poistettaisiin rekisteristä.
- 16 Komissio vastaanotti 21.1. ja 4.4.2011 välisenä aikana 80 asianomaiselta osapuolelta huomautuksia menettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä.
- 17 Italian viranomaiset ilmoittivat komissiolle 15.2.2012, että ne aikoivat antaa kunnallisesta kiinteistöverotuksesta uudet säännöt ja että kiinteistöverosta myönnettävä vapautus oli korvattu 1.1.2012 lukien vapautuksella, josta säädettiin uudessa yhtenäistä kiinteistöveroa (imposta municipale unica, jäljempänä yhtenäinen kiinteistövero) koskevassa järjestelyssä. Uuden säännösten tarkoituksena oli erityisesti rajata yhtenäistä kiinteistöveroa koskeva vapautus koskemaan tietynlaista toimintaa, jota ei-kaupalliset yhteisöt harjoittivat ”ei-kaupallisilla tavoilla”. Kyseisessä säännöstössä vahvistettiin myös säännöt, jotka mahdollistivat yhtenäisen kiinteistöveron maksamisen suhteellisen osuuden perusteella siinä tapauksessa, että samaa kiinteistöä käytettiin sekä kaupalliseen että ei-kaupalliseen toimintaan. Siinä säädettiin vielä siitä, että myöhemmin annettavassa täytäntöönpanoasetuksessa määriteltäisiin tapaukset, joissa tietynlaista toimintaa, johon yhtenäisestä kiinteistöverosta myönnettävää vapautusta sovellettiin, oli pidettävä ei-kaupallisina tavoin harjoitettuna. Tämä asetus annettiin 19.11.2012.
- 18 Komissio pyysi 16.5.2012 Italian viranomaisilta lisätietoja sen jälkeen kun yhtenäisestä kiinteistöverosta myönnettävää vapautusta koskevat uudet säännökset oli annettu. Kyseiset viranomaiset vastasivat tähän pyyntöön 6.7.2012. Komissio vastaanotti 27.6. ja 25.10.2012 lisätietoja myös kantelun tekijöiltä.
- 19 Komissio teki 19.12.2012 päätöksen 2013/284/EU valtiontuesta SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)) ei-kaupallisten yhteisöjen tiettyihin tarkoituksiin käyttämille kiinteistöille myönnettävää vapautusta kunnallisesta kiinteistöverosta koskeva järjestely, jonka Italia on toteuttanut (EUVL 2013, L 166, s. 24; jäljempänä riidanalainen päätös), ja päätös osoitettiin vain Italian tasavallalle.

20 Komissio totesi riidanalaisessa päätöksessä ensinnäkin, että ei-kaupallisille yhteisöille, jotka harjoittivat kyseisissä kiinteistöissään tietynlaista toimintaa kiinteistöveron järjestelyssä, myönnetty vapautus merkitsi Italian tasavallan SEUT 108 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua sääntöjenvastaisesti toteuttamaa valtiontukea, joka ei soveltunut sisämarkkinoille. Tämän jälkeen komissio arvioi, että tarkasteltavana olevan tapauksen erityispiirteiden vuoksi Italian tasavallan oli täysin mahdotonta periä takaisin mahdollisia sääntöjenvastaisesti myönnettyjä tukia, joten komissio ei määrännyt niitä takaisinperittäväksi riidanalaisessa päätöksessä. Lopuksi komissio totesi, että tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:n 4 momentti tai yhtenäistä kiinteistöveroa koskevassa uudessa järjestelyssä säädetty vapautus eivät olleet SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.

Asian käsittelyn vaiheet ja asianosaisten vaatimukset

- 21 Kantaja on nostanut nyt käsiteltävän kanteen 16.4.2013 unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon jättämällään kannekirjelmällä.
- 22 Myös Scuola Elementare Maria Montessori Srl nosti samana päivänä riidanalaisesta päätöksestä kumoamiskanteen, joka kirjattiin diaarinumerolla T-220/13.
- 23 Komissio esitti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 17.7.2013 toimittamallaan asiakirjalla oikeudenkäyntiväitteen 2.5.1991 tehdyn unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 114 artiklan 1 kohdan nojalla.
- 24 Kantaja esitti 16.9.2013 näkemyksensä komission tekemästä oikeudenkäyntiväitteestä. Hän vaati muun muassa, että unionin yleisen tuomioistuimen pitäisi hylätä oikeudenkäyntiväite tai toissijaisesti ratkaista tämä väite pääasian yhteydessä.
- 25 Koska unionin yleisen tuomioistuimen jaostojen kokoonpanoa muutettiin, esittelevä tuomari määrättiin kahdeksanteen jaostoon, jonka käsiteltäväksi esillä oleva asia siis siirrettiin.
- 26 Unionin yleinen tuomioistuin kehotti 18.3.2014 osapuolia 2.5.1991 tehdyn työjärjestyksen 64 artiklan nojalla vastaamaan siihen, oliko riidanalainen päätös SEUT 263 artiklan neljännen kohdan loppuosassa tarkoitettu sääntelytoimi, joka ei edellytä täytäntöönpanotoimenpiteitä ja joka koskee kantajaa suoraan. Asianosaiset vastasivat kehotukseen määräajassa.
- 27 Unionin yleinen tuomioistuin päätti 29.10.2014 antamallaan määräyksellä käsitellä komission esittämän oikeudenkäyntiväitteen pääasian yhteydessä.
- 28 Italian tasavalta toimitti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 8.4.2015 väliintulohakemuksen, jossa se pyysi saada osallistua oikeudenkäyntiin tukeakseen komission vaatimuksia. Unionin yleisen tuomioistuimen kahdeksannen jaoston puheenjohtaja hyväksyi tämän pyynnön 1.6.2015 antamallaan määräyksellä.
- 29 Unionin yleinen tuomioistuin kehotti 3.11.2015 erityisesti komissiota unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 89 artiklan nojalla tarkentamaan joitakin riidan asiasisältöön liittyviä seikkoja ja esittämään tiettyjä riidanalaisessa päätöksessä siteerattuja Italian lainsäädännön säännöksiä. Komissio noudatti unionin yleisen tuomioistuimen kehotusta määräajassa.
- 30 Unionin yleinen tuomioistuin tiedusteli samana päivänä asianosaisilta mahdollisuutta yhdistää asiat T-219/13 ja T-220/13 asian käsittelyn suullista vaihetta varten työjärjestyksen 68 artiklan 1 kohdan nojalla. Sekä kantaja että komissio esittivät 13.11.2015 huomautuksensa ja ilmoittivat samalla, etteivät ne vastustaneet asioiden yhdistämistä.

- 31 Unionin yleisen tuomioistuimen kahdeksannen jaoston puheenjohtaja päätti 16.11.2015 yhdistää asiat T-219/13 ja T-220/13 asian käsittelyn suullista vaihetta varten.
- 32 Unionin yleinen tuomioistuin (kahdeksas jaosto) päätti esittelevän tuomarin kertomuksen perusteella aloittaa käsittelyn suullisen vaiheen.
- 33 Asianosaisten suulliset lausumat ja niiden unionin yleisen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin antamat vastaukset kuultiin 17.12.2015 pidetyssä istunnossa.
- 34 Kantaja vaatii kanteessaan, että unionin yleinen tuomioistuin
- kumoaa riidanalaisen päätöksen ja
 - velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.
- 35 Komissio, jota tukee väliintulijana Italian tasavalta, vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin
- jättää kanteen tutkimatta,
 - toissijaisesti hylkää kanteen perusteettomana ja
 - velvoittaa kantajan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Oikeudellinen arviointi

- 36 Kuten kannekirjelmästä ilmenee, kantajan vaatimusten ensimmäistä osaa on tulkittava siten, että siinä vaaditaan riidanalaisen päätöksen kumoamista siltä osin kuin komissio on todennut siinä yhtäältä, että Italian viranomaisten oli mahdotonta periä sääntöjenvastaisina ja yhteismarkkinoille soveltumattomina pidettyjä tukia takaisin (riidanalaisen päätöksen ensimmäinen osa), ja toisaalta, että tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:n 4 momentti ja yhtenäistä kiinteistöveroä koskevan uuden järjestelyn mukainen vapautus eivät olleet valtioneuvoston (riidanalaisen päätöksen toinen ja kolmas osa).

Tutkittavaksi ottaminen

- 37 Komissio väittää, että nyt käsiteltävä kanne on jätettävä tutkimatta ensinnäkin sillä perusteella, että riidanalainen päätös ei koske kantajaa erikseen. Toiseksi riidanalaisen päätöksen ei voida katsoa olevan SEUT 263 artiklan neljännen kohdan loppuosassa tarkoitettu sääntelytoimi, joka ei edellytä täytäntöönpanotoimenpiteitä ja joka koskee kantajaa suoraan. Komissio esittää tässä yhteydessä ensinnäkin, että jäsenvaltiolle osoitettu tukijärjestelmää koskeva päätös ei ole sääntelytoimi. Toiseksi se korostaa, että riidanalainen päätös edellyttää täytäntöönpanotoimenpiteitä erityisesti sen tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:n 4 momenttiin liittyvän osan yhteydessä ja kiinteistöverosta myönnettyyn vapautukseen liittyvän osan yhteydessä. Kolmanneksi se väittää, että riidanalaisessa päätöksessä tarkoitettujen toimenpiteiden ei voida katsoa koskevan kantajaa suoraan.
- 38 Kantaja kiistää komission perustelut. Hän väittää yhtäältä, että riidanalainen päätös koskee häntä erikseen. Toisaalta hän esittää, että hän ei ole tässä tapauksessa velvollinen osoittamaan, että riidanalainen päätös koskisi häntä erikseen, koska kyseistä päätöstä on pidettävä SEUT 263 artiklan neljännen kohdan loppuosassa tarkoitettuna sääntelytoimena, joka ei edellytä täytäntöönpanotoimenpiteitä ja joka koskee häntä suoraan.

39 Jotta voitaisiin tutkia tämän kanteen tutkittavaksi ottamista, unionin yleinen tuomioistuin pitää asianmukaisena tutkia aluksi sitä, voidaanko se ottaa tutkittavaksi SEUT 263 artiklan neljännen kohdan loppuosan perusteella. Tämän määräyksen mukaan luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö voi nostaa kanteen sääntelytoimesta, joka koskee häntä suoraan ja joka ei edellytä täytäntöönpanotoimenpiteitä. Yksityishenkilö voi siten nostaa kumoamiskanteen ilman, että hän olisi velvollinen esittämään näyttöä siitä, että kyseinen toimi koskee häntä erikseen, mutta sillä edellytyksellä, että tämä toimi ensinnäkin koskee häntä suoraan, että se toiseksi on sääntelytoimi ja että se lopuksi ei edellytä täytäntöönpanotoimenpiteitä.

Edellytys, jonka mukaan päätöksen pitää koskea kantajaa suoraan

40 Siitä, koskeeko riidanalainen päätös kantajaa suoraan, on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan se, että kanteen kohteena oleva päätös koskee yksityistä suoraan, edellyttää ensinnäkin, että riidanalaisella toimella on välittömiä vaikutuksia kyseisen yksityisen oikeusasemaan, ja toiseksi, ettei se jätä niille, joille se on osoitettu ja joiden tehtävänä on sen toimeenpano, ollenkaan harkintavaltaa, jolloin toimeenpano on täysin automaattista ja perustuu yksinomaan Euroopan unionin lainsäädäntöön eikä edellytä välissä olevien sääntöjen soveltamista (tuomio 5.5.1998, Dreyfus v. komissio, C-386/96 P, EU:C:1998:193, 43 kohta ja tuomio 10.9.2009, komissio v. Ente per le Ville Vesuviane ja Ente per le Ville Vesuviane v. komissio, C-445/07 P ja C-455/07 P, EU:C:2009:529, 45 kohta).

41 Aluksi on hylättävä komission väite, joka on esitetty sekä sen kirjelmässä että istunnossa ja jonka mukaan kantajan esittämät todisteet eivät voi osoittaa, että hän olisi toimija kyseisillä markkinoilla.

42 Tästä on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuimen ja unionin yleisen tuomioistuimen toimintaa sääntelee vapaan todistusharkinnan periaate ja että ainoa arviointiperuste esitettyjen todisteiden harkinnassa on niiden uskottavuus. Lisäksi asiakirjan todistusarvoa arvioitaessa on tutkittava sen sisältämän tiedon todenperäisyys ja on otettava huomioon erityisesti asiakirjan alkuperä, laatimisolosuhteet ja vastaanottaja sekä pohdittava, vaikuttaako se sisällöltään järkeenkäyvältä ja luotettavalta (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2012, Shell Petroleum ym. komissio, T-343/06, EU:T:2012:478, 161 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Kantaja on toimittanut unionin yleiselle tuomioistuimelle Italian viranomaisilta peräisin olevan asiakirjan, jossa todetaan, että rakenteet, joiden omistaja hän on, soveltuvat käytettäviksi majoitus- ja aamiaispalvelutoiminnassa. Unionin yleinen tuomioistuin arvioi näin ollen tämän asiakirjan osoittavan, että kantaja toimii majoitus- ja matkailumarkkinoilla, koska kyseisen asiakirjan uskottavuus on osoitettu riittävällä tavalla. Lisäksi on niin, että vaikka komissio yleisesti kiistää kokonaan tämän lausuman todenperäisyyden ja sen tämänhetkisen voimassaolon, se ei esitä mitään aihetodistetta, joka viittaisi siihen, että täsmälliset tiedot, jotka sisältyivät kantajan toimittamaan asiakirjaan, olisivat virheellisiä tai että nämä tiedot mahdollisesti eivät olisi tällä hetkellä voimassa.

44 Sen kysymyksen osalta, voivatko riidanalaisen päätöksen mukaiset toimenpiteet vaikuttaa kantajan oikeusasemaan, on muistutettava siitä, että komission päätös, jolla annetaan jäsenvaltiolle lupa tuen myöntämiseen, vaikuttaa tuen saajan kilpailijaan suoraan, jos kyseisen valtion tahdosta myöntää tuki ei ole epäilystä (ks. vastaavasti tuomio 28.1.1986, Cofaz ym. v. komissio, 169/84, EU:C:1986:42, 30 kohta; tuomio 6.7.1995, AITEC ym. v. komissio, T-447/93–T-449/93, EU:T:1995:130, 41 kohta, ja tuomio 22.10.1996, Skibsværftsforeningen ym. v. komissio, T-266/94, EU:T:1996:153, 49 kohta).

45 Tässä tapauksessa on korostettava, että majoituspalvelut, joita tarjoavat tietyt yhteisöt, jotka ovat riidanalaisessa päätöksessä tarkoitettujen toimenpiteiden kohteena ja saavat kantajan mukaan väitettyjä tukia, voisivat kilpailla muiden majoitusyritysten palvelujen kanssa. Kuten ilmenee internetsivujen otteista, jotka kantaja on toimittanut kirjelmiensä liitteinä, nämä yhteisöt eli muun muassa kirkolliset ja uskonnolliset yhteisöt näkyvät näet yhtenä majoituspalvelujen ryhmänä turistikartassa samalla

tavoin kuin aamiaismajoitusliikkeet, kalustetut huoneet ja leirintäalueet, koska ne tarjoavat matkailijoille samankaltaisia majoitus- ja vastaanottopalveluja kuin muut majoitusalan yritykset. Tässä yhteydessä on todettava, että koska kantaja on ”Bed & Breakfast” -majoitusliikkeen omistaja, hän saattaisi olla näiden yhteisöjen kanssa kilpailutilanteessa, joten riidanalaisen päätöksen kohteena olevat toimenpiteet saattavat koskea häntä.

- 46 Lisäksi siltä osin kuin komissio on vedonnut istunnossa siihen, että tuomion 28.4.2015, T & L Sugars ja Sidul Açúcares v. komissio (C-456/13 P, EU:C:2015:284, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomion 17.9.2015, Confederazione Cooperative Italiane ym. v. Anicav ym. (C-455/13 P, C-457/13 P ja C-460/13 P, ei julkaistu, EU:C:2015:616, 47–50 kohta) mukaan se, että se, että tietyt tukitoimenpiteet vaikuttavat kilpailijan asemaan markkinoilla, ei liity hänen oikeusasemaansa vaan tosiasialliseen tilanteeseensa, on riittävää korostaa, että toisin kuin tässä tapauksessa, näiden kahden asian kantajat eivät toimineet riidanalaisilla säännöksillä säännellyillä markkinoilla. Tästä syystä unionin tuomioistuin arvioi, että se, että kyseisillä säännöksillä asetettiin kantajat epäedulliseen kilpailutilanteeseen, ei sinänsä antanut mahdollisuutta katsoa, että niillä vaikutettiin heidän oikeusasemaansa ja että ne siten koskivat heitä suoraan.
- 47 Tästä seuraa, että riidanalaisen päätöksen kohteena olevat toimenpiteet vaikuttavat kantajan oikeusasemaan.
- 48 Toisesta edellytyksestä, jonka täytyessä päätös koskee yksityistä suoraan edellä 40 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti, on todettava, että kun otetaan huomioon riidanalaisen päätöksen luonne eli se, että Italian tasavallalla on yhtäältä sen perusteella mahdollisuus olla ryhtymättä sääntöjenvastaisina ja sisämarkkinoille soveltumattomina pidettyjen tukien takaisinperimiseen ja toisaalta mahdollisuus soveltaa verovapautusjärjestelyä, joka ei komission mukaan sisällä tukea, tämän päätöksen toimeenpano on täysin automaattista ja yksinomaan unionin lainsäädäntöön perustuvaa eikä edellytä välissä olevien sääntöjen soveltamista, joten Italian tasavalta saa jättää kyseiset sääntöjenvastaiset tuet perimättä takaisin ja soveltaa verovapautusjärjestelyään.
- 49 Edellä esitetyn perusteella on pääteltävä, että riidanalainen päätös koskee kantajaa suoraan.

Riidanalaisen päätöksen luonnehtiminen sääntelytoimeksi

- 50 Siitä, onko riidanalaista päätöstä pidettävä sääntelytoimena, on muistutettava, että oikeuskäytännön mukaan SEUT 263 artiklan neljännessä kohdassa tarkoitettuja sääntelytoimia ovat yleisesti sovellettavat toimet lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksytyt toimet lukuun ottamatta (tuomio 3.10.2013, Inuit Tapiriit Kanatami ym. parlamentti ja neuvosto, C-583/11 P, EU:C:2013:625, 60 kohta, ja määräys 6.9.2011, Inuit Tapiriit Kanatami ym. parlamentti ja neuvosto, T-18/10, EU:T:2011:419, 56 kohta).
- 51 Lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksytyt toimen ja sääntelytoimen välinen erottelu perustuu EUT-sopimuksen mukaan siihen, onko toimen toteuttamista edeltänyt menettely ollut lainsäätämisyjärjestys (määräys 6.9.2011, Inuit Tapiriit Kanatami ym. v. parlamentti ja neuvosto, T-18/10, EU:T:2011:419, 65 kohta). Tässä tapauksessa riidanalaista päätöstä ei ole annettu lainsäätämisyjärjestyksessä, joten se ei ole SEUT 297 artiklassa tarkoitettu lainsäädäntötoimi. On näin ollen tutkittava, onko riidanalainen päätös yleisesti sovellettava.
- 52 Tässä yhteydessä on muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan komission valtiontuista tekemä päätös, jota sovelletaan objektiivisesti määritelyihin tilanteisiin ja jolla on oikeusvaikutuksia yleisesti ja abstraktisti määritelyyn henkilöryhmään, on yleisesti sovellettava (tuomio 2.2.1988, Kwekerij van der Kooy ym. v. komissio, 67/85, 68/85 ja 70/85, EU:C:1988:38, 15 kohta; tuomio 19.10.2000, Italia ja Sardegna Lines v. komissio, C-15/98 ja C-105/99, EU:C:2000:570, 33 kohta; tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 31 kohta, ja tuomio 17.9.2009, komissio v. Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EU:C:2009:556, 53 kohta).

- 53 Riidanalaisen päätöksen tarkoituksena on erityisesti tutkia SEUT 107 artiklan kannalta, sisältääkö kansallinen säännöstö, jota sovelletaan yleisesti ja abstraktisti määriteltyyn henkilömäärään, tuen osatekijöitä, ja tarvittaessa määrittää, soveltuuko kyseinen tuki sisämarkkinoille ja onko se perittävässä takaisin. Kun otetaan huomioon sen toimivallan luonne, joka komissiolla on valtioneuvostoa koskevien perussopimuksen määräysten nojalla, tällainen päätös heijastaa, vaikka sillä on vain yksi ainoa adressaatti, tämän toimielimen harjoittaman tutkinnan kohteena olevien kansallisten toimien ulottuvuutta, olipa kyseessä tukitoimenpiteen soveltamiseen tarvittavan luvan myöntäminen tai niiden seurausten vahvistaminen, joita aiheutuu siitä, että tuki on mahdollisesti sääntöjenvastainen tai sisämarkkinoille soveltumaton. Kyseiset toimet ovat nimenomaan yleisesti sovellettavia, koska niiden soveltamisalaan kuuluvat toimijat määritellään yleisesti ja abstraktisti.
- 54 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että riidanalainen päätös on yleisesti sovellettava siltä osin kuin kyseessä ovat sen kolme osaa, joiden laillisuus on riitautettu tämän kanteen yhteydessä, eli yhtäältä se, että komissio ei ole määrännyt sääntöjenvastaisina ja yhteismarkkinoille soveltumattomina pitämiään kiinteistöveroja koskevaan vapautukseen liittyviä valtioneuvostoa koskevia perittäviksi takaisin, ja toisaalta se, että se on katsonut, että tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:n 4 momentti ja yhtenäistä kiinteistöveroja koskeva vapautus eivät olleet SEUT 107 artiklassa tarkoitettuja valtioneuvostoa koskevia (ks. edellä 36 kohta).
- 55 Näin ollen riidanalainen toimi, joka on yleisesti sovellettava toimi mutta ei lainsäätäjän toimissa hyväksytty toimi, on SEUT 263 artiklan neljännessä kohdassa tarkoitettu sääntelytoimi.

Täytäntöönpanotoimenpiteiden olemassaolo

- 56 Korostettakoon riidanalaisen päätöksen täytäntöönpanotoimenpiteiden olemassaolosta, että unionin tuomioistuimella on ollut tilaisuus todeta, että SEUT 263 artiklan käsitettä ”sääntelytoimi, – –, joka ei edellytä täytäntöönpanotoimenpiteitä”, on tulkittava tämän määräyksen tavoitteen valossa, sillä kuten sen syntyhistoriasta ilmenee, sen tavoitteena on välttää se, että yksityinen pakotettaisiin rikkomaan lakia voidakseen saattaa asian tuomioistuimen käsiteltäväksi. Kun sääntelytoimella on välittömiä vaikutuksia luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön oikeusasemaan eikä täytäntöönpanotoimenpiteitä tarvita, kyseinen henkilö voisi jäädä ilman tehokasta tuomioistuimen tarjoamaa oikeussuojaa, jos sillä ei olisi suoraa oikeussuojakeinoa unionin tuomioistuimissa kyseisen sääntelytoimen laillisuuden kyseenalaistamiseksi. Täytäntöönpanotoimenpiteiden puuttuessa luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö voisi näet, vaikka kyseessä oleva toimi koskee häntä suoraan, saattaa kyseisen toimen tuomioistuinvalvonnan piiriin vasta rikottuaan kyseisen toimen säännöksiä ja vetoamalla sitten niiden lainvastaisuuteen menettelyissä, jotka on pantu hänen suhteensa vireille kansallisissa tuomioistuimissa (tuomio 19.12.2013, Telefónica v. komissio, C-274/12 P, EU:C:2013:852, 27 kohta).
- 57 Sen sijaan silloin, kun sääntelytoimi edellyttää täytäntöönpanotoimenpiteitä, unionin oikeusjärjestyksen kunnioittamista koskeva tuomioistuinvalvonta varmistetaan riippumatta siitä, ovatko mainitut toimenpiteet unionin vai jäsenvaltioiden toteuttamia. Luonnollisia henkilöitä tai oikeushenkilöitä, jotka eivät voi SEUT 263 artiklan neljännessä kohdassa määrättyjen tutkittavaksi ottamisen edellytysten vuoksi riitauttaa unionin sääntelytoimea suoraan unionin tuomioistuimissa, suojellaan siltä, että niihin sovelletaan tällaista toimea, antamalla niille mahdollisuus riitauttaa tällaisen toimen edellyttämät täytäntöönpanotoimenpiteet (tuomio 19.12.2013, Telefónica v. komissio, EU:C:2013:852, 28 kohta).
- 58 Jos tällaisen toimen täytäntöönpano kuuluu jäsenvaltioille, nämä henkilöt voivat vedota kyseisen perustoimen pätemättömyyteen kansallisissa tuomioistuimissa ja saada nämä esittämään SEUT 267 artiklan nojalla unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksiä (tuomio 19.12.2013, Telefónica v. komissio, EU:C:2013:852, 29 kohta).

- 59 Kun arvioidaan sitä, edellyttääkö sääntelytoimi täytäntöönpanotoimenpiteitä, on kiinnitettävä huomiota sen henkilön asemaan, joka vetoaa kanneoikeuteen SEUT 263 artiklan neljännen kohdan loppuosan perusteella. On siis merkityksetöntä, edellyttääkö kyseessä oleva toimi täytäntöönpanotoimenpiteitä muihin yksityisiin nähden (tuomio 19.12.2013, Telefónica v. komissio, C-274/12 P, EU:C:2013:852, 30 kohta).
- 60 Jotta voidaan tarkastaa, edellyttääkö riidanalainen toimi täytäntöönpanotoimenpiteitä, on käytettävä perustana yksinomaan kanteen kohdetta, ja siinä tapauksessa, että kantaja vaatii ainoastaan toimen osittaista kumoamista, on tarvittaessa otettava huomioon pelkästään ne täytäntöönpanotoimenpiteet, joita toimen kyseinen osa mahdollisesti edellyttää (tuomio 19.12.2013, Telefónica v. komissio, EU:C:2013:852, 31 kohta).
- 61 Nyt käsiteltävässä tapauksessa on todettava aluksi riidanalaisen päätöksen ensimmäisestä riitautetusta osasta, että siltä osin kuin komissio on arvioinut, että nyt käsiteltävän asian erityispiirteiden perustella olisi täysin mahdotonta periä kiinteistöverojärjestelyn perusteella myönnettyt sääntöjenvastaiset tuet takaisin, ja on näin ollen päättänyt olla asettamatta Italian tasavallalle velvollisuutta periä kyseisen järjestelyn perusteella myönnettyt summat takaisin kultakin edunsaajalta, kansalliset viranomaiset eivät joudu toteuttamaan mitään toimenpidettä varsinkaan kantajan osalta pannakseen riidanalaisen päätöksen täytäntöön.
- 62 Tämän jälkeen on korostettava toisesta riitautetusta osasta, että komission riidanalaisessa päätöksessä tekemän päätelmän mukaan tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:n 4 momentissa säädetty vapautus ei ole SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tukea. Näissä olosuhteissa riidanalainen päätös, jonka nojalla jäsenvaltiolle ei aseteta mitään velvoitetta, ei edellytä minkään täytäntöönpanotoimenpiteen toteuttamista, koska kansalliset viranomaiset vain soveltavat kansallista oikeutta tässä yhteydessä. Toisaalta ja joka tapauksessa on todettava, että tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:n 4 momentin säännökset koskevat vain ei-kaupallisten yhteisöjen aseman menettämistä. Näissä olosuhteissa Italian viranomaiset eivät voi toteuttaa mitään täytäntöönpanotoimea kantajan osalta, koska se on kaupallinen yhteisö.
- 63 Lopuksi on korostettava kolmannesta riitautetusta osasta, että komissio on niin ikään katsonut, että yhtenäistä kiinteistöä koskevan verojärjestelyn mukainen vapautus ei ole SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tukea. Koska riidanalaisessa päätöksessä ei aseteta jäsenvaltiolle mitään velvoitetta, kansallisella tasolla ei näin ollen vahvisteta mitään tämän päätöksen täytäntöönpanotoimenpidettä varsinkaan kantajan osalta.
- 64 Edellä esitetystä seuraa, että yksikään riidanalaisen päätöksen riitautetuista osista ei sisällä kantajaa koskevia täytäntöönpanotoimenpiteitä, joten kantajan ei ole mahdollista nostaa kannetta Italian kansallisessa tuomioistuimessa edellä 58 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti ja vedota kanteensa yhteydessä riidanalaisen päätöksen kyseisten osien pätemättömyyteen.
- 65 Komissio vetoaa muun muassa 26.9.2014 annettuihin tuomioihin Dansk Automat Brancheforening v. komissio (T-601/11, EU:T:2014:839) ja Royal Scandinavian Casino Århus v. komissio (T-615/11, EU:T:2014:838) ja niissä siteerattuun oikeuskäytäntöön ja vastustaa edellä esitettyä toteamusta esittämällä, että riidanalaisen päätöksen erityiset ja konkreettiset seuraukset syntyvät tosiasiallisesti toimilla, joilla vahvistetaan verovelvollisten maksettavaksi tulevien verojen määrä ja jotka ovat sellaisenaan riidanalaisessa päätöksessä edellytetyjä täytäntöönpanotoimia. Se lisää myös, että kantaja voi riitauttaa näiden verotustoimien väitetyn syrjivyyden kansallisessa tuomioistuimessa ja vaatia samoja etuja, joita niiden edunsaajat saavat, tai muussa tapauksessa vedota siihen, että edut, joita ne saavat kilpailijoina, ovat unionin oikeuden perusteella lainvastaisia.
- 66 Tällaista perustelua ei voida kuitenkaan hyväksyä.

- 67 Yhtäältä näet verotustoimet, joita Italian viranomaiset saattavat toteuttaa yhtenäistä kiinteistöveroä koskevan järjestelyn nojalla, eivät ole seurausta riidanalaisesta päätöksestä vaan johtuvat pelkästään Italian verosäännöstöstä, koska, kuten riidanalaisen päätöksen 202 perustelukappaleesta ilmenee, siinä todetaan ainoastaan, että yhtenäisestä kiinteistöverosta myönnetty vapautus ei edes kuulu SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.
- 68 Kun kyseessä ovat toisaalta verotustoimet, joita kantajaan kohdistetaan sillä perusteella, että hän ei saa riidanalaisia vapautuksia, hänen on toisaalta mahdotonta vaatia, että vapautus, jonka laillisuuden hän riitauttaa, laajennettaisiin koskemaan hänen tilannettaan (ks. tuomio 20.9.2001, Banks, C-390/98, EU:C:2001:456, 80 ja 92–94 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Samoilla perusteluilla on hylättävä myös komission väite, jonka mukaan kantaja voisi edelleen vaatia Italian veroviranomaisilta samoja veroetuja kuin asianomaisille yhteisöille on myönnetty riidanalaisilla toimenpiteillä ja, mikäli vaatimus hylätään, riitauttaa sitä koskevan päätöksen. Lisäksi on todettava, että komission tarkoittamassa asiayhteydessä Italian hallinnon tekemää epäämispäätöstä ei voitaisi varsinaisesti pitää riidanalaisesta päätöksestä johtuvana täytäntöönpanotoimenpiteenä, vaan se perustuisi sisäiseen toimenpiteeseen, jonka toimivaltaiset kansalliset viranomaiset tekisivät itsenäisesti kantajan tekemän erillisen vaatimuksen perusteella.
- 69 Korostettakoon lopuksi, että toisin kuin nyt käsiteltävässä tapauksessa, 26.9.2014 annetuissa tuomioissa Dansk Automat Brancheforening v. komissio (T-601/11, EU:T:2014:839) ja Royal Scandinavian Casino Arhus v. komissio (T-615/11, EU:T:2014:838) riidanalaisen päätöksen määräysoosan 1 artiklassa määrättiin nimenomaisesti tiedoksi annetun toimenpiteen täytäntöönpanotoimenpiteistä, mistä syystä unionin yleinen tuomioistuin totesi, että tällainen päätös edellytti SEUT 263 artiklan neljännen kohdan viimeisessä lauseessa tarkoitettuja täytäntöönpanotoimenpiteitä. Unionin yleinen tuomioistuin totesi erityisesti ensin mainitun tuomion 59 kohdassa ja jälkimmäisen tuomion 51 kohdassa, että oli olemassa Tanskan laki ja tämän lain soveltamiseksi toteutettuja toimia, jotka olisi pitänyt toteuttaa riidanalaisen päätöksen tekemisen jälkeen, jotta riidanalaisella tukijärjestelmällä olisi voinut olla vaikutuksia kantajiin, mikä ei voi olla tilanne nyt käsiteltävässä tapauksessa. Tässä yhteydessä on todettava, että ainoa täytäntöönpanotoimenpide, johon riidanalaisessa päätöksessä viitataan tässä tapauksessa, koskee yhtenäistä kiinteistöveroä koskevaan uuteen järjestelyyn liittyvää vapautusta, ja että kuten edellä 17 kohdassa on todettu, kyseinen toimenpide on toteutettu ennen itse päätöstä.
- 70 Edellä esitetyn perusteella on pääteltävä, että riidanalainen päätös ei edellytä kantajaan kohdistuvia täytäntöönpanotoimia ja että kanne on näin ollen otettava tutkittavaksi SEUT 263 artiklan neljännen kohdan loppuosan nojalla.

Asiakysymys

- 71 Kantaja vetoaa kanteensa tueksi neljään perusteeseen. Ensimmäinen kanneperuste koskee Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 93 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 22.3.1999 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 14 artiklan 1 kohdan rikkomista. Toinen ja kolmas kanneperuste koskevat SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomista. Neljäs koskee perusteluvollisuuden laiminlyöntiä.

Ensimmäinen kanneperuste, joka koskee asetuksen N:o 659/1999 14 artiklan 1 kohdan rikkomista.

- 72 Kantaja arvostelee ensimmäisessä kanneperusteessaan komissiota siitä, että se asetuksen N:o 659/1999 14 artiklan 1 kohdan vastaisesti on jättänyt määräämättä Italian tasavaltaa perimään takaisin kiinteistöverosta myönnettyjä verovapautuksia, joita tiettyihin tarkoituksiin toimivat ei-kaupalliset yhteisöt ovat saaneet ja joita se on pitänyt sääntöjenvastaisina ja yhteismarkkinoille soveltumattomina.

73 Tässä perusteessa on kaksi osaa, joista ensimmäinen koskee oikeudellista virhettä ja jälkimmäinen arviointivirhettä.

– Oikeudellista virhettä koskeva ensimmäinen osa

74 Kantaja väittää komission rikkoneen asetuksen N:o 659/1999 14 artiklan 1 kohtaa, koska se ei ole täyttänyt edellytyksiä, joiden perusteella se olisi voinut päätellä, että oli täysin mahdotonta periä sääntöjenvastaista tukea takaisin nyt käsiteltävän tapauksen kaltaisessa tapauksessa. Hän näet arvioi, että takaisinperimisestä olisi voitu luopua vasta sen jälkeen kun komissio olisi tehnyt päätöksen, jolla se olisi määrännyt sääntöjenvastaisen tuen takaisinperittäväksi, ja Italian tasavalta olisi tosiasiallisesti todennut, että tämän vaatimuksen noudattaminen olisi mahdotonta. Hän katsoo myös, että komission olisi pitänyt ennen takaisinperimisen täydellisen mahdottomuuden toteamista osoittaa, että oli mahdotonta periä sääntöjenvastaista tukea takaisin kaikilta sen saajilta ja että osittainkaan takaisinperiminen ei ollut toteutettavissa.

75 Komissio kiistää nämä väitteet.

76 Aluksi on korostettava, että asetuksen N:o 659/1999 johdanto-osan 13 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”yhteismarkkinoille soveltumattoman sääntöjenvastaisen tuen tapauksessa olisi palautettava tehokkaan kilpailun tilanne; tämän vuoksi on tarpeen, että tuki, korot mukaan lukien, peritään takaisin viipymättä; takaisinperiminen on toteutettava kansallisen lainsäädännön menettelyjen mukaisesti; näiden menettelyjen soveltaminen ei saisi vaikeuttaa tehokkaan kilpailun tilanteen palauttamista estämällä komission päätöksen välitön ja tehokas täytäntöönpano; tämän tavoitteen saavuttamiseksi jäsenvaltioiden olisi toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet komission päätöksen tehokkaan vaikutuksen varmistamiseksi.”

77 Kyseisen asetuksen 14 artiklassa, jonka otsikkona on ”Tuen takaisinperiminen”, säädetään seuraavaa:

”1. Sääntöjenvastaista tukea koskevissa kielteisissä päätöksissä komissio päättää, että asianomaisen jäsenvaltion on toteutettava kaikki tarpeelliset toimenpiteet tuen perimiseksi takaisin tuensaajalta – –. Komissio ei saa vaatia tuen takaisinperimistä, jos tämä olisi yhteisön lainsäädännön jonkin yleisen periaatteen vastaista.”

78 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että sääntöjenvastaisen valtioneuvon poistaminen perimällä se takaisin on johdonmukainen seuraus tuen sääntöjenvastaiseksi toteamisesta (ks. tuomio 9.7.2015, komissio v. Ranska, C-63/14, EU:C:2015:458, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Valtiontukia koskevien perussopimuksen määräysten tavoitteena on näet palauttaa tehokas kilpailu, joten komission päätöksillä asetetaan lähtökohtaisesti kyseiselle jäsenvaltiolle velvollisuus saada asianomaiset tuet tehokkaasti ja viipymättä takaisin (ks. vastaavasti tuomio 17.9.2009, komissio v. MTU Friedrichshafen, C-520/07 P, EU:C:2009:557, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Sääntöjenvastaisten valtioneuvon takaisinperimättä jättäminen on kuitenkin oikeutettua, jos takaisinperiminen on täysin mahdotonta (ks. vastaavasti tuomio 14.2.2008, komissio v. Kreikka, C-419/06, ei julkaistu, EU:C:2008:89, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

79 Komissio on katsonut riidanalaisen päätöksen 191–198 perustelukappaleessa, että nyt käsiteltävään asiaan liittyvien erityispiirteiden vuoksi Italian tasavallan oli täysin mahdotonta periä kiinteistövero koskevien säännösten nojalla mahdollisesti myönnettyjä sääntöjenvastaisia tukia takaisin. Se selitti asiaa lähinnä siten, että kiinteistötietokantojen sen enempää kuin verotietokantojenkaan perusteella ei ollut mahdollista todeta ei-kaupallisille yhteisöille kuuluvissa kiinteistöissä harjoitetun toiminnan laatua (taloudellinen tai ei-taloudellinen) eikä laskea takaisin perittävän veron määrää objektiivisin perustein.

- 80 On yhtäältä korostettava, että sääntöjenvastaisten tukien takaisinperimisen täydellistä mahdottomuutta koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö liittyy yleisesti tapauksiin, joissa asianomainen jäsenvaltio vetoaa tällaiseen mahdottomuuteen tehtyään takaisinperimispäätöksen ja sen täytäntöönpanon yhteydessä (tuomio 4.4.1995, komissio v. Italia, C-348/93, EU:C:1995:95; tuomio 22.3.2001, komissio v. Ranska, C-261/99, EU:C:2001:179; tuomio 26.6.2003, komissio v. Espanja, C-404/00, EU:C:2003:373; tuomio 1.4.2004, komissio v. Italia, C-99/02, EU:C:2004:207; tuomio 12.5.2005, komissio v. Kreikka, C-415/03, EU:C:2005:287; tuomio 14.12.2006, komissio v. Espanja, C-485/03–C-490/03, EU:C:2006:777, ja tuomio 13.11.2008, komissio v. Ranska, C-214/07, EU:C:2008:619).
- 81 Toisaalta vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että jäsenvaltion, joka valtiontukea koskevaa komission päätöstä täytäntöönpannessaan kohtaa yllättäviä ja ennalta-arvaamattomia vaikeuksia tai jonka tietoon tulee sellaisia seurauksia, joita komissio ei ollut ottanut huomioon, on saatettava nämä ongelmat viimeksi mainitun harkittaviksi ehdottamalla asianmukaisia muutoksia kyseiseen päätökseen. Tällaisessa tapauksessa jäsenvaltion ja komission on jäsenvaltioiden ja Euroopan unionin toimielinten välistä keskinäistä velvollisuutta vilpittömään yhteistyöhön koskevan säännön, joka on muun muassa SEU 4 artiklan 3 kohdan taustalla, perusteella oltava yhteistyössä vilpittömässä mielessä vaikeuksien voittamiseksi perussopimuksen määräyksiä ja erityisesti valtiontukisääntöjä noudattaen (ks. tuomio 22.12.2010, komissio v. Italia, C-304/09, EU:C:2010:812, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 82 Kantaja väittää lähinnä edellä mainitun oikeuskäytännön perusteella, että takaisinperimisestä olisi voitu luopua vasta sen jälkeen kun komissio olisi tehnyt päätöksen, jolla se olisi määrännyt sääntöjenvastaisen tuen takaisinperittäväksi, ja asianomainen jäsenvaltio olisi tosiasiallisesti todennut, että tämän vaatimuksen noudattaminen olisi mahdotonta.
- 83 Kantajan väitettä ei voida kuitenkaan hyväksyä.
- 84 Kuten komissio näet korostaa, vaikka jäsenvaltiot ovat tähän saakka esittäneet täydellistä mahdottomuutta koskevan kysymyksen erityisesti päätöksen täytäntöönpanovaiheessa, lähinnä puolustautuessaan SEUT 258 artiklan nojalla nostettua jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevaa kannetta vastaan, tässä tapauksessa sovellettavassa säännöstössä sen enempää kuin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössäkään ei ole todettu, että täydellistä mahdottomuutta ei olisi voitu todeta valtiontukia koskevaan komission päätökseen johtaneen hallinnollisen menettelyn vaiheessa.
- 85 Lisäksi ainoa velvollisuus, joka kyseisellä jäsenvaltiolla ja komissiolla on edellä 81 kohdassa siteeratun oikeuskäytännön mukaisesti siinä tapauksessa, että takaisinperiminen on mahdollisesti täysin mahdotonta, on velvollisuus tehdä vilpittömä yhteistyötä, jossa jäsenvaltion on esitettävä komission arvioitavaksi syyt, joiden vuoksi takaisinperiminen on mahdotonta, ja komission on tutkittava nämä syyt tarkasti. Näin ollen, toisin kuin kantaja väittää, jäsenvaltio ja komissio voivat tehdä yhteistyötä ennen kuin komissio tekee lopullisen päätöksen, jos täydellinen mahdottomuus voidaan todeta jo muodollisen tutkintamenettelyn vaiheessa. Kaiken lisäksi on niin, että jos komissio toteaa tämän tutkinnan kuluessa, että ei ole vaihtoehtoisia menetelmiä sääntöjenvastaisen tuen takaisinperimiseksi tai että osittainkaan takaisinperiminen ei ole toteutettavissa, mikään ei estä sitä, että komissio tunnustaa täydellisen mahdottomuuden jo ennen kuin se määrää kyseiset tuet perittäviksi takaisin.
- 86 Tässä tapauksessa edellä esitettyjen huomautusten valossa on ensinnäkin todettava, että kantaja ei kiistä sitä, että täydelliseen mahdottomuuteen voitaisiin vedota sääntöjenvastaisten tukien takaisinperimättä jättämisen perusteena. Edellä 78 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti on joka tapauksessa katsottava, että komissio ei ole tehnyt oikeudellista virhettä esittäessään riidanalaisessa päätöksessä, että Italian viranomaisia ei voitu määrätä perimään sääntöjenvastaista tukea takaisin, koska se oli täysin mahdotonta. Tässä yhteydessä on muistutettava siitä, että komissio ei voi valtiontukien alalla asettaa sellaisia velvoitteita, joiden täytäntöönpano on niiden asettamisesta alkaen objektiivisella ja absoluuttisella tavalla mahdotonta (ks. vastaavasti tuomio 17.6.1999, Belgia v. komissio, C-75/97, EU:C:1999:311, 86 kohta).

- 87 Toiseksi, kuten riidanalaisen päätöksen 192–197 perustelukappaleesta ilmenee, sekä Italian tasavalta että komissio ovat noudattaneet vilpittömyyden yhteistyötä koskevaa velvollisuuttaan edellä 81 kohdassa siteeratun oikeuskäytännön mukaisesti.
- 88 Italian tasavalta näet kääntyi komission puoleen ennen riidanalaisen päätöksen tekemistä ja väitti, että sen olisi täysin mahdotonta noudattaa takaisinperimisvelvoitetta. Tällä tavoin se esitti komission arvioitavaksi ongelmat, jotka liittyivät riidanalaisen tuen takaisinperimiseen. Koska Italian viranomaiset toivat tämän kysymyksen esiin muodollisen tutkinnan vaiheessa, komissio saattoi katsoa tarpeelliseksi käsitellä tämä kysymys ennen lopullisen päätöksen tekemistä. On myös korostettava, että Italian tasavalta selitti, että kiinteistörekisterin rakenteen vuoksi ja relevanttien verotietojen puuttuessa oli mahdotonta johtaa taannehtivasti kiinteistö- ja verotietokannoista sellaisia tietoja, jotka ovat tarpeen väitetyn tuen takaisinperimiseksi. Näiden selitysten perusteella komissio katsoi, että oli tosiaan mahdotonta yksilöidä riidanalaisen tuen saajia ja että tuen määrää ei voitu objektiivisesti laskea tietojen puuttuessa, minkä komissio selitti riidanalaisessa päätöksessä.
- 89 Kolmanneksi, siltä osin kuin kantaja väittää, että komission olisi pitänyt joka tapauksessa todeta, että ei ollut muita vaihtoehtoisia keinoja panna takaisinperimistä koskeva velvoite täytäntöön tässä tapauksessa edes osittain, on todettava, että tällainen tarkastelu on tehtävä tämän kanneperusteen ilmeistä arviointivirhettä koskevan toisen osan yhteydessä.
- 90 Edellä esitetystä seuraa, että komissio ei ole tehnyt oikeudellista virhettä todetessaan jo muodollisen tutkintamenettelyn vaiheessa ja ennen takaisinperimistä koskevan määräyksen antamista, että Italian tasavallan oli täysin mahdotonta periä takaisin riidanalaisessa päätöksessä sääntöjenvastaisiksi todettuja tukia.
- 91 Ensimmäinen osa on näin ollen hylättävä.
- Arviointivirhettä koskeva toinen osa.
- 92 Kantaja väittää, että ei ole olemassa mitään poikkeuksellista seikkaa, jonka perusteella komissio olisi voinut päätellä, että sääntöjenvastaisen tuen takaisinperiminen oli täysin mahdotonta. Hän kiistää muun muassa sen näkemyksen, jonka mukaan ei ollut mahdollista yksilöidä kyseisen tuen saajia ja jonka mukaan tukea ei voitu missään tapauksessa laskea, jotta Italian viranomaiset olisivat voineet periä sen takaisin. Hän korostaa tässä yhteydessä, että unionin tuomioistuin on hylännyt perustelut, jotka koskivat väitettyä takaisinperimisen mahdottomuutta, joka johtui siitä, että tuensaajayrityksiä oli paljon tai ei ollut saatavilla tietoja, jotka olivat tarpeen takaisin perittävien summien määrittämiseksi. Lisäksi kantaja katsoo, että olisi ollut olemassa asianmukaisia vaihtoehtoisia menetelmiä, joiden avulla Italian viranomaiset olisivat kyenneet tunnistamaan sääntöjenvastaisen tuen saajat ja perimään tuen takaisin ainakin osittain.
- 93 Komissio kiistää nämä väitteet.
- 94 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan täytäntöönpanon täydellistä mahdottomuutta koskeva edellytys ei täyty silloin, jos vastaajana oleva jäsenvaltio vain ilmoittaa komissiolle, että päätöksen toimeenpanossa on oikeudellisia, poliittisia tai käytännön vaikeuksia (ks. tuomio 13.11.2008, komissio v. Ranska, C-214/07, EU:C:2008:619, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 95 Lisäksi on muistutettava, että unionin tuomioistuin on todennut tilanteissa, jotka koskevat tukien perimistä takaisin suurelta määrältä yrityksiä useiden yksittäisten laskuperusteiden mukaan, että tällaiset kyseisten päätösten täytäntöönpanoon liittyvät vaikeudet eivät merkitse täydellistä mahdottomuutta (ks. tuomio 17.11.2011, komissio v. Italia, C-496/09, EU:C:2011:740, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 96 Todettakoon lopuksi, että täytäntöönpanon täydellistä mahdottomuutta koskeva edellytys täyttyy vain silloin, jos olosuhteet edistävät objektiivisen täydellisen mahdottomuuden syntymistä (ks. vastaavasti julkisasiamies Sharpstonin ratkaisuehdotus asiassa komissio v. Ranska, C-214/07, EU:C:2008:343, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 97 Nyt käsiteltävässä tapauksessa on tärkeää korostaa aluksi, että kuten riidanalaisen päätöksen 102 ja 106 perustelukappaleesta ilmenee, komissio on katsonut sisämarkkinoille soveltumattomaksi SEUT 107 artiklassa tarkoitettussa merkityksessä vain kiinteistöveroä koskevan vapautuksen, joka myönnettiin tiettyyn tarkoitukseen toimiville ei-kaupallisille yhteisöille, kun ne harjoittivat taloudellista toimintaa. Se on näet katsonut lähinnä, että näissä tapauksissa kyseisiä yhteisöjä oli pidettävä yrityksinä, joten niihin piti soveltaa edellä mainittua perussopimuksen määräystä. Jos kyseiset yhteisöt sitä vastoin harjoittivat vain ei-kaupallista toimintaa, valtiontukijärjestelmää ei tarvinnut soveltaa, ja vapautusta kiinteistöverosta ei näin ollen ollut pidettävä sääntöjenvastaisena.
- 98 Komissio on lisäksi arvioinut riidanalaisessa päätöksessä lähinnä, että Italian viranomaisten oli absoluuttisesti ja objektiivisesti täysin mahdotonta periä sääntöjenvastaisia tukia takaisin, koska ei ollut mahdollista selvittää, harjoittivatko edun saaneet yhteisöt taloudellista vai ei-taloudellista toimintaa kiinteistöverosäännösten piiriin kuuluvissa kiinteistöissä. Se näet hyväksyi riidanalaisen päätöksen 194–198 perustelukappaleessa Italian tasavallan selitykset, joiden mukaan yhtäältä kiinteistötietokannoista ja toisaalta verotietokannoista ei ollut mahdollista tunnistaa kyseisille yhteisöille kuuluvissa kiinteistöissä harjoitetun toiminnan laatua eikä laskea takaisinperittävän veron määrää objektiivisesti.
- 99 Kantaja kiistää ensinnäkin komission arvioinnin vetoamalla siihen, että se on virheellinen sekä kiinteistötietokantojen että verotietokantojen osalta.
- 100 Tässä yhteydessä on heti aluksi todettava, että kantaja ei esitä kirjelmässään, lukuun ottamatta yleistä viittausta edellä 94–96 kohdassa mainittuun oikeuskäytäntöön, mitään konkreettista perustelua kyseenalaistaakseen komission arvioinnin.
- 101 Joka tapauksessa yhtäältä kiinteistötietokannoista on todettava, että kuten komissio on lähinnä selittänyt riidanalaisen päätöksen 195 perustelukappaleessa, kiinteistörekisterijärjestelmissä yksilöidään kiinteistöt niiden objektiivisten ominaisuuksien, muun muassa niiden fyysisten osatekijöiden ja rakenteen perusteella. Näissä olosuhteissa komissio saattoi perustellusti katsoa, että ei ollut mahdollista saada selville, oliko ei-kaupallisten yhteisöjen kiinteistöissään harjoittama toiminta taloudellista vai ei-taloudellista toimintaa, jotta olisi kyetty määrittämään, olivatko kyseiset yhteisöt saaneet sääntöjenvastaisesti kiinteistöverosta myönnetyn vapautuksen, ja mikäli näin oli, yksilöimään Italian viranomaisille takaisin maksettava määrä.
- 102 Toisaalta komissio on todennut verotietokantojen osalta riidanalaisen päätöksen 196 perustelukappaleessa, että nekään eivät antaneet riittäviä tietoja takaisinperimistä varten.
- 103 Unionin yleinen tuomioistuin toteaa tässä yhteydessä niiden Italian lainsäädännön säännösten perusteella, jotka komissio toimitti työjärjestyksen 89 nojalla toteutetun prosessinjohtotoimen yhteydessä, että verotietokantojen perusteella ei ollut mahdollista yksilöidä, oliko ei-kaupallisten yhteisöjen kiinteistöissään harjoittama toiminta taloudellista vai ei-taloudellista.
- 104 Ensinnäkin on näet korostettava, että ”Modello ’Unico – Enti non commerciali ed equiparati’” -nimisen lomakkeen (”Standardi-lomake – Ei-kaupalliset yhteisöt ja vastaavat”) ja ei-kaupallisten yhteisöjen veroilmoitusta koskevien ohjeiden mukaan kiinteistöt, joista syntyi kiinteistötuloa näille yhteisöille, oli ilmoitettava lomakkeen kohdassa ”RB”. Tässä 11-sarakkeisessa kohdassa piti ilmoittaa muun muassa kiinteistöistä maksettavan kunnallisveron määrä kyseisen tilikauden ja jokaisen yksittäisen kiinteistön osalta. Ilmoitusta koskevien ohjeiden mukaan kiinteistöistä kannettavaan kunnallisveroon liittyvää saraketta ei kuitenkaan tarvinnut täyttää, mikäli yhteisö oli vapautettu kyseisestä verosta. Kuten

komissio perustellusti esittää, tiedoista, jotka oli ilmoitettava kohdassa ”RB”, ei näin ollen voitu saada selville, missä kiinteistössä oli harjoitettu toimintaa, josta oli koitunut ilmoituksen muissa kohdissa mahdollisesti mainittu liiketoiminnasta satu tulo.

- 105 Toiseksi on todettava, että standardilomake sisälsi myös kohdan ”RS”, joka liittyi menojen ja sekalaisten miinusmerkkisten erien vähennyskelpoisuuteen. Ilmoitusohjeiden mukaisesti tämä taulukko piti täyttää tiedoilla, joita tarvittiin menojen ja sekä kaupalliseen toimintaan että muuhun toimintaan käytettävien tavaroiden ja palvelujen miinusmerkkisten erien vähennyskelpoisten määrien laskemiseen. Kuten riidanalaisen päätöksen 196 perustelukappaleesta ilmenee, kohdassa ”RS” ilmoitetaan kootusti tiedot tavaroista ja palveluista, joita käytetään sekä kaupallisina että ei-kaupallisina tavoin. Jos näissä olosuhteissa ilmoitettiin useita rakennuksia kohdassa ”RB”, ei ollut mahdollista yksilöidä kiinteistöä, jossa ilmoitetun tulon synnyttänyttä toimintaa oli harjoitettu, kuten komissio on todennut. Jos kohdassa ”RB” ilmoitettiin vain yksi kiinteistö, ei ollut myöskään mahdollista määrittää, missä osassa kiinteistöä oli harjoitettu taloudellista toimintaa, joka oli synnyttänyt ilmoitetun tulon, kun otetaan kiinteistörekisterijärjestelmän rakenne huomioon.
- 106 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että kantaja ei ole onnistunut kyseenalaistamaan komission selvitystä, jonka mukaan yhtäältä kiinteistötietokannoista ei ollut objektiivisesti saatavissa tietoja, jotka olisivat olleet tarpeen asianomaisten tuensaajien määrittämiseksi ja takaisinperittävien verovapautusten mahdollisen määrän laskemiseksi, ja toisaalta verotietokannoista ei ollut myöskään mahdollista selvittää taannehtivasti, millaista toimintaa kiinteistöveroä koskevan vapautuksen saaneet yhteisöt harjoittivat kiinteistöissään, eikä laskea sääntöjenvastaisesti saatujen vapautusten määrää.
- 107 Kantaja väittää toiseksi, että olisi joka tapauksessa olemassa vaihtoehtoisia menetelmiä, joilla kyettäisiin selvittämään, oliko kiinteistöveroä koskevan vapautuksen saaneiden yhteisöjen kiinteistöissään harjoittama toiminta kaupallista vai ei-kaupallista, ja esittää tähän erityisesti neljää menetelmää. Hän arvioi lähinnä, että näillä menetelmillä olisi kyetty osoittamaan, että tuet olisi pystytty perimään takaisin ainakin osittain.
- 108 Kantaja väittää ensinnäkin, että koska yhtäältä yhtenäistä kiinteistöveroä koskevassa uudessa säännöstössä (ks. edellä 17 kohta) veloitetaan ei-kaupalliset yhteisöt ilmoittamaan kiinteistöt, joista tämä vero kannetaan, ja kiinteistöt, jotka ovat olleet vapautettuja veroista, ja toisaalta suurin osa kyseisistä kiinteistöistä säilyttää pysyvästi käyttötarkoituksensa, Italian viranomaiset voisivat käyttää yhtenäistä kiinteistöveroä koskevan uuden säännösten nojalla annettuja ilmoituksia määrittääkseen, käytettiinkö kiinteistöjä aiemmin kaupallisiin tarkoituksiin.
- 109 Tässä yhteydessä on todettava heti aluksi, että kuten komissio on korostanut, kantaja ei esitä mitään seikkaa, jonka perusteella voitaisiin olettaa, että ei-kaupallisten yhteisöjen kiinteistöt säilyttäisivät tavanomaisesti ja pysyvästi käyttötarkoituksensa. Näissä olosuhteissa yhtenäistä kiinteistöveroä koskevan järjestelyn perusteella annettavat ilmoitukset eivät ole pätevä menetelmä tarvittavien tietojen selvittämiseen. Jos kantajan tätä perustelua pitäisi tulkita siten, että siinä kehoitetaan komissiota määräämään tuen takaisinperimisestä, ellei tuen saanut yhteisö kykene osoittamaan, että se harjoitti aikaisemmin ei-taloudellista toimintaa, on lisäksi muistutettava, että oikeuskäytännön mukaan komissio ei voi olettaa, että yritys on saanut valtiontukeä merkitsevään edun, ainoastaan sellaisen kielteisen oletuksen perusteella, joka perustuu siihen, että ei ole tietoja, joiden perusteella voitaisiin tehdä päinvastainen päätelmä, kun tällaisen edun olemassaoloä osoittavia muita seikkoja ei ole (tuomio 17.9.2009, komissio v. MTU Friedrichshafen, C-520/07 P: EU:C:2009:557, 58 kohta).
- 110 Toiseksi kantaja esittää, että velvoite itse antaa todistus olisi pätevä tapa saada tarvittavat tiedot selville. On kuitenkin todettava komission tavoin, että tätä menetelmää ei voida pitää tehokkaana, koska ei ole olemassa tietoja kiinteistöjen aikaisemmasta tilanteesta. Jos tällaisia tietoja olisi, itse annetun todistuksen todenperäisyys voitaisiin varmistaa.

- 111 Kolmanneksi kantaja katsoo, että Italian viranomaisten tarkastuselimet voisivat tehdä tarkastuksia paikan päällä, kuten tietyissä Italian kunnissa on jo tehty. Tässäkin tapauksessa on katsottava, että vaikka tällaisella menetelmällä kyettäisiin saamaan tietoja yhtenäisestä kiinteistöverosta tukea saaneiden yhteisöjen tällä hetkellä harjoittamasta toiminnasta, se ei ole yhtä pätevä keino määriteltäessä sitä, miten niiden kiinteistöjä on aikaisemmin käytetty.
- 112 Neljänneksi, vaikka kantaja väittää, että komissio olisi voinut nojautua tietoihin, joita kantaja toimitti sille muodollisen tutkintamenettelyn aikana, ainakin osittaista takaisinperimistä varten, on todettava, että tällaiset tiedot eivät ilmene asiakirja-aineistosta, joten ei ole mahdollista tutkia niiden riittävyyttä tähän tarkoitukseen.
- 113 Tästä seuraa, että kantaja ei ole onnistunut osoittamaan, että kiinteistöverojärjestelystä tukea saaneiden yhteisöjen harjoittaman toiminnan laatua olisi voitu tutkia käyttämällä vaihtoehtoisia menetelmiä. Näin ollen ei voida väittää, että komissio olisi tehnyt arviointivirheen päätellessään, että Italian viranomaisilla ei ollut mitään keinoa sääntöjenvastaisena pidetyn tuen edes osittaiseen takaisinperimiseen.
- 114 Edellä esitetyn perusteella toinen osa on hylättävä samoin kuin ensimmäinen kanneperuste kokonaisuudessaan.

Toinen kanneperuste, joka koskee SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomista siltä osin kuin tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:n 4 momenttia ei ole luonnehdittu valtiontueksi

- 115 Kantaja vetoaa toisessa kanneperusteessaan siihen, että komissio on rikkonut SEUT 107 artiklan 1 kohtaa arvioidessaan, että tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:n 4 momentti ei ollut perussopimuksessa tarkoitettua valtiontukea. Se väittää lähinnä, että kyseisessä säännöksessä mahdollistetaan se, että muun muassa kirkolliset yhteisöt eivät menetä missään tapauksessa asemaansa ei-kaupallisenä yhteisönä riippumatta siitä, onko niiden toiminta kaupallista vai ei. Tässä yhteydessä kirkolliset yhteisöt saavat pysyvästi verolainsäädännössä säädettyjä vapautuksia, muun muassa vapautuksia kiinteistöverosta ja yhtenäisestä kiinteistöverosta.
- 116 Komissio kiistää nämä väitteet.
- 117 Alustavasti on korostettava ensinnäkin, että kuten komissio on selittänyt riidanalaisen päätöksen 31–34 perustelukappaleessa, tuloverosäännösten koonnoksen 149 § sisältyy kyseisen koonnoksen II osaston III lukuun. Koonnoksen II osastossa säädetään yhteisöjen tuloverotuksesta ja III luvussa vahvistetaan ei-kaupallisiin yhteisöihin sovellettavat verotussäännökset, kuten säännöt, jotka koskevat veron perusteen laskemista ja verokantaa.
- 118 Tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:ssä määritellään edellytykset, joiden täytyessä yhteisö saattaa menettää ”asemansa ei-kaupallisenä yhteisönä”. Siinä vahvistetaan erityisesti, että ei-kaupallinen yhteisö menettää tämän asemansa, jos se harjoittaa pääasiallisesti kaupallista toimintaa koko verovuoden ajan. Tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:n 2 momentissa määritellään yhteisön ”kaupallinen luonne” esimerkiksi sillä perusteella, saako se enemmän tuloja kaupallisesta toiminnasta kuin sen sääntömääräisestä toiminnasta tai liittyykö sen kiinteistöomaisuus enemmän kaupalliseen toimintaan vai johonkin muuhun toimintaan. Asianomaisten yhteisöjen oikeudellinen muoto ei vaikuta siihen, menettävätkö ne ”asemansa ei-kaupallisenä yhteisönä”. Tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:n 4 momentissa puolestaan säädetään, että edellä mainittuja säännöksiä eli 149 §:n 1 ja 2 momenttia ei sovelleta kirkollisiin yhteisöihin, jotka ovat siviilioikeudellisia oikeushenkilöitä, eikä amatööriurheiluseuroihin.
- 119 Lopuksi on muistutettava, että kuten riidanalaisen päätöksen 38 perustelukappaleesta ilmenee, komissio on perustellut muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:n 4 momentin osalta sillä, että tämä säännös saattoi alustan arvion perusteella olla valikoiva. Se on

todennut tästä, että vaikutti siltä, että tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:n 4 momentissa varattiin muun muassa kirkollisille yhteisöille mahdollisuus säilyttää asemansa ei-kaupallisina yhteisöinä, vaikka ne eivät olisi enää tällaisia muihin yhteisöihin sovellettavien perusteiden mukaan.

- 120 Kantaja väittää lähinnä, että komission olisi pitänyt hyväksyä hänen alun perin esittämänsä näkemykset tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:n 4 momentista muodollisen tutkintamenettelyn jälkeen eikä katsoa, kuten se on tehnyt riidanalaisen päätöksen 159 perustelukappaleessa, että tällä toimenpiteellä ei annettu valikoivaa etua kirkollisille yhteisöille.
- 121 Yksikään kantajan perusteluista ei ole kuitenkaan omiaan kyseenalaistamaan komission tekemää lopullista arviointia.
- 122 Ensinnäkään näet se, että tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:n 4 momentissa säädettyjä perusteita, joita sovelletaan yhteisöihin ”ei-kaupallisen yhteisön” aseman menettämisen osalta, ei sovelleta kirkollisiin yhteisöihin, ei merkitse sitä, että ne eivät voisi menettää tätä asemaa Italian lainsäädännön muilla perusteilla, kuten komissio selittää. On erityisesti korostettava, että 12.5.1998 annetuissa hallinnollisissa soveltamisohjeissa nro 124/E (circolare del 12 maggio 1998, n° 124/E) täsmennetään, että kirkolliset yhteisöt voivat saada ei-kaupallisille yhteisöille varatun verokohtelun vain silloin, jos niiden toiminnan päätarkoitus ei ole kaupallinen.
- 123 Toiseksi on korostettava, että kuten riidanalaisen päätöksen 154 perustelukappaleesta ilmenee, 20.5.1985 annetussa laissa nro 222 (legge del 20 maggio 1985, n. 222), jolla pannaan täytäntöön kansainväliset sopimukset Italian tasavallan ja Pyhän istuimen välillä, säädetään, että sisäasiainministeriö on toimivaltainen toteamaan kyseisessä laissa vahvistettujen täsmällisten edellytysten perusteella, että kirkolliset yhteisöt ovat siviilioikeudellisia oikeushenkilöitä, tai peruuttamaan tämän aseman. Jos yhteisö lakkaa olemasta oikeushenkilö, tästä puolestaan seuraa, että se menettää asemansa ei-kaupallisena yhteisönä ja näin ollen myös edullisen verokohtelun.
- 124 Kantaja kiistää nämä näkemykset ja väittää lähinnä, että 20.5.1985 annetun lain nro 222 säännökset eivät mahdollista sitä, että Italian sisäasiainministeriö takaa sen valvonnan jatkuvuuden, ovatko kirkolliset yhteisöt menettäneet asemansa ei-kaupallisina yhteisöinä.
- 125 Tässä yhteydessä on korostettava, että ensinnäkin 20.5.1985 annetun lain nro 222 1 §:ssä säädetään, että kirkolliset yhteisöt, joilla on kotipaikka Italiassa ja joilla on uskonnollinen tai uskonnollisten menojen järjestämiseen liittyvä tarkoitus, voidaan tunnustaa siviilioikeudellisiksi oikeushenkilöiksi. Kyseisen lain 2 §:n kolmannessa momentissa säädetään tämän jälkeen, että uskollisen tai uskonnollisten menojen järjestämiseen liittyvän tarkoituksen on oltava yhteisön perustavanlaatuinen ja olennainen tarkoitus. Kyseisen lain 16 §:ssä säädetään lisäksi, että kaupallista tai voittoa tavoittelevaa toimintaa ei voida missään tapauksessa pitää uskollisena tai uskonnollisten menojen järjestämiseen liittyvänä tarkoituksena. Kyseisen lain 19 §:ssä, luettuna yhdessä 13.2.1987 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 33 (decreto del Presidente della Repubblica del 13 febbraio 1987, n. 33) 13 §:n kanssa, säädetään vielä, että mikäli siviilioikeudelliseksi oikeushenkilöksi tunnustetun kirkollisen yhteisön omaisuuden käyttötarkoitus ja yhteisön olemassaoloa koskevat yksityiskohtaiset säännöt muuttuvat siten, että jokin yhteisön tunnustamisen edellytyksistä jää täyttymättä, tunnustaminen peruutetaan sisäasiainministeriön esityksestä ja tasavallan presidentin asetuksella, kun kirkollista viranomaista on kuultu ja Consiglio di Stato (Italian valtioneuvosto) on saatu lausunto. Lisättäköön, että sen jälkeen kun 12.1.1991 annettu laki nro 13 (legge del 12 gennaio 1991 n. 13) annettiin, 20.5.1985 annetun lain nro 222 19 §:ssä säädetty tasavallan presidentin asetus ei ole enää tarpeen, jotta voitaisiin kumota kirkollisten yhteisöjen asema siviilioikeudellisina oikeushenkilöinä, sillä tämä kuuluu nykyään sisäasiainministeriön toimivaltaan.
- 126 Edellä esitetyn perusteella ja toisin kuin kantaja väittää, Italian tasavallan sisäasiainministeriö on tosiasiallisesti toimivaltainen valvomaan kirkollisten yhteisöjen oikeushenkilön aseman menettämistä ja näin ollen niiden asemaa ei-kaupallisena yhteisönä. Lisäksi siltä osin kuin 20.5.1985 annetun lain nro

222 16 §:n mukaan kirkolliset yhteisöt voivat säilyttää asemansa oikeushenkilöinä vain siinä tapauksessa, että ne eivät harjoita kaupallista eivätkä voittoa tavoittelevaa toimintaa, on hylättävä kantajan väite, jonka mukaan se, että yhteisö menettää asemansa siviilioikeudellisena oikeushenkilönä, ei vaikuttaisi mitenkään sen verotukselliseen asemaan.

127 Kolmanneksi on korostettava, että 10.2.2000 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 361 (decreto del Presidente della Repubblica del 10 febbraio 2000, n. 361) mukaan sisäasiainministeriö tarkistaa, että kirkolliset yhteisöt täyttävät edellytykset, joiden mukaisesti ne voivat säilyttää asemansa siviilioikeudellisina oikeushenkilöinä, joten kirkollisia yhteisöjä koskevat säännökset ja valvontatoimenpiteet, joilla taataan se, että ne menettävät ei-kaupallisia yhteisöjä koskevan edullisen verokohtelun, jos ne harjoittavat kaupallista tai voittoa tavoittelevaa toimintaa, kuten komissio on arvioinut riidanalaisen päätöksen 158 perustelukappaleessa.

128 Tästä seuraa, että toisin kuin kantaja väittää, kirkollisilla yhteisöillä ei voida katsoa olevan pysyvää asemaa ei-kaupallisina yhteisöinä. Komissio on siten voinut katsoa perustellusti, että tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:n 4 momentissa säädetyllä toimenpiteellä ei annettu valikoivaa etua kirkollisille yhteisöille ja että tästä syystä kyseinen säännös ei merkinnyt SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.

129 Siltä osin kuin kyseessä ovat väitteet, joita kantaja on esittänyt kirjelmässään SEUT 351 artiklan soveltamisesta nyt käsiteltävässä asiassa, on riittävää todeta, että komissio ei ole nojautunut arvioinnissaan tämän artiklan soveltamisalaan kuuluvan kansainvälisen sopimuksen olemassaoloon ja että näissä olosuhteissa kantajan väitteet eivät voi vaikuttaa millään tavoin siihen, onko komission arviointi, jonka mukaan tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:n 4 momentti ei merkitse perussopimuksessa tarkoitettua valtiontukea, laillinen. Ne on siten hylättävä tehottomina.

130 Toinen kanneperuste on siis hylättävä.

Kolmas kanneperuste, joka koskee SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomista siltä osin kuin vapautusta yhtenäisestä kiinteistöverosta ei ole luonnehdittu valtiontueksi

131 Kantaja väittää komission rikkoneen SEUT 107 artiklan 1 kohtaa arvioidessaan, että vapautus yhtenäisestä kiinteistöverosta ei ollut kyseisessä määräyksessä tarkoitettua valtiontukea.

132 Hän toteaa aluksi, että toisin kuin komissio on vahvistanut riidanalaisessa päätöksessään, se, että yhtenäistä kiinteistöveroä koskevassa säännöstössä on rajattu kiinteistöjä koskeva vapautus koskemaan vain yhteisöjä, jotka harjoittavat taloudellista toimintaa ”ei-kaupallisin tavoin”, ei merkitse sitä, että kyseisiä yhteisöjä ei voitaisi pitää kilpailuoikeudessa tarkoitettuina yrityksinä. Hän korostaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yrityksen käsitteellä tarkoitetaan jokaista yksikköä, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta yksikön oikeudellisesta muodosta ja rahoitustavasta. Tämän jälkeen kantaja väittää, että perusteet, jotka on vahvistettu sen määrittämiseksi, mille toiminnalle on mahdollista saada vapautus yhtenäisestä kiinteistöverosta, ovat epämääräisiä ja valtiontukia koskevien määräysten vastaisia. Hän arvostelee erityisesti sitä, että majoitustoimintaa katsotaan harjoitettavan ei-kaupallisin tavoin, jos sitä harjoitetaan vastikkeetta tai symbolista korvausta vastaan. Lisäksi kantaja korostaa, että nämä moitteet koskevat perusteita, joita sovelletaan opetus- ja terveysalan toimintaan. Lopuksi hän väittää, että vapautus yhtenäisestä kiinteistöverosta täyttää kaikki edellytykset, joiden perusteella voidaan päätellä, että kyseessä on SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tuki, ja että se ei täytä saman artiklan 2 ja 3 kohdassa määrättyjä sisämarkkinoille soveltuvuuden vaatimuksia.

133 Komissio kiistää nämä väitteet.

- 134 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yrityksen käsitteellä tarkoitetaan jokaista yksikköä, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta yksikön oikeudellisesta muodosta ja rahoitustavasta (ks. tuomio 16.3.2004, AOK Bundesverband ym., C-264/01, C-306/01, C-354/01 ja C-355/01, EU:C:2004:150, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 135 Taloudellista toimintaa on kaikki toiminta, jossa tavaroita tai palveluja tarjotaan tietyillä markkinoilla (ks. tuomio 12.9.2000, Pavlov ym. C-180/98–C-184/98, EU:C:2000:428, 75 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 136 Se seikka, että tavaroita ja palveluja tarjotaan voittoa tavoittelematta, ei estä sitä, että näitä toimenpiteitä markkinoilla toteuttavaa yksikköä on pidettävä yrityksenä, koska tämä tarjonta kilpailee voittoa tavoittelevien muiden toimijoiden taholta tulevan tarjonnan kanssa (tuomio 1.7.2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, 27 kohta).
- 137 Nyt käsiteltävässä tapauksessa on todettava aluksi, että yhtenäisestä kiinteistöverosta myönnetty vapautus, josta säädetään 24.1.2012 annetussa asetuksessa nro 1 (decreto-legge del 24 gennaio 2012, n. 1), sellaisena kuin kyseinen vapautus on kuvattu riidanalaisen päätöksen 82–86 perustelukappaleessa, poikkeaa kiinteistöveroä koskevasta järjestelystä erityisesti siinä, että vapautusta sovelletaan yksinomaan toimintaan, jota harjoittavat ei-kaupalliset yhteisöt, mukaan lukien kirkolliset yhteisöt, ”ei-kaupallisin tavoin”.
- 138 Yhtenäistä kiinteistöveroä koskevalla säännöstöllä otettiin käyttöön myös erityissäännöksiä, joissa sallitaan yhtenäisen kiinteistöveron maksaminen suhteellisen osuuden perusteella siinä tapauksessa, että samaa kiinteistöä käytetään sekä kaupalliseen että ei-kaupalliseen toimintaan. Erityisesti säädettiin, että jos kiinteistöyksiköllä on useita käyttötarkoituksia, vapautusta sovelletaan vain yksikön siihen osaan, jossa harjoitetaan ei-kaupallista toimintaa, sillä edellytyksellä, että on mahdollista määrittää, mitä osaa kiinteistöyksiköstä käytetään yksinomaan tähän toimintaan. Tapauksissa, joissa ei ole mahdollista määrittää, mitkä osat kiinteistöyksiköstä ovat itsenäisiä, vapautusta sovelletaan kiinteistön ei-kaupallisen käytön osuuden mukaan, ja tämä on ilmoitettava erillisellä ilmoituksella.
- 139 Yhtenäistä kiinteistöveroä koskevassa säännöstössä viitataan lisäksi useiden seikkojen määrittelemisen osalta soveltamisasetukseen eli 19.11.2012 annettuun ministeriön asetukseen nro 200 (decreto ministeriale del 19 novembre 2012, n. 200), joka koskee käsitteitä ja edellytyksiä edellä mainitun ilmoituksen esittämiselle, seikkoja, joilla on merkitystä määrittäessä kiinteistön käytön osuuksia, sekä yleisiä ja erityisiä ehtoja, joiden on täytyttävä, jotta toimintaa katsottaisiin harjoitettavan ei-kaupallisin tavoin. Soveltamisasetuksessa säädetään viimeksi mainitun seikan osalta yhtenäistä kiinteistöveroä koskevan vapautuksen saamiseksi seuraavaa:
- ensinnäkään yleisesti toiminnalla, jota kyseiset yhteisöt harjoittavat, ei saa tavoitella voittoa; se ei saa myöskään olla luonteeltaan sellaista, että se kilpailee muiden, voittoa tavoittelevien markkinatoimijoiden kanssa, ja sen on oltava yhteisvastuu- ja toissijaisuusperiaatteiden mukaista;
 - toiseksi ei-taloudellista toimintaa harjoittavia yhteisöjä koskeva subjektiivinen edellytys on se, että erityisesti yhteisön perustamiskirjaan tai sääntöihin on sisällyttävä kaikenlaisen voiton, toiminnan ylijäämän, rahastojen ja vararahastojen jakamista koskeva yleinen kieltö; mahdolliset voitot on lisäksi sijoitettava uudelleen yksinomaan sellaisen toiminnan kehittämiseen, jolla edistetään sosiaalisen yhteisvastuun institutionaalisen päämäärän saavuttamista; mikäli ei-kaupallinen yhteisö purkautuu, sen on siirrettävä omaisuutensa toiselle samankaltaista toimintaa harjoittavalle ei-kaupalliselle yhteisölle;

- kolmanneksi majoituslalla toimintaa harjoittavia yhteisöjä koskeva objektiivinen edellytys on se, että tuen saajan on tarjottava palveluja ilmaiseksi tai maksusta, joka on symbolinen ja joka tapauksessa pienempi kuin puolet samankaltaisesta toiminnasta samalla alueella maksetuista keskihinnoista, ja on myös otettava huomioon, ettei maksu saa olla riippuvainen palvelusta aiheutuvista todellisista kustannuksista.
- 140 Ensiksi on todettava, että yhtenäistä kiinteistöveroä koskevaan säännöstöön liittyvistä yleisistä seikoista ja edellisessä kohdassa luetelluista konkreettisista perusteista ilmenee, että kyseistä säännöstöä sovelletaan vain yhteisöihin, joita ei voida pitää "yrityksinä" unionin oikeutta sovellettaessa. Toisin kuin kantaja väittää ja komissio on korostanut riidanalaisen päätöksen 166 perustelukappaleessa, soveltamisasetuksessa näet suljetaan nimenomaisesti yhtenäistä kiinteistöveroä koskevan vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle toiminta, joka luonteensa puolesta kilpailee voittoa tavoittelevien muiden markkinatoimijoiden toiminnan kanssa.
- 141 Toiseksi on hylättävä kantajan väite, joka koskee uuden säännöstöän epämääräisyyttä, sillä Italian lainsäädännössä täsmennetään muiden seikkojen ohella, että mikäli kiinteistöä käytetään useisiin eri tarkoituksiin, on laskettava osuus, jota kiinteistöä käytetään kaupallisiin tarkoituksiin, ja kannettava yhtenäinen kiinteistövero vain taloudellisesta toiminnasta. Jos yhteisö harjoittaa samanaikaisesti sekä taloudellista että ei-taloudellista toimintaa, sen saama osittainen vapautus siitä kiinteistöän osuudesta, jota käytetään muuhun kuin taloudelliseen toimintaan, ei myöskään anna sille etua sen harjoittaessa taloudellista toimintaa yrityksenä.
- 142 Kolmanneksi, vaikka kantaja näyttää väittävän, että majoituspalvelut ovat luonteeltaan sellaisia, että niitä tarjotaan markkinoilla kilpailutilanteessa muiden toimijoiden kanssa, on aluksi korostettava, että tämä väite on esitetty vain abstraktina huomautuksena, eikä sitä ole tuettu konkreettisillä todisteilla.
- 143 Tämän jälkeen on todettava, että kuten riidanalaisen päätöksen 174 perustelukappaleesta ilmenee, soveltamisasetuksessa rajoitetaan vapautus koskemaan ei-kaupallisten yhteisöjen harjoittamaa toimintaa, joka on vain tiettyjen ryhmien käytettävissä eikä ole jatkuvaa. Asetuksessa todetaan erityisesti, että "sosiaalisen majoitustoiminnan" on oltava tarkoitettu henkilöille, joilla on tilapäisiä tai pysyviä erityistarpeita tai jotka ovat fyysisten, psyykkisten, taloudellisten tai sosiaalisten olosuhteiden vuoksi tai perhesyistä muita heikommassa asemassa.
- 144 Lisäksi soveltamisasetuksessa täsmennetään, että vapautusta ei missään tapauksessa sovelleta toimintaan, jota harjoitetaan 23.5.2011 annetun asetuksen nro 79 (decreto legislativo del 23 maggio 2011, n. 79) 9 §:ssä tarkoitetuissa hotelleissa tai hotellien kaltaisissa majoitusliikkeissä. Tämän pykälän mukaan hotelleiksi tai hotellien kaltaisiksi majoitusliikkeiksi määritellään majoitusrakenteet, hotellit, motellit, lomakylät, loma-asunnot, täysihoitolat, kausihotellit, aamiaismajoitusyritykset, terveysturistirytykset sekä kaikki muut turisteille tai majoittamiseen tarkoitettut rakenteet, joilla on piirteitä, joiden nojalla ne voidaan liittää yhteen tai useampaan edellä esitetyistä ryhmistä. Näin ollen vapautusta ei voida soveltaa esimerkiksi hotelleihin, motelleihin ja aamiaismajoitusliikkeisiin.
- 145 Lopuksi on todettava, että unionin yleistä tuomioistuinta pyydetään nyt käsiteltävässä kanteessa antamaan ratkaisu riidanalaisen päätöksen laillisuudesta, ja riidanalainen päätös koskee puolestaan yhtenäistä kiinteistöveroä koskevan vapautuksen soveltamisedellytyksiä ja yleisiä soveltamisperusteita. Kansallisten viranomaisten on määritettävä tapauskohtaisesti tämän järjestelyn täytäntöönpano ja erityisesti se, onko yhtenäisestä kiinteistöverosta myönnetyn vapautuksen konkreettisen edunsaajan ja majoitusalan muiden toimijoiden välillä kilpailusuhde, ja kantaja voi käyttää kansallisia muutoksenhakuaineita siinä tapauksessa, että järjestelyä, sellaisena kuin komissio on sen hyväksynyt, ei olisi sovellettu oikein.
- 146 Tästä seuraa, että komissio on voinut katsoa lähinnä, että majoituspalveluja, siten kuin niistä on säädetty edellä olevissa säännöksissä, ei tarjottu markkinoilla kilpailutilanteessa muiden toimijoiden kanssa.

- 147 Kantaja arvostelee neljänneksi vastikkeen symbolisuuteen liittyvää perustetta, sillä hänen mielestään vastikkeen symbolisuus ei sulje pois palvelun vastikkeellisuutta. Tällä perusteella olisi se järjenvastainen vaikutus, että tuki myönnettäisiin toimijoille, jotka voisivat tämän tuen ansiosta periä alempia hintoja.
- 148 On kuitenkin todettava, että kuten riidanalaisen päätöksen 173 perustelukappaleesta ilmenee, yhtenäistä kiinteistöveroä koskevassa soveltamisasetuksessa säädetään yhtäältä, että jotta vastike voisi olla symbolinen, se ei saa olla suhteutettu palvelun kustannuksiin, ja toisaalta, että asetettua kynnysarvoa – puolet samankaltaisesta toiminnasta samalla alueella maksetusta keskihinnasta – voidaan käyttää ainoastaan, jotta voidaan sulkea pois mahdollisuus vapautukseen, eikä se tarkoita vastakohtaispäätelmänä sitä, että tätä määrää alempaa hintaa perivät palveluntarjoajat olisivat oikeutettuja vapautukseen. Näissä olosuhteissa, kun otetaan huomioon, että symbolinen vastike on vain yksi edellytys edellisissä kohdissa kuvattujen edellytysten lisäksi, kantaja ei voi väittää komission tehneen arviointivirheen.
- 149 Edellä esitetyn perusteella kantaja ei ole onnistunut osoittamaan, että yhtenäistä kiinteistöveroä koskeva säännöstö mahdollistaisi vapautuksen soveltamisen taloudelliseen toimintaan ja että komissio olisi tästä syystä rikkonut SEUT 107 artiklaa katsoessaan, että kyseinen säännöstö ei kuulunut tämän perussopimuksen määräyksen soveltamisalaan. Siltä osin kuin kantaja esittää, että yhtenäistä kiinteistöveroä koskeva säännöstö täyttää SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtioneuvon olemassaolon edellytykset, myös nämä väitteet on hylättävä tehottomina.
- 150 Kaiken edellä esitetyn perusteella kolmas kanneperuste on hylättävä.
- Neljäs kanneperuste, joka koskee perusteluvollisuuden laiminlyöntiä
- 151 Kantajan mielestä riidanalaisen päätöksen sanamuodon perusteella ei voida ymmärtää syitä, joilla sen kolme osaa on perusteltu.
- 152 Komissio kiistää nämä väitteet.
- 153 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 296 artiklassa edellytetyistä perusteluista on selkeästi ja yksiselitteisesti ilmeävä toimen tehneen unionin toimielimen päättely siten, että niille, joita toimenpide koskee, selviävät sen syyt ja että tuomioistuimet voivat tutkia toimenpiteen laillisuuden. Perusteluissa ei kuitenkaan tarvitse esittää kaikkia asiaan liittyviä erilaisia tosiseikkoja ja oikeudellisia. Tutkittaessa sitä, täyttävätkö päätöksen perustelut nämä vaatimukset, on näet otettava huomioon päätöksen sanamuodon lisäksi myös sen asiayhteys ja kaikki asiaa koskevat oikeussäännöt (tuomio 22.4.2008, komissio v. Salzgitter, C-408/04 P, EU:C:2008:236, 56 kohta; tuomio 30.4.1998, Vlaamse Gewest v. komissio, T-214/95, EU:T:1998:77, 62 ja 63 kohta, ja tuomio 27.9.2005, Common Market Fertilizers v. komissio, T-134/03 ja T-135/03, EU:T:2005:339, 156 kohta).
- 154 Tässä tapauksessa on riittävää todeta, että kuten komissio on perustellusti korostanut, kun otetaan huomioon riidanalaisen päätöksen sanamuoto samoin kuin asiayhteys, jossa se on tehty, sen 22–198 perustelukappaleeseen sisältyvät perustelut, jotka täyttävät SEUT 296 artiklassa vahvistetut velvoitteet.
- 155 Komissio on näet yhtäältä esittänyt riidanalaisen päätöksen 191 ja 198 kohdassa syyt, joiden vuoksi Italian tasavallan oli täysin mahdotonta periä kiinteistöveroä koskevaan vapautukseen liittyvien säännösten nojalla mahdollisesti myönnettyjä sääntöjenvastaisia tukia takaisin. Nämä perustelut koskevat kiinteistörekisterin rakennetta sekä verotietokantoja, joista ei voida saada taannehtivasti tietoja, jotka ovat tarpeen takaisinperittävien määrien laskemiseksi.
- 156 Komissio on toisaalta esittänyt riidanalaisen päätöksen 151–159 perustelukappaleessa syyt, joiden vuoksi se on katsonut, että tuloverosäännösten koonnoksen 149 §:n 4 momentilla ei annettu valikoivaa etua kirkollisille yhteisöille eikä amatööriurheiluseuroille. Sama pätee yhtenäistä kiinteistöveroä

koskevaan vapautukseen, jonka osalta komissio on esittänyt riidanalaisen päätöksen 160–177 perustelukohdassa syyt, joiden vuoksi se katsoi, että kun kyseiset ei-kaupalliset yhteisöt harjoittivat siihen liittyvää toimintaa ja noudattivat kaikilta osin Italian lainsäädännössä säädettyjä edellytyksiä, ne eivät toimineet unionin oikeudessa tarkoitettuina yrityksinä, joten niihin ei sovellettu SEUT 107 artiklaa.

- 157 Tällaisten perustelujen nojalla yhtäältä kantaja on voinut ymmärtää päättelyn, jota komissio on noudattanut tehdessään riidanalaisen päätöksen, ja riitauttaa sen, kuten hänen kanteensa sisältö osoittaa, ja toisaalta unionin yleinen tuomioistuin on voinut tutkia sen laillisuuden, kuten edellä tutkituista perusteista ilmenee.
- 158 Näin ollen komissio ei ole rikkonut SEUT 296 artiklaa.
- 159 Neljäs kanneperuste on näin ollen hylättävä, samoin kanne kokonaisuudessaan.

Oikeudenkäyntikulut

- 160 Työjärjestyksen 134 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdassa määrätään lisäksi, että jäsenvaltiot ja toimielimet, jotka ovat asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.
- 161 Koska kantaja on hävinnyt asian ja komissio on vaatinut oikeudenkäyntikulujensa korvaamista, kantaja on velvoitettava korvaamaan komission oikeudenkäyntikulut. Italian tasavalta vastaa väliintulosta aiheutuneista omista kuluistaan.

Näillä perusteilla

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Kanne hylätään.**
- 2) **Pietro Ferracci vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan, ja hänet velvoitetaan korvaamaan Euroopan komission oikeudenkäyntikulut.**
- 3) **Italian tasavalta vastaa omista väliintulosta aiheutuneista oikeudenkäyntikuluistaan.**

Gratsias

Kancheva

Wetter

Julistettiin Luxemburgissa 15 päivänä syyskuuta 2016.

Allekirjoitukset