Oikeustapauskokoelma

RATKAISUEHDOTUS
MELCHIOR WATHELET
28 päivänä heinäkuuta 2016[1]

Yhdistetyt asiat C-20/15 P ja C-21/15 P

Euroopan komissio
vastaan
World Duty Free Group SA, aiemmin Autogrill España SA (C-20/15 P),
Banco Santander SA ja

Santusa Holding SL (C-21/15 P)

Muutoksenhaku — SEUT 107 artiklan 1 kohta — Espanjan yhteisöverolain säännökset, joiden nojalla yritykset, joiden verotuksellinen kotipaikka on Espanjassa, voivat kirjata sellaisten yritysten, joiden verotuksellinen kotipaikka on ulkomailla, omistusosuuksien hankkimisesta johtuvan liikearvon kuluksi — Komission päätös 2011/5/EY ja komission päätös 2011/282/EU — Päätökset, joissa kyseinen järjestelmä luokitellaan valtiontueksi ja jossa kyseinen tuki todetaan sisämarkkinoille soveltumattomaksi sekä määrätään sen takaisin perimisestä — Valtiontuen käsite — Valikoivuus — Sellaisten yritysten ryhmän yksilöinti, jotka ovat ainoita, joita yhteisestä järjestelmästä poikkeavalla toimenpiteellä suositaan

I **Johdanto**

1. Asiassa C-20/15 P tekemällään valituksella Euroopan komissio vaatii kumoamaan unionin yleisen tuomioistuimen 7.11.2014 antaman tuomion Autogrill España v. komissio (T-219/10, EU:T:2014:939),[2] 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 tehdyn komission päätöksen 2011/5/EY[3] 1 artiklan 1 kohdan[4] ja 4 artiklan.[5]

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — Jäljempänä valituksenalainen tuomio Autogrill España v. komissio.

3 — EUVL 2011, L 7, s. 48; jäljempänä ensimmäinen riidanalainen päätös.

4 — Kyseisessä säännöksessä säädetään lähinnä, että tukijärjestelmä, jota Espanjan kuningaskunta on laittomasti soveltanut Espanjan yhteisöverolain 12 §:n 5 momentin, joka on lisätty lakiin verotuksellisista, hallinnollisista ja sosiaalisista toimenpiteistä 27.12.2001 annetulla Espanjan lailla 24/2001 (Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social; BOE nro 313, 31.12.2001, s. 50493) ja joka on otettu uudistetun yhteisöverolain hyväksymisestä 5.3.2004 annettuun kuninkaan asetukseen 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), nojalla (jäljempänä riidanalainen järjestelmä tai riidanalainen toimenpide) rikkoen SEUT 108 artiklan 3 kohtaa, ei sovellu yhteismarkkinoille.

5 — Kyseisessä säännöksessä säädetään tukien takaisinperimisestä.

2. Asiassa C-21/15 P tekemällään valituksella komissio vaatii kumoamaan unionin yleisen tuomioistuimen 7.11.2014 antaman tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio (T-399/11, EU:T:2014:938),[6] 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 tehdyn komission päätöksen 2011/282/EU[7] 1 artiklan 1 kohdan[8]ja 4 artiklan.[9]

3. Komissio totesi näillä kahdella riidanalaisella päätöksellä[10] yhteismarkkinoille soveltumattomaksi veroedun, jonka ansiosta Espanjassa verovelvolliset yritykset saattoivat kirjata kuluiksi ulkomaisten yritysten[11] omistusosuuksien hankkimisesta[12] johtuvan rahallisen liikearvon,[13] ja velvoitti Espanjan kuningaskunnan perimään kyseisessä järjestelmässä myönnetyt tuet takaisin.

4. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta toimenpide voisi valtiontukena kuulua SEUT 107 artiklan 1 kohdan[14] soveltamisalaan, kyse on ensinnäkin oltava valtion toimenpiteestä tai valtion varoilla toteutetusta toimenpiteestä, toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, kolmanneksi toimenpiteellä on annettava etua sille, joka on toimenpiteen kohteena, ja neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua, ja kaikkien kyseisten edellytysten on täytyttävä kumulatiivisesti.[15]

5. Kyseiset kaksi valitusta koskevat ainoastaan näistä edellytyksistä kolmatta eli valikoivuutta. Valikoivuuden edellytys on ollut perinteisesti yksi valtiontukialan kiistellyimmistä aiheista. Nämä valitukset tarjoavatkin unionin tuomioistuimelle tilaisuuden täsmentää kyseisen edellytyksen ulottuvuutta verotoimenpiteiden alalla.

6. Unionin tuomioistuimen on erityisesti tulkittava SEUT 107 artiklan 1 kohdassa käytettyä ilmaisua ”suosimalla tiettyjä yrityksiä tai tuotannonaloja” ja selvitettävä, voiko pelkkä toteamus siitä, että on otettu käyttöön yhteisestä tai ”normaalista” verojärjestelmästä[16] tehtävä poikkeus, johtaa valikoivuuden edellytyksen täyttymiseen vai onko kaikissa tapauksissa myös yksilöitävä niiden yritysten ryhmä, jotka ovat ainoita, joita kyseessä olevasta yhteisestä järjestelmästä poikkeamisella suositaan, kuten unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 45 kohdassa ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio[17] 49 kohdassa.

6 — Jäljempänä valituksenalainen tuomio Banco Santander ja Santusa v. komissio.

7 — EUVL 2011, L 135, s. 1; jäljempänä toinen riidanalainen päätös.

8 — Mainitussa säännöksessä säädetään, että ”tukijärjestelmä, jota Espanja[n kuningaskunta] on laittomasti soveltanut yhtiöverolain (Real Decreto Legislativo nº 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, jäljempänä ’TRLIS-säädös’) 12 §:n 5 momentin nojalla rikkoen EUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohtaa, ei sovellu sisämarkkinoille niiden tukien osalta, joita on myönnetty unionin ulkopuolisia hankintoja tehneille edunsaajille”.

9 — Kyseisessä säännöksessä säädetään tukien takaisinperimisestä.

10 — Jäljempänä yhdessä riidanalaiset päätökset.

11 — Riidanalaisissa päätöksissä täsmennetään, että jotta yritys voidaan katsoa ”ulkomaiseksi yritykseksi”, sen on oltava velvollinen maksamaan Espanjassa sovellettavan veron kaltaista veroa ja sen tulojen on oltava pääasiassa peräisin yritystoiminnasta ulkomailla. Ks. ensimmäisen riidanalaisen päätöksen 21 perustelukappale ja toisen riidanalaisen päätöksen 30 perustelukappale.

12 — Omistusosuuden hankkimisella tarkoitetaan toimenpidettä, jolla yritys hankkii osuuksia toisen yrityksen pääomasta mutta ei äänienemmistöä eikä kohdeyrityksen äänioikeuksien määräysvaltaa. Ks. ensimmäisen riidanalaisen päätöksen 23 perustelukappale, joka on sama kuin toisen riidanalaisen päätöksen 32 perustelukappale.

13 — Riidanalaisen toimenpiteen mukaan rahallinen liikearvo määräytyy vähentämällä kohdeyrityksen aineellisen ja aineettoman omaisuuden markkina-arvo omistusosuuden hankinnasta maksetusta hinnasta. Riidanalaisessa toimenpiteessä tarkoitettu rahallinen liikearvo tuo omistusosuuksien hankkimiseen käsitteen, jota käytetään yleensä omaisuuserien siirrossa tai liiketoimissa, joissa yritykset yhdistyvät. Ks. ensimmäisen riidanalaisen päätöksen 20 perustelukappale, joka on sama kuin toisen riidanalaisen päätöksen 29 perustelukappale.

14 — SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaan, ”jollei perussopimuksessa toisin määrätä, jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan”.

15 — Ks. vastaavasti tuomio 16.4.2015, Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). On muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpiteen luokitteleminen SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi tueksi edellyttää, että kaikki kyseisessä määräyksessä tarkoitetut edellytykset täyttyvät. Tuomio 1.7.2008, Chronopost ja La Poste v. UFEX ym. (C-341/06 P ja C-342/06 P, EU:C:2008:375, 121 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

16 — Yleistä tai normaalia verojärjestelmää kutsutaan toisinaan myös viite- tai vertailujärjestelmäksi.

17 — Jäljempänä yhdessä valituksenalaiset tuomiot.

7. Esitän tässä ratkaisuehdotuksessa ensinnäkin, että verotoimenpide, jolla poiketaan normaalista verojärjestelmästä eli viitejärjestelmästä ja suositaan siinä tarkoitettua liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä muiden, samankaltaista liiketoimintaa harjoittavien ja siten niihin rinnastettavassa tilanteessa olevien yritysten kustannuksella, on luonteeltaan syrjivä tai valikoiva, jollei erilainen kohtelu ole perusteltu sen järjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi, jossa sitä sovelletaan.

8. Se, että verotuksellisessa poikkeustoimenpiteessä tarkoitetulle liiketoiminnalle asetetut edellytykset on suhteellisen helppo täyttää ja että toimenpide on näin ollen useiden yritysten saatavilla, ei kyseenalaista sen valikoivuutta vaan ainoastaan valikoivuuden asteen.

9. Mielestäni se, että SEUT 107 artiklan tekstissä mainitaan ainoastaan tiettyjä yrityksiä tai toimialoja suosivat toimenpiteet, ei myöskään jätä artiklan soveltamisalan ulkopuolelle liiketoimintaa, jota näillä samoilla toimenpiteillä suositaan. Näin on siksi, että liiketoimintaa harjoittavat yritykset, joten tiettyä liiketoimintaa suosimalla suositaan tiettyjä yrityksiä.

10. Toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisissa tuomioissa, SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivuutta koskevan arviointiperusteen soveltaminen ei nähdäkseni siis edellytä, että määritetään sellaisten tietyt yhteiset ominaispiirteet omaavien yritysten ryhmä,[18] jotka ovat ainoita, joita kyseisellä verotoimenpiteellä suositaan.

11. Toiseksi päättelen 10.12.1969 annetussa tuomiossa komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, 20 kohta), 7.6.1988 annetussa tuomiossa Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284, 8 kohta) ja 15.7.2004 annetussa tuomiossa Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 kohta) vahvistetun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti, että riidanalainen toimenpide on valikoiva, koska sillä suositaan rajat ylittävää liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä mutta ei vastaavaa liiketoimintaa kotimaassa harjoittavia yrityksiä.

II **Asioiden tausta**

12. Sen jälkeen, kun Euroopan parlamentin jäsenet olivat esittäneet riidanalaisesta toimenpiteestä useita kirjallisia kysymyksiä vuosina 2005–2006 ja yksityinen toimija oli kannellut siitä komissiolle vuonna 2007, komissio päätti 10.10.2007 aloittaa riidanalaista toimenpidettä koskevan muodollisen tutkintamenettelyn.

13. Riidanalaisessa toimenpiteessä säädetään, että tilanteessa, jossa Espanjassa verovelvollinen yritys hankkii omistusosuuden ”ulkomaisesta yrityksestä” – mikäli tämä omistusosuus on vähintään 5 prosenttia ja mikäli kyseessä oleva omistusosuus omistetaan keskeytyksettä vähintään yhden vuoden ajan –, tästä omistusosuuden hankkimisesta johtuva liikearvo, joka kirjataan erillisenä aineettomana omaisuuseränä yrityksen kirjanpitoon, voidaan poistaa niin, että yrityksen maksettavana olevan yhteisöveron perustetta pienennetään kulukirjauksilla.

14. Sen sijaan Espanjassa verovelvollisen yrityksen Espanjaan sijoittautuneesta yrityksestä hankkima omistusosuus ei Espanjan verolainsäädännön mukaan oikeuta kirjaamaan tästä hankinnasta johtuvaa liikearvoa erikseen verotusta varten. Espanjan verolainsäädännön mukaan on kuitenkin edelleen niin, että liikearvo voidaan poistaa yritysten yhdistymisissä.[19]

18 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 64–68 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 68–72 kohta.

19 — Ks. ensimmäisen riidanalaisen päätöksen 19 perustelukappale, joka on sama kuin toisen riidanalaisen päätöksen 28 perustelukappale. Yritysten yhdistymisellä tarkoitetaan toimenpidettä, jossa yksi tai useampi yritys siirtää purkautumishetkellään ilman selvitysmenettelyä toiselle jo olemassa olevalle tai yhdessä perustettavalle yritykselle varat ja vastuut, mistä vastineena sen tai niiden osakkaille annetaan toisen yrityksen osakepääomaa edustavat arvopaperit. Ks. ensimmäisen riidanalaisen päätöksen 23 perustelukappale, joka on sama kuin toisen riidanalaisen päätöksen 32 perustelukappale.

15. Komissio päätti unionissa toteutettuja omistusosuuksien hankkimisia koskevan menettelyn ensimmäisellä riidanalaisella päätöksellä. Komissio totesi päätöksensä 1 artiklan 1 kohdassa riidanalaisen järjestelmän, joka koostuu veroedusta, jonka perusteella espanjalaiset yhtiöt voivat kirjata omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa yhtiöissä johtuvan liikearvon kuluksi, yhteismarkkinoille soveltumattomaksi silloin, kun sitä sovellettiin unioniin sijoittautuneissa yrityksissä hankittuihin omistusosuuksiin. Se velvoitti päätöksensä 4 artiklassa Espanjan kuningaskunnan perimään kyseisessä järjestelmässä myönnetyt tuet takaisin.

16. Komissio jätti menettelyn auki unionin ulkopuolella toteutettuja omistusosuuksien hankkimisia koskevilta osin, koska Espanjan viranomaiset olivat sitoutuneet toimittamaan uusia tietoja esteistä rajat ylittäville, unionin ulkopuolisille sulautumille.

17. Komissio totesi toisessa riidanalaisessa päätöksessä samalla tavoin, että riidanalainen järjestelmä, joka koostui veroedusta, jonka perusteella espanjalaiset yhtiöt voivat kirjata omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa yhtiöissä johtuvan liikearvon kuluksi, on yhteismarkkinoille soveltumaton silloin, kun sitä sovellettiin unionin ulkopuolelle sijoittautuneissa yrityksissä hankittuihin omistusosuuksiin,[20] ja velvoitti Espanjan kuningaskunnan perimään kyseisessä järjestelmässä myönnetyt tuet takaisin.[21]

III **Menettely unionin yleisessä tuomioistuimessa ja valituksenalaiset tuomiot**

18. Autogrill España SA, josta on tullut World Duty Free Group SA (jäljempänä WDFG), nosti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 14.5.2010 toimittamallaan kannekirjelmällä ensimmäistä riidanalaista päätöstä koskevan kumoamiskanteen. Kanteensa tueksi WDFG esitti neljä kanneperustetta, joista ensimmäisen mukaan komissio oli tehnyt oikeudellisen virheen arvioidessaan valikoivuutta koskevaa edellytystä.[22]

19. Banco Santander SA ja Santusa Holding SL (jäljempänä Banco Santander ja Santusa) nostivat unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 29.7.2011 toimittamallaan kannekirjelmällä toista riidanalaista päätöstä koskevan kumoamiskanteen. Kanteensa tueksi Banco Santander ja Santusa esittivät viisi kanneperustetta, joista ensimmäisen mukaan komissio oli jälleen tehnyt oikeudellisen virheen arvioidessaan valikoivuutta koskevaa edellytystä.[23]

20. Unionin yleinen tuomioistuin hyväksyi valituksenalaisissa tuomioissa sisällöllisesti samoilla perusteilla kummankin kahden kanteen ensimmäisen kanneperusteen, joka perustui SEUT 107 artiklan 1 kohdan virheelliseen soveltamiseen valikoivuutta koskevan arviointiperusteen näkökulmasta, ja kumosi riidanalaisten päätösten 1 artiklan 1 kohdan ja 4 artiklan tutkimatta muita kanneperusteita.

21. Unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisissa tuomioissa ensinnäkin, että ”kansallisen verotoimenpiteen luokitteleminen ’valikoivaksi’ edellyttää aluksi sitä, että ennalta määritetään ja tutkitaan asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai ’normaali’ verojärjestelmä. Juuri tähän yleiseen eli normaaliin verojärjestelmään verraten on tämän jälkeen arvioitava, onko kyseisellä verotoimenpiteellä myönnetty etu mahdollisesti valikoiva, varmistamalla, että toimenpide poikkeaa

20 — Ks. toisen riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 1 kohta.

21 — Ks. toisen riidanalaisen päätöksen 4 artikla.

22 — Toinen kanneperuste koski sitä, ettei toimenpide ollut valikoiva, koska toimenpiteellä käyttöön otettu erottelu perustui sen järjestelmän luonteeseen tai rakenteeseen, johon se kuului, kolmas sitä, ettei toimenpiteestä aiheutunut mitään hyötyä yhtiöille, joihin riidanalaista järjestelmää sovellettiin, ja neljäs sitä, että riidanalaisen päätöksen perustelut olivat puutteelliset valikoivuutta koskevan arviointiperusteen sekä edun olemassaoloa koskevan arviointiperusteen osalta.

23 — Toinen kanneperuste koski sitä, että viitejärjestelmän määrittämisessä oli tapahtunut virhe, kolmas sitä, ettei toimenpide ollut valikoiva, koska toimenpiteellä käyttöön otettu erottelu perustui sen järjestelmän luonteeseen tai rakenteeseen, johon se kuului, neljäs sitä, ettei toimenpiteestä aiheutunut mitään hyötyä yhtiöille, joihin riidanalaista järjestelmää sovellettiin, ja viides sitä, että riidanalaisen päätöksen perustelut olivat puutteelliset valikoivuutta koskevan arviointiperusteen sekä edun olemassaoloa koskevan arviointiperusteen osalta.

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 – –. Viimein on tarvittaessa tutkittava, onko asianomainen jäsenvaltio onnistunut osoittamaan, että toimenpide on perusteltu sen järjestelmän luonteen tai rakenteen johdosta, jonka osa se on – –”. [24]

22. Unionin yleinen tuomioistuin totesi kuitenkin, että ”silloin kun kyseessä oleva toimenpide – vaikka sitä pidettäisiinkin poikkeuksena yleisestä tai ’normaalista’ verojärjestelmästä – on mahdollisesti kaikkien yritysten saatavilla, sellaisten yritysten, jotka voivat hyötyä toimenpiteestä, oikeudellista ja tosiasiallista tilannetta ei voida – – verrata yleisellä tai ’normaalilla’ järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta niiden yritysten, jotka eivät voi hyötyä kyseisestä toimenpiteestä, oikeudelliseen ja tosiasialliseen tilanteeseen. – – Jotta valikoivuuden edellytys täyttyy, niiden yritysten ryhmän, jotka ovat ainoita, joita kyseessä olevalla toimenpiteellä suositaan, on – – kaikissa tapauksissa oltava yksilöity – – [V]alikoivuus [ei] voi – – perustua pelkkään toteamukseen siitä, että yleiseen tai ’normaaliin’ verojärjestelmään on tehty poikkeus.” [25]

23. Unionin yleinen tuomioistuin totesi näin ollen, että sen perusteella, että komission määritttelemästä viitekehyksestä on olemassa poikkeus – vaikka se katsottaisiinkin toteen näytetyksi –, ei voida sellaisenaan todeta, että riidanalaisella toimenpiteellä suositaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla, koska kyseinen toimenpide on ensi näkemältä kaikkien yritysten saatavilla. [26]

24. Unionin yleinen tuomioistuin totesi riidanalaisesta toimenpiteestä, että sitä sovellettiin kaikkiin vähintään 5 prosentin suuruisiin ulkomaisten yritysten sellaisten omistusosuuksien hankintoihin, jotka omistetaan keskeytyksettä vähintään yhden vuoden ajan, ja että toimenpide ei siten koskenut mitään tiettyä yritysten tai tuotannonalojen ryhmää vaan liiketoimien ryhmää. [27]

25. Unionin yleisen tuomioistuimen mukaan yrityksen on ostettava ulkomaisen yrityksen osakkeita voidakseen hyötyä riidanalaisesta toimenpiteestä. [28] Sen mukaan tällainen puhdas varallisuustoimi ei edellytä hankkijana olevan yrityksen muuttavan toimintaansa, eikä se myöskään merkitse kyseiselle yritykselle lähtökohtaisesti kuin toteutetun sijoituksen suuruista vastuuta. [29] Unionin yleinen tuomioistuin katsoi, että 8.11.2001 annetun tuomion Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) 36 kohdan mukaisesti ”toimenpide, jota sovelletaan yritysten toiminnan luonteesta riippumatta, ei suoralta kädeltä ole valikoiva”. [30]

26. Unionin yleinen tuomioistuin lisäsi, ettei riidanalaisessa toimenpiteessä asetettu mitään vähimmäismäärää, joka vastaa 5 prosentin suuruista omistusosuuden alarajaa, eikä siinä siten tosiasiassa varattu tätä etua ainoastaan yrityksille, joilla on riittävät taloudelliset resurssit tässä tarkoituksessa. [31] Unionin yleinen tuomioistuin totesi vielä, että riidanalaisessa toimenpiteessä

24 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 33 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 37 kohta.

25 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 44 ja 45 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 48 ja 49 kohta.

26 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 52 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 56 kohta.

27 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 53 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 57 kohta.

28 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 55 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 59 kohta.

29 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 56 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 60 kohta.

30 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 57 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 61 kohta.

31 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 58 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 62 kohta.

säädettiin, että veroetu myönnettiin erityisten taloudellisten hyödykkeiden eli ulkomaisten yritysten omistusosuuksien ostoon liittyvän edellytyksen perusteella.[32] ”[19.9.2000 annetussa] tuomiossa Saksa v. komissio [(C-156/98, EU:C:2000:467, 22 kohta)] todettiin, että veronhuojennus, josta hyötyvät ne veronmaksuvelvolliset, jotka myivät tiettyjä omaisuuseriä ja pystyivät vähentämään tästä saamansa voiton siinä tapauksessa, että ne hankkivat omistusosuuksia pääomayhtiöistä, joiden kotipaikka sijaitsee tietyillä alueilla, tarjosi näille veronmaksuvelvollisille edun, jota ei voitu pitää perustamissopimuksen merkityksellisissä määräyksissä tarkoitettuna tukena, koska toimenpide oli soveltamisalaltaan yleinen ja sitä sovellettiin erotuksetta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin. – – Riidanalaisessa toimenpiteessä ei siten ensi näkemältä jätetä mitään yritysryhmää sen ulkopuolelle. – – Vaikka oletettaisiin, että riidanalainen toimenpide merkitsee poikkeusta komission määrittämään viitekehykseen nähden, kyseistä seikkaa ei näin ollen voitaisi pitää perusteena, joka sallisi sen toteamisen, että mainitulla toimenpiteellä suositaan ’jotakin yritystä tai tuotannonalaa’ [SEUT 107] artiklassa tarkoitetulla tavalla”.[33]

27. Unionin yleinen tuomioistuin totesi toiseksi, että komission mukaan riidanalainen toimenpide oli valikoiva, koska se hyödytti ainoastaan tiettyjä yritysryhmiä, jotka tekivät tietynlaisia investointeja ulkomaille, ja että komission mukaan toimenpide, joka hyödytti ainoastaan yrityksiä, jotka täyttivät toimenpiteen myöntämisen edellytykset, oli ”oikeudellisesti” valikoiva, ilman että oli tarpeen varmistua siitä, että toimenpiteen vaikutusten johdosta siitä pystyivät hyötymään vain jotkin yritykset tai tuotannonalat.[34]

28. Unionin yleisen tuomioistuimen mukaan riidanalaista toimenpidettä ei kuitenkaan voitu katsoa valikoivaksi myöskään tämän riidanalaisessa päätöksessä mainitun toisen perusteen nojalla. Se katsoi, että vakiintuneen oikeuskäytännön[35] mukaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tehtiin ero valtioiden toimenpiteiden välille niiden vaikutusten perusteella ja että komission ehdottama lähestymistapa saattoi johtaa siihen, että kaikkien niiden verotoimenpiteiden todetaan olevan valikoivia, joista saatavalle edulle oli asetettu tiettyjä edellytyksiä, vaikka edunsaajina olevilla yrityksillä ei olisi mitään yhteistä ominaispiirrettä, jonka perusteella ne voitaisiin erottaa muista yrityksistä, sen seikan lisäksi, että ne voisivat täyttää toimenpiteen myöntämisen edellytykset.[36]

29. Unionin yleinen tuomioistuin totesi kolmanneksi, että komission mukaan riidanalaisella toimenpiteellä pyrittiin edistämään pääoman vientiä Espanjasta espanjalaisten yritysten aseman lujittamiseksi ulkomailla siten, että parannetaan järjestelmän edunsaajien kilpailukykyä.[37]

32 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 59 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 63 kohta.

33 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 60–62 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 64–66 kohta.

34 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 63 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 67 kohta.

35 — Ks. tuomio 2.7.1974, Italia v. komissio (173/73, EU:C:1974:71, 27 kohta); tuomio 29.4.2004, Alankomaat v. komissio (C-159/01, EU:C:2004:246, 51 kohta) ja tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87 ja 88 kohta).

36 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 64–68 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 68–72 kohta.

37 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 69 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 73 kohta.

30. Unionin yleisen tuomioistuimen mukaan toimenpiteen valikoivuuden toteaminen perustuu erilaiseen kohteluun sellaisten yritysten ryhmien välillä, jotka kuuluvat saman jäsenvaltion lainsäädännön alaan, eikä erilaiseen kohteluun yhden jäsenvaltion yritysten ja muiden jäsenvaltioiden yritysten välillä. [38] Unionin yleinen tuomioistuin katsoi lisäksi, että pääoman viennin ja tavaroiden viennin välisen yhteyden perusteella voidaan ainoastaan – jos tämä näytetään toteen – päätyä toteamukseen kilpailuun ja kauppaan kohdistuvasta vaikutuksesta eikä riidanalaisen toimenpiteen valikoivuudesta, jota on arvioitava kansallisella tasolla. [39]

31. Neljänneksi unionin yleinen tuomioistuin totesi, että oli myös hylättävä komission väite, jonka mukaan unionin tuomioistuin olisi jo oikeuskäytännössään hyväksynyt, että verotoimenpide luokitellaan valikoivaksi ilman sen osoittamista, että kyseessä olevalla toimenpiteellä suosittiin tiettyä yritysten tai tuotannonalojen ryhmää ja että sen ulkopuolelle jätettiin muut yritykset tai tuotannonalat. [40]

32. Unionin yleinen tuomioistuin totesi tästä yhtäältä, että kolmessa tuomiossa, joihin komissio vetosi (tuomio 10.12.1969, komissio v. Ranska, 6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, 20 kohta; tuomio 7.6.1988, Kreikka v. komissio, 57/86, EU:C:1988:284, 8 kohta ja tuomio 15.7.2004, Espanja v. komissio, C-501/00, EU:C:2004:438, 120 kohta), edunsaajina olevien yritysten ryhmä, jonka nojalla kyseessä oleva toimenpide voitiin katsoa valikoivaksi, koostui vientiyrityksistä ja että vientiyritysten ryhmää oli pidettävä erittäin laajana mutta samalla erityisenä ryhmänä, koska se sisälsi yrityksiä, jotka voitiin erottaa muista yrityksistä vientitoimintaan liittyvien yhteisten ja erityisten ominaispiirteidensä perusteella. [41]

33. Toisaalta unionin yleinen tuomioistuin katsoi, että vaikka 15.7.2004 annetun tuomion Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 kohta) taustalla olleessa asiassa kyseessä ollut veroetu koski kaikkea vientitoimintaa, johon kuului muun muassa ulkomaisten yhtiöiden osakkuuksien hankintaa, yritysten oli joka tapauksessa hankittava osakkuuksia yhtiöistä, jotka olivat suoraan tekemisissä tavaroiden tai palveluiden vientitoiminnan kanssa, voidakseen saada kyseessä olevan veroedun. Mainittu toimenpide koski siis myös erityistä vientiyritysten ryhmää. [42]

IV **Asian käsittelyn vaiheet ja asianosaisten vaatimukset**

34. Asioissa C-20/15 P ja C-21/15 P tekemissään valituksissa komissio vaatii unionin tuomioistuinta

— kumoamaan valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio

— palauttamaan asiat unionin yleiseen tuomioistuimeen ja

— määräämään, että oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin.

35. WDFG (C-20/15 P) ja Banco Santander ja Santusa (C-21/15 P) vaativat unionin tuomioistuinta

38 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 75 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 79 kohta.

39 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 76 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 80 kohta.

40 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 77 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 81 kohta.

41 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 79 ja 80 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 82 ja 83 kohta.

42 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 82 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 86 kohta.

— ottamaan tutkittavaksi ja hyväksymään niiden vastineissaan komission valituksia vastaan esittämänsä perusteet

— hylkäämään komission ainoan valitusperusteen ja pysyttämään valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio ja

— velvoittamaan komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

36. Unionin tuomioistuimen presidentti hyväksyi 19.5.2015 antamillaan määräyksillä Espanjan kuningaskunnan, Irlannin ja Saksan liittotasavallan väliintulijoiksi tukemaan WDFG:n (C-20/15 P) ja Banco Santanderin ja Santusan (C-21/15 P) vaatimuksia.

37. Unionin tuomioistuimen presidentti hylkäsi sen sijaan 6.10.2015 antamillaan määräyksillä Telefónica SA:n ja Iberdrola SA:n hakemukset osallistumisesta oikeudenkäyntiin väliintulijoina tukemaan WDFG:n (C-20/15 P) ja Banco Santanderin ja Santusan (C-21/15 P) vaatimuksia.

38. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet komissio, WDFG, Banco Santander ja Santusa, Saksan liittotasavalta, Irlanti ja Espanjan kuningaskunta. Ne kaikki esittivät myös suullisia huomautuksia 31.5.2016 pidetyssä istunnossa.

V **Valitukset**

39. Valitustensa tueksi komissio vetoaa yhteen valitusperusteeseen, jossa on kaksi osaa ja jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen tulkitessaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa asetettua valikoivuuden edellytystä.

A *Ensimmäinen osa*

1. Asianosaisten lausumat

40. Ainoan valitusperusteensa ensimmäisessä osassa komissio moittii unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että tämä on tehnyt oikeudellisen virheen velvoittaessaan komission määrittämään yhteisten ominaispiirteidensä perusteella muista yrityksistä erottuvien yritysten ryhmän, jotta se voisi osoittaa toimenpiteen valikoivuuden.

41. Komissio väittää, että sen riidanalaisissa päätöksissä todettiin, että riidanalainen toimenpide muodosti poikkeuksen yleisestä järjestelmästä, joka hyödytti ainoastaan niitä yrityksiä, jotka tekivät tietynlaisia investointeja ulkomaille (vähintään 5 prosentin omistusosuuksien hankintoja), suhteessa yrityksiin, jotka tekivät vastaavia investointeja Espanjaan ja jotka olivat tämän vuoksi ensin mainittuihin rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Komissio väittää, että vaikka unionin yleinen tuomioistuin hyväksyi mainitun menetelmän soveltamisen, se vaatii komissiota osoittamaan lisäksi, että toimenpiteellä suositaan tiettyjä yrityksiä, jotka voidaan yksilöidä sellaisten erityisten ominaispiirteiden perusteella, joita muilla yrityksillä ei ole, eli niille yhteisten etukäteen yksilöitävien ominaispiirteiden perusteella.

42. Komission mukaan tämä valikoivuuden käsitteen ylimääräinen ja ilmeisen rajoittava analyysi, johon unionin yleinen tuomioistuin tukeutuu riidanalaisten päätösten 1 artiklan 1 kohdan ja 4 artiklan kumoamiseksi, muodostaa oikeudellisen virheen ja on vastoin unionin tuomioistuinten vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jota tämä lisäksi tulkitsee vääristyneesti useaan otteeseen.

43. Komissio moittii unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että tämä on tehnyt oikeudellisen virheen todetessaan, että toimenpide, jota sovelletaan yrityksen toiminnasta riippumatta tai edellyttämättä tiettyä sijoitusten vähimmäismäärää, ei voi olla valikoiva. Komissio katsoo, että toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 57 kohdassa ja 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 ei voida päätellä, että toimenpide, jota sovelletaan yritysten toiminnan luonteesta riippumatta, ei suoralta kädeltä ole valikoiva. Komissio väittää, että kyseisen tuomion 36 kohdasta ilmenee, että toimenpide ei ole valikoiva, jos sitä sovelletaan yleisesti ja erotuksetta kaikkiin tietyn jäsenvaltion alueella sijaitseviin yrityksiin, sen sijaan, että valikoivuus riippuisi toimenpiteen ja yritysten toiminnan välisestä yhteydestä, kuten unionin yleinen tuomioistuin toteaa valituksenalaisissa tuomioissa.

44. Komissio moittii unionin yleistä tuomioistuinta lisäksi siitä, että tämä on tehnyt oikeudellisen virheen todetessaan valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 59–62 kohdassa ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 63–66 kohdassa, ettei riidanalainen toimenpide ollut valikoiva, koska se liittyi erityisten taloudellisten hyödykkeiden ostoon ja siinä ei ensi näkemältä jätetty mitään yritysryhmää sen ulkopuolelle. Unionin yleinen tuomioistuin tukeutui tässä yhteydessä virheellisesti 19.9.2000 annetun tuomion Saksa v. komissio (C-156/98, EU:C:2000:467) 22 kohtaan. Mainitun tuomion 22 ja 23 kohdasta ilmenee nimittäin, että tuomion taustalla olleessa asiassa komissio piti kyseessä ollutta toimenpidettä valikoivana ainoastaan sellaisten tietyllä maantieteellisellä alueella sijaitsevien yritysten osalta, joihin yksityiset sijoittajat olivat sijoittaneet omaisuuserien myynnistä saamansa voiton, eikä kyseisten sijoittajien osalta, sillä se katsoi, ettei toimenpide ollut sijoittajille annettua tukea. Mainitussa asiassa toimenpiteen valikoivuuden arviointia ei joka tapauksessa riitautettu unionin tuomioistuimessa.

45. Komissio moittii unionin yleistä tuomioistuinta lisäksi siitä, että tämä totesi valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 66–68 kohdassa ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 70–72 kohdassa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan toimenpide, josta saatavalle edulle on ”asetettu tiettyjä edellytyksiä, vaikka edunsaajina olevilla yrityksillä ei olisi mitään yhteistä ominaispiirrettä, jonka perusteella ne voitaisiin erottaa muista yrityksistä, sen seikan lisäksi, että ne voisivat täyttää toimenpiteen myöntämisen edellytykset”, ei voi olla valikoiva.

46. Komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin perustaa näin näkemyksensä kyseisen oikeuskäytännön virheelliseen analyysiin.

47. 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 tuomion 90 ja 91 kohdasta ilmenee, että taustalla olleessa asiassa oli kyse erittäin epätavallisesta tilanteesta, jossa unionin tuomioistuin katsoi valikoivaksi järjestelmästä mahdollisesti tehdyn poikkeuksen sijasta itse verotuksellisen viitejärjestelmän, sillä se hyödytti offshore-yrityksiä. Tuomiossa esitetty viittaus yritysryhmän erityisiin ominaispiirteisiin oli siis ymmärrettävä siten, että sillä tarkoitettiin piirteitä, joiden vuoksi yritykset saavat veroetua luonteeltaan valikoivassa viitejärjestelmässä, eikä viittausta voida ulottaa tämän asiayhteyden ulkopuolelle.

48. Komissio huomauttaa, että unionin yleinen tuomioistuin lainaa valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 66 kohdassa ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 70 kohdassa ainoastaan 29.3.2012 annetun tuomion 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184)[43] 42 kohdan ensimmäistä virkettä, vaikka kohdan toisessa virkkeessä mainitaan unionin tuomioistuimen

43 — Unionin yleisen tuomioistuimen mukaan ”unionin tuomioistuin totesi [mainitun tuomion 42 kohdassa], että se, että ainoastaan kyseisessä asiassa kyseessä olleen toimenpiteen soveltamisedellytykset täyttävät verovelvolliset voisivat hyötyä kyseisestä toimenpiteestä, ei sellaisenaan voinut tehdä siitä valikoivaa”.

oikeuskäytännössä vahvistettu periaate, jonka mukaan toimenpide on valikoiva, jos sillä suositaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna toisiin yrityksiin ja tuotannonaloihin, jotka ovat mainitulla järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta niihin rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.

49. Komissio väittää noudattaneensa verotoimenpiteiden valikoivuutta koskevaa analysointimenetelmää sellaisena kuin se on vahvistettu unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä, kun se totesi riidanalaisissa päätöksissä, että riidanalaisella toimenpiteellä poiketaan viitekehyksestä, koska sen mukaan Espanjassa verovelvollisiin yrityksiin, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomaille sijoittautuneista yhtiöistä, sovelletaan eri verokohtelua kuin niihin Espanjassa verovelvollisiin yrityksiin, jotka hankkivat omistusosuuksia Espanjaan sijoittautuneista yhtiöistä, vaikka nämä kaksi yritysryhmää ovat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa.

50. Kun unionin yleinen tuomioistuin asetti komissiolle ylimääräisen velvoitteen osoittaa, että riidanalaisella toimenpiteellä suositaan tiettyjä yrityksiä, jotka voidaan yksilöidä sellaisten erityisten ominaispiirteiden perusteella, joita muilla yrityksillä ei ole, eli niille yhteisten etukäteen yksilöitävien ominaispiirteiden perusteella, se komission mukaan perusti näkemyksensä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä vahvistettua valikoivuuden käsitettä selvästi rajoittavampaan käsitteeseen, joka on siten tämän oikeuskäytännön vastainen, ja teki näin oikeudellisen virheen.

51. WDFG sekä Banco Santander ja Santusa huomauttavat aluksi, ettei komissio todennut riidanalaisissa päätöksissä, että riidanalainen toimenpide oli tosiasiallisesti valikoiva, joten käsiteltävien valitusten yhteydessä on ainoastaan tutkittava valituksenalaisista tuomioista esitetty kritiikki siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin totesi niissä, ettei komission päätöksissään esittämien perusteiden perusteella voitu päätellä, että toimenpide oli oikeudellisesti valikoiva.

52. WDFG sekä Banco Santander ja Santusa väittävät, että 8.11.2001 annetusta tuomiosta Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) seuraa, ettei valikoivana voida pitää sellaista toimenpidettä, joka on kaikkien yritysten saatavilla ja jota voidaan soveltaa niihin kaikkiin. Kyseisestä tuomiosta ei sen sijaan voida komission tavoin päätellä, että jotta toimenpide ei olisi valikoiva, sitä on tosiasiassa sovellettava poikkeuksetta kaikkiin jäsenvaltion yrityksiin, sillä tästä seuraisi, että lähes kaikki verosäännöt olisivat valikoivia.

53. WDFG sekä Banco Santander ja Santusa hylkäävät myös komission näkemyksen siitä, että useat eri toimenpiteet olisi jo useasti katsottu valikoiviksi siitä huolimatta, että niissä ei asetettu sijoituksille vähimmäismäärää ja niitä sovellettiin edunsaajan toiminnan luonteesta riippumatta.

54. Kun sen sijaan riidanalaisella toimenpiteellä annetaan veroetu sellaisen menettelyn johdosta, jota kaikenlaiset yritykset ja alat voivat tosiasiassa ja oikeudellisesti noudattaa, sitä ei voida automaattisesti ja vain tämän perusteella pitää ensi näkemältä ja oikeudellisesti valikoivana.

55. WDFG sekä Banco Santander ja Santusa väittävät, että unionin yleinen tuomioistuin perusti aivan oikein näkemyksensä 19.9.2000 annetun tuomion Saksa v. komissio (C-156/98, EU:C:2000:467) 22 kohtaan, jota se noudatti tarkkaan. Mainitun tuomion taustalla olleessa päätöksessä komissio oli itse nimenomaisesti todennut, ettei toimenpide ollut valikoiva kyseisten sijoittajien osalta, mikä vahvistettiin tuomiossa.

56. Komissio on WDFG:n sekä Banco Santanderin ja Santusan mukaan päätöskäytännössään jo sulkenut pois useiden verotoimenpiteiden valikoivuuden tällä samalla perusteella, jonka mukaan sellaiset yleiset toimenpiteet eivät ole valikoivia, joita sovelletaan erotuksetta kaikkiin yrityksiin ja joista kaikki verovelvolliset voivat hyötyä.

57. Tämän perusteen soveltaminen ei kuitenkaan tarkoita, että tietyt komission mainitsemat omaisuuserien ostoa koskevat toimenpiteet eivät olisi valikoivia. Ne nimittäin ovat valikoivia, jos osoitetaan, että niillä suositaan tosiasiassa tiettyjä yrityksiä samalla, kun muut yritykset jätetään niiden ulkopuolelle. Niiden valikoivuus ei joka tapauksessa perustu hankittujen omaisuuserien luonteeseen vaan siihen, että omaisuuserien luonteen perusteella voidaan katsoa, että kyseiset ostajat kuuluvat tiettyyn yritysten ryhmään.

58. WDFG sekä Banco Santander ja Santusa katsovat 15.7.2004 annetusta tuomiosta Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 kohta), että unionin yleinen tuomioistuin totesi perustellusti, että tuomion taustalla ollut toimenpide poikkesi nyt käsiteltävissä asioissa kyseessä olevasta toimenpiteestä, koska sillä pyrittiin tuottamaan etua tietylle erilliselle ja yksilöitävälle yritysten ryhmälle, nimittäin vientitoimintaa harjoittaville yrityksille.

59. WDFG sekä Banco Santander ja Santusa väittävät lisäksi, että 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) 104 kohdasta käy selvästi ilmi, että toimenpidettä voidaan pitää valikoivana ainoastaan, jos sillä suositaan tiettyä yritysryhmää, jolla on yhteiset ”erityiset ominaispiirteet”. Mainitusta tuomiosta ilmenee lisäksi, että varsinaisena päämääränä ei ole yhteiseen järjestelmään tehtävän poikkeuksen yksilöiminen, vaan merkitystä on toimenpiteen tosiasiallisella vaikutuksella eli sillä, suositaanko toimenpiteellä tiettyjä yrityksiä tai tuotannonaloja.

60. Myöskään komission puoltamaa tulkintaa 29.3.2012 annetusta tuomiosta 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) ei voida hyväksyä. Unionin tuomioistuin totesi siinä, että se, että ainoastaan toimenpiteen soveltamisedellytykset täyttävät verovelvolliset voisivat hyötyä kyseisestä toimenpiteestä, ei sellaisenaan voinut tehdä siitä valikoivaa.

61. WDFG sekä Banco Santander ja Santusa väittävät vielä, että unionin yleinen tuomioistuin totesi perustellusti, ettei toimenpidettä voitu katsoa valikoivaksi SEUT 107 artiklassa tarkoitetulla tavalla, jos siitä saatava etu riippuu menettelystä, jota kaikki yritykset voivat ensi näkemältä noudattaa toimialastaan riippumatta. Tämä käy niiden mukaan selvästi ilmi 19.9.2000 annetusta tuomiosta Saksa v. komissio (C-156/98, EU:C:2000:467), jossa todettiin, ettei tällainen toimenpide ole valikoiva. Unionin yleisen tuomioistuimen esittämä analyysi on sitä paitsi sisällöllisesti sama kuin se, jonka julkisasiamies Kokott esitti ratkaisuehdotuksessaan, joka johti 6.10.2015 annettuun tuomioon Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661). Vastakkaista näkemystä noudattamalla jouduttaisiin lisäksi absurdiin tilanteeseen, jossa kaikki verotoimenpiteet olisivat automaattisesti valikoivia, jos kaikki tietyn jäsenvaltion yritykset eivät hyödyntäisi niitä poikkeuksetta.

62. Espanjan kuningaskunta väittää, että 8.11.2001 annettu tuomio Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) tukee Espanjan viranomaisten hallinnollisessa menettelyssä omaksumaa kantaa, jonka mukaan taloudellista etua voidaan pitää tukena ainoastaan, jos sillä suositaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Espanjan viranomaiset osoittivat hallinnollisen menettelyn aikana riidanalaisen toimenpiteen olevan kaikkien yritysten ja tuotannonalojen saatavilla, mikä tukee valituksenalaisissa tuomioissa esitettyä analyysiä ja sitä, ettei komissio osoittanut toimenpiteiden valikoivuutta riidanalaisissa päätöksissä.

63. Irlanti väittää komission kannasta poiketen, ettei unionin yleinen tuomioistuin päätellyt 8.11.2001 annetusta tuomiosta Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), 6.3.2002 annetusta tuomiosta Diputación Foral de Álava ym. v. komissio (T-92/00 ja T-103/00, EU:T:2002:61) ja 9.9.2009 annetusta 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 valikoivia olivat ainoastaan toimenpiteet, joiden soveltaminen oli yhteydessä yrityksen toiminnan luonteeseen tai edellytti tiettyä

sijoitusten vähimmäismäärää, vaan ainoastaan, ettei sellaista riidanalaista toimenpidettä voitu katsoa valikoivaksi, josta saattoivat hyötyä kaikki espanjalaiset yritykset, jotka sijoittivat vähintään 5 prosentin omistusosuuksien hankintaan ulkomaisesta yrityksestä, riippumatta niiden toiminnan luonteesta ja sijoitetuista summista.

64. Irlanti väittää, että unionin yleinen tuomioistuin perusti näkemyksensä aivan oikein 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) 104 kohtaan todetessaan, että jotta verotuksellinen erottelu voitiin luokitella tueksi, oli tarpeen voida määrittää tietty sellaisten yritysten ryhmä, jotka voitiin erottaa muista erityisten ominaispiirteidensä perusteella. Irlannin mukaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun kaltainen valikoivuuden edellytys on määriteltävä samalla tavoin kaikissa asioissa, jotka koskevat väitettyjä verotuksellisia valtiontukia, joten kyseisen tuomion 104 kohdassa nimenomaisesti mainittua periaatetta ei voida rajata koskemaan ainoastaan ”kokonaisuutena arvioidun” verojärjestelmän tarkastelua, toisin kuin komissio väittää.

65. Irlannin mukaan riidanalaisen toimenpiteen kaltaisia toimenpiteitä, jotka ovat tosiasiassa kaikkien yritysten saatavilla, koska on mahdotonta määrittää tiettyä toimialaa tai yritystä, johon niitä ei sovellettaisi ja jotka olisivat siten heikommassa asemassa, ei pitäisi koskaan katsoa valikoiviksi. Komissio on lisäksi tukeutunut päätöskäytännössään tähän perusteeseen todetessaan, etteivät tietyt verovapautukset olleet valikoivia, vaikka niissä poikettiin viitejärjestelmästä. Komission käsiteltävissä valituksissa puoltama kanta on Irlannin mukaan siten ristiriidassa sen oman päätöskäytännön kanssa.

66. Saksan liittotasavalta väittää, että sen perusteella, että komission määrittelemästä viitekehyksestä on olemassa poikkeus – vaikka se katsottaisiinkin toteen näytetyksi –, ei voida sellaisenaan todeta, että riidanalaisella toimenpiteellä suositaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Siitä voidaan päinvastoin päätellä ainoastaan, että verohuojennus voidaan rinnastaa subventioon (eli tietylle yritykselle myönnettyyn tosiasialliseen rahoitustukeen) ja että sillä on vastaava kannustava vaikutus. Oikeuskäytännön mukaisesti (tuomio 15.11.2011, Espanja ja komissio v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104 kohta ja julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus, joka johti 6.10.2015 annettuun tuomioon Finanzamt Linz, C-66/14, EU:C:2015:661, 83–85 kohta) ja kuten unionin yleinen tuomioistuin perustellusti totesi valituksenalaisissa tuomioissa, tämän tutkimisen jälkeen on siis lisäksi selvitettävä, käsittääkö verotoimenpiteestä hyötyneiden verovelvollisten ryhmä yrityksiä tai tuotannonaloja, jotka eroavat ominaispiirteidensä vuoksi SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla muista.

67. Unionin tuomioistuin on siis Saksan liittotasavallan mukaan todennut komission osoittaneen oikeudellisesti riittävällä tavalla, että edunsaajana olevien yritysten ryhmä erosi riittävästi muista sillä perusteella, että yritykset toimivat tietyillä toimialoilla tai talouden aloilla (tuomio 15.12.2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, 44 kohta ja sitä seuraavat kohdat), niillä oli tietty oikeudellinen muoto (tuomio 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze ym., C-222/04, EU:C:2006:8, 136 kohta), ne olivat tietyn kokoisia (tuomio 13.2.2003, Espanja v. komissio, C-409/00, EU:C:2003:92, 48 ja 49 kohta) tai niiden sääntömääräinen kotipaikka sijaitsi tietyllä alueella (tuomio 17.11.2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709, 63 kohta).

68. Oikeuskäytännöstä seuraa sen sijaan, että verotoimenpiteestä ei tee valikoivaa pelkästään se, että veroedun saamiselle on asetettu edellytyksiä tai että sillä poiketaan yleisestä verojärjestelmästä.

69. Saksan liittotasavalta muistuttaa unionin tuomioistuimen jo todenneen, että veronhuojennus, josta hyötyvät ne verovelvolliset, jotka myyvät tiettyjä omaisuuseriä ja voivat vähentää tästä saamansa voiton siinä tapauksessa, että ne hankkivat muita omaisuuseriä, 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).

70. Tätäkin suuremmalla syyllä riidanalaisen toimenpiteen kaltaista toimenpidettä, jonka soveltaminen liittyy yleisesti yhtiöoikeuden alaan kuuluvien toimintojen tiettyyn ryhmään, nyt käsiteltävissä asioissa omistusosuuksien hankintaan, jolla ei ole yhteyttä yrityksen toimialaan ja liiketoimintaan, ei tulisi lähtökohtaisesti pitää valikoivana.

71. Kaikki väliintulijat väittävät, että jos komission valituksissaan ehdottama valikoivuuden edellytyksen laaja tulkinta hyväksytään, se horjuttaisi nykyistä institutionaalista tasapainoa. Komissio voisi nimittäin siinä tapauksessa valvoa lähes kaikkia välittömän verotuksen alan toimenpiteitä valtiontukialan toimivaltansa nojalla, vaikka ne kuuluvatkin lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden lainsäädäntövaltaan.

2. Asian tarkastelu

72. Käsiteltävät valitukset koskevat välittömän verotuksen alan kansallista toimenpidettä ja sen lainmukaisuutta SEUT 107 artiklan 1 kohdan näkökulmasta. SEUT 107 artiklan 1 kohdassa kielletään tuet, jotka ”[suosivat] jotakin yritystä tai tuotannonalaa”, eli valikoivat tuet. Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa tältä osin, että SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaan on ratkaistava, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä jokin kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä asetetun tavoitteen kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. [44]

73. Aivan aluksi on todettava, että tutkittaessa sitä, onko verotoimenpide valikoiva, kuten nyt käsiteltävissä asioissa on tehtävä, viitekehyksen määrittely on lähtökohtaisesti [45] välttämätöntä. [46]

74. Tämän jälkeen on tutkittava, poikkeaako kyseinen verotoimenpide viitekehyksestä ja muodostaako se edun tietyille yrityksille verrattuna muihin yrityksiin, jotka ovat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti niihin rinnastettavassa tilanteessa. [47]

75. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tämä valikoivuutta koskeva edellytys ei täyty, jos toimenpide on – siitä huolimatta, että yritys saa siitä etua – perusteltu sen järjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi, jossa sitä sovelletaan. [48] [49]

44 — Tuomio 14.1.2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, 54 ja 55 kohta) ja tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 82 kohta).

45 — Tätä ei kyseenalaisteta 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) 91–93 kohdassa, jossa unionin tuomioistuin totesi, että verojärjestelmän luokitteleminen ”valikoivaksi” ei edellytä viitekehyksen määrittelyä ja siitä poikkeamista, kun verojärjestelmässä, jossa ei säädetä kaikille yrityksille yleisistä säännöistä, joista poiketaan tiettyjen yritysten hyväksi, *päädytään samaan tulokseen mukauttamalla ja yhdistämällä verosääntöjä siten, että itse niiden soveltaminen johtaa eri yritysten eriytettyyn verorasitukseen*.

46 — Ks. tuomio 6.9.2006, Portugal v. komissio (C-88/03, EU:C:2006:511, 56 kohta), jossa todettiin, että ”esillä olevan toimenpiteen valikoivuuden arvioimiseksi on selvitettävä se, muodostaako mainittu toimenpide tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä edun eräille yrityksille verrattuna muihin yrityksiin, jotka ovat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti niihin rinnastettavassa tilanteessa. *Viitekehyksen määrittämisellä on erityistä merkitystä tilanteissa, joissa on kyse verotuksellisista toimenpiteistä, koska itse edun olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan suhteessa niin sanottuun ’normaaliin’ verotukseen*.” Kursivointi tässä.

47 — Komissio huomautti istunnossa, että tällaista toimenpidettä oli pidettävä ensi näkemältä valikoivana.

48 — Tuomio 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Unionin tuomioistuin totesi 8.9.2011 annetun tuomion Paint Graphos ym. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550) 49 kohdassa, että ”kansallisen verotoimenpiteen luokitteleminen ’valikoivaksi’ edellyttää aluksi sitä, että ennalta määritetään ja tutkitaan asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai ’normaali’ verojärjestelmä. Juuri tähän yleiseen eli normaaliin verojärjestelmään verraten on tämän jälkeen arvioitava, onko kyseisellä verotoimenpiteellä myönnetty etu mahdollisesti valikoiva, varmistamalla, että toimenpide 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 – –”. Toimenpide ei siis ole valikoiva, jos kyseisen verotoimenpiteen edunsaajat ja ne veronmaksajat, joita toimenpiteellä ei suosita, eivät ole normaalille järjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Ks. vastaavasti tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 63 ja 64 kohta) ja tuomio 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, 42 kohta).

49 — Komission mukaan tällä kolmannella vaiheella voidaan välttää se, että tosiasiassa yleiset toimenpiteet luokiteltaisiin valikoiviksi. Se katsoo näin ollen, ettei unionin yleisen tuomioistuimen laatima uusi arviointiperuste ole välttämätön ja että se on ristiriidassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä vahvistetun perinteisen valikoivuuden analyysin kanssa. Komissio huomauttaa myös, että kun unionin yleinen tuomioistuin on ottanut käyttöön tämän uuden arviointiperusteen, se on luonut uuden sellaisten toimenpiteiden ryhmän, jotka ovat samanaikaisesti sekä yleisiä ja poikkeavia. Sen mielestä tällainen ryhmä ei ole looginen.

76. Valituksenalaisista tuomioista ilmenee, että komissio katsoi riidanalaisissa päätöksissä, että riidanalainen toimenpide poikkesi Espanjassa verovelvollisiin yrityksiin sovellettavasta normaalista verojärjestelmästä tai viitejärjestelmästä ja että tämä järjestelmä ei ollut yleinen vero- tai talouspoliittinen toimenpide.[50] Riidanalaisen toimenpiteen mukaan kuluiksi voidaan nimittäin kirjata ainoastaan Espanjassa verovelvollisten yritysten ulkomaisista yrityksistä hankkimista omistusosuuksista johtuva rahallinen liikearvo.[51] Sen sijaan Espanjassa verovelvollisten yritysten Espanjaan sijoittautuneista yrityksistä hankkimista omistusosuuksista johtuvaa rahallista liikearvoa ei voida kirjata kuluiksi.[52] Komissio totesi tällaisen toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa olevien kahden yritysryhmän erilaisen kohtelun perusteella, että riidanalainen toimenpide muodosti poikkeuksen vertailujärjestelmästä.[53]

77. On korostettava, ettei unionin yleinen tuomioistuin ole kyseenalaistanut Espanjassa verovelvollisen yrityksen yhtäältä ulkomaisesta yrityksestä ja toisaalta Espanjaan sijoittautuneesta yrityksestä hankkimien omistusosuuksien rinnastettavuutta. Unionin yleinen tuomioistuin ei myöskään ole katsonut, että näiden omistusosuuksien riidanalaisen toimenpiteen mukainen erilainen kohtelu olisi perusteltua sen järjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi, jossa sitä sovelletaan.

78. Unionin yleinen tuomioistuin totesi nimittäin valituksenalaisissa tuomioissa, että sen perusteella, että komission määrittelemästä viitekehyksestä on olemassa poikkeus – *vaikka se katsottaisiinkin toteen näytetyksi*[54] –, ei voitu sellaisenaan todeta, että riidanalaisella toimenpiteellä suosittiin ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla, koska kyseinen toimenpide oli ensi näkemältä kaikkien yritysten saatavilla ja koska se ei siten koskenut mitään tiettyä yritysten tai tuotannonalojen ryhmää vaan tiettyä liiketoimien ryhmää.[55]

79. Tällaista tulkintaa SEUT 107 artiklan 1 kohdasta ja valikoivuuden kriteeristä ei mielestäni voida hyväksyä.

80. Kun verotoimenpide poikkeaa normaalista verojärjestelmästä tai viitejärjestelmästä ja sillä suositaan jotakin yritystä tai tuotannonalaa verrattuna toisiin yrityksiin ja tuotannonaloihin,[56] jotka ovat siihen rinnastettavassa tilanteessa,[57] tämä toimenpide on nähdäkseni luonteeltaan syrjivä tai valikoiva,[58] jollei erilainen kohtelu ole perusteltu sen järjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi, jossa sitä sovelletaan.

50 — Ks. vastaavasti valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 54 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 58 kohta.

51 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 9 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 14 kohta.

52 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 13 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 18 kohta.

53 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 50 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 54 kohta.

54 — WDFG:n sekä Banco Santanderin ja Santusan mukaan unionin yleinen tuomioistuin ei ole missään tapauksessa vahvistanut viitejärjestelmän määritelmää.

55 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 44 ja 45 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 48 ja 49 kohta.

56 — Sen sijaan valtion toimenpide, joka hyödyttää erotuksetta kaikkia kyseisen valtion alueella sijaitsevia yrityksiä, ei voi olla valtiontukea. Ks. vastaavasti tuomio 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, 35 kohta).

57 — Unionin tuomioistuin totesi 4.6.2015 annetun tuomion komissio v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362) 61 kohdassa, että ”merkityksellinen vertailuparametri käsiteltävässä asiassa riidanalaisen toimenpiteen valikoivuuden osoittamiseksi oli sen selvittäminen, tehtiinkö [siinä] ero, jota ei voida oikeuttaa asianomaisen järjestelmän luonteella ja yleisellä rakenteella, tavoitellun päämäärän kannalta samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olleiden toimijoiden välillä”.

58 — Valikoivuuden käsite on nimittäin rinnastettavissa syrjinnän käsitteeseen. Ks. vastaavasti tuomio 14.1.2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, 53 kohta) ja 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, 101 kohta). Ks. julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotus komissio v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, 54 kohta) ja julkisasiamies Bobekin ratkaisuehdotus Belgia v. komissio (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 29 kohta).

81. On korostettava, että 15.12.2005 annetussa tuomiossa Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, 49 ja 50 kohta) ja 15.12.2005 annetussa tuomiossa Italia v. komissio (C-66/02, EU:C:2005:768, 97–100 kohta)[59] todettiin, että kyseessä olleet verotoimenpiteet koskivat ainoastaan pankkialaa[60] ja että pankkialalla ne hyödyttivät lisäksi vain niissä mainittuja liiketoimia suorittavia yrityksiä, minkä jälkeen todettiin, että toimenpiteissä otettiin käyttöön erilainen kohtelu paitsi pankkialan ja muiden talouden alojen välillä myös pankkialan sisällä. Mainitun 15.12.2005 annetun tuomion Italia v. komissio (C-66/02, EU:C:2005:768) 99 ja 100 kohdassa todettiinkin, että kyseessä olleita verotoimenpiteitä ”ei voida pitää yleisinä vero- tai talouspoliittisina toimenpiteinä, koska niitä ei sovelleta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin. – – Todellisuudessa niillä poiketaan yleisesti sovellettavan oikeuden mukaisesta verojärjestelmästä. Tuensaajayrityksille myönnetään verohelpotuksia, joihin niillä ei olisi oikeutta tätä järjestelmää normaalisti sovellettaessa ja *joita eivät voi vaatia sellaiset muilla aloilla toimivat yritykset, jotka harjoittavat samankaltaista liiketoimintaa, tai sellaiset pankkialalla toimivat yritykset, jotka eivät harjoita tarkoitetun kaltaista liiketoimintaa*.”[61]

82. Huomautan, että SEUT 107 artiklan 1 kohdan sanamuoto on erittäin laaja ja abstrakti. Ilmaisun ”jotakin tuotannonalaa” voidaan tulkita tarkoittavan tiettyä alaa tai tiettyjä palveluja eli tiettyjä yritysryhmiä, mutta ilmaisu ”jotakin yritystä” on vielä tätäkin yleisempi.

83. SEUT 107 artiklan 1 kohdassa ei tarkoiteta ainoastaan toimenpiteitä, jotka ovat valikoivia tai syrjiviä sen perusteella, että niitä sovelletaan tiettyjen rajattujen ja ennalta määritettyjen arviointiperusteiden, kuten kyseisen alan tai yritysten koon ja luonteen, perusteella.[62] Merkitystä on sillä, asetetaanko toimenpiteellä edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut yritykset, jotka ovat niihin rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa,[63] kyseisten yritysten luonteesta, niiden toiminnasta tai liiketoimista riippumatta, jollei erilainen kohtelu ole perusteltu sen järjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi, jossa sitä sovelletaan.

84. SEUT 107 artiklan 1 kohdan sanamuodosta tai unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ei kummastakaan seuraa, että ilmaisu ”suosimalla tiettyjä yrityksiä tai tuotannonaloja” edellyttäisi sellaisten yritysten ryhmän määrittämistä, joilla on yhteiset ominaispiirteet ja jotka ovat ainoita, joita kyseessä olevalla toimenpiteellä suositaan, toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 41–45 kohdassa ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 45–49 kohdassa. Tietyt yhteiset ominaispiirteet omaavien yritysten yksilöinti olisi nähdäkseni lisäksi erittäin epätarkka ellei jopa mielivaltainen toimenpide, joka aiheuttaisi oikeudellista epävarmuutta.

85. Valituksenalaisissa tuomioissa tekemässään valikoivuuden perusteen analyysissä unionin yleinen tuomioistuin noudatti nähdäkseni liian muodollista ja rajoittavaa lähestymistapaa pyrkiessään määrittämään erityisen sellaisten yritysten ryhmän, jotka ovat ainoita, joita kyseessä olevalla toimenpiteellä suositaan, sen sijaan, että se olisi keskittynyt pohtimaan olennaista seikkaa eli sitä, saadaanko toimenpiteellä aikaan erilaista kohtelua toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa olevien yritysten välillä.

59 — Kyseiset kaksi asiaa koskivat valtiontukiohjelmasta, jonka Italia on toteuttanut pankkien hyväksi, 11.12.2001 tehtyä komission päätöstä 2002/581/EY (EYVL 2002, L 184, s. 27).

60 — Näistä toimenpiteistä ei siis ollut hyötyä muiden talouden alojen yrityksille.

61 — Kursivointi tässä.

62 — Verotoimenpiteet, joilla suositaan tietyn alan yrityksiä toisten kustannuksella tai suuryrityksiä pienten yritysten kustannuksella, ovat luonnollisesti valikoivia.

63 — Ks. analogisesti tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87 ja 93 kohta).

86. On korostettava, että vaikka usein on mahdollista määrittää yksi tai useampi ala tai yritysryhmä, jota verotoimenpiteellä suositaan, kun otetaan huomioon verovelvollisille asetetut edellytykset, joiden on täytyttävä, jotta ne voivat hyötyä poikkeusjärjestelmästä,[64] tämä ei kuitenkaan tarkoita, että toimenpiteen valikoivuus edellyttää tällaista määrittämistä.

87. Toimenpiteen valikoivuutta ei myöskään voida kyseenalaistaa – eikä toimenpidettä näin ollen voida jättää katsomatta valtiontueksi – pelkästään sillä perusteella, että niiden yritysten lukumäärä, jotka voivat vaatia itselleen kyseisestä toimenpiteestä koituvaa hyötyä, on suuri, tai sillä perusteella, että kyseiset yritykset toimivat eri aloilla.[65]

88. Katson tästä, että vaikka riidanalaisessa toimenpiteessä asetetut edellytykset eivät olleet erityisen tiukkoja[66]ja että toimenpiteestä saattoivat näin ollen hyötyä useat yritykset, tämä ei kuitenkaan kyseenalaista sen valikoivuutta vaan ainoastaan valikoivuuden tason.

89. Saksan liittotasavalta arvioi istunnossa vastauksessaan unionin tuomioistuimen esittämään kysymykseen, että pääasiassa riidanalainen toimenpide olisi valikoiva, jos siinä edellytettäisiin 5 prosentin sijasta vähintään 75 prosentin suuruista omistusosuutta, joka omistetaan yhden vuoden sijasta vähintään kymmenen vuoden ajan. Kyseisen hallituksen mukaan riidanalaisesta toimenpiteestä hyötyisivät tällaisessa tilanteessa ainoastaan suuryritykset, ja se olisi näin ollen valikoiva.

90. En voi hyväksyä tällaista lähestymistapaa, sillä se on epätäsmällinen, toteutuskelvoton ja mielivaltainen. Missä menisi nimittäin raja yhtäältä 75 prosentin ja 5 prosentin suuruisen omistusosuuden ja toisaalta kymmenen vuoden pituisen ja enintään vuoden pituisen omistusajan välillä? Minkä perusteen mukaisesti nämä kaksi toimenpidettä voitaisiin erottaa toisistaan?

91. Katson näin ollen, että yleisestä verojärjestelmästä poikkeava verotoimenpide, jolla otetaan käyttöön sellaisten yritysten erilainen kohtelu, jotka harjoittavat samankaltaista liiketoimintaa, on valikoiva, jollei erilainen kohtelu ole perusteltu sen järjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi, jossa sitä sovelletaan.

64 — Ks. vastaavasti tuomio 15.7.2004, Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 kohta). Tuomiossa todettiin, että verovähennys, josta voivat hyötyä vain yhdentyyppiset yritykset eli ne, jotka harjoittavat vientitoimintaa ja toteuttavat määrättyjä riidanalaisissa toimenpiteissä tarkoitettuja investointeja, oli valikoiva.

65 — Ks. tuomio 13.2.2003, Espanja v. komissio (C-409/00, EU:C:2003:92, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tuki voi olla valikoiva SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla, vaikka se koskisi tiettyä talouden alaa kokonaisuudessaan (ks. erityisesti tuomio 17.6.1999, Belgia v. komissio (C-75/97, EU:C:1999:311, 33 kohta) ja tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 53 kohta) tai useita talouden aloja (ks. tuomio 20.11.2003, tuomio GEMO (C-126/01, EU:C:2003:622, 37–39 kohta)).

66 — On muistettava, että riidanalaista toimenpidettä sovellettiin kaikkiin vähintään 5 prosentin suuruisiin ulkomaisten yritysten sellaisten omistusosuuksien hankintoihin, jotka omistetaan keskeytyksettä vähintään yhden vuoden ajan, eikä siinä asetettu sijoituksille vähimmäismäärää tai muuta alarajaa.

92. Kun verotoimenpiteen edunsaajina olevat yritykset saavat sellaisen verohuojennuksen, johon niillä ei olisi oikeutta normaalissa verojärjestelmässä ja jota samankaltaista liiketoimintaa harjoittavat muut yritykset eivät voi saada, tällainen toimenpide on valikoiva, koska sitä ei tosiasiassa sovelleta kaikkiin [67] talouden toimijoihin, [68] toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin katsoo. [69] On ilmeistä, että riidanalaisella toimenpiteellä suositaan ainoastaan niitä talouden toimijoita, jotka täyttävät vaaditut edellytykset, [70] eli Espanjassa verovelvollisia yrityksiä, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomaisesta yrityksestä, ja sen ulkopuolelle jätetään ne talouden toimijat, jotka harjoittavat samankaltaista liiketoimintaa eli hankkivat omistusosuuksia, vaikkakin Espanjaan sijoittautuneesta yrityksestä.

93. Vaikka 29.3.2012 annetun tuomion 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) 42 kohdan mukaisesti ”se, että ainoastaan nämä edellytykset täyttävillä verovelvollisilla on mahdollisuus hyötyä kyseisestä toimenpiteestä, ei sellaisenaan tee siitä valikoivaa”, tällainen verotoimenpide on valikoiva, jos siinä otetaan käyttöön toisiinsa rinnastettavissa olevien tilanteiden tai liiketoiminnan erilainen kohtelu. [71]

94. SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivuutta koskevaa arviointiperustetta sovelletaan näin ollen niihin verotoimenpiteisiin, joiden vaikutuksena [72] on käytetyistä tekniikoista riippumatta, että toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa [73] oleviin yrityksiin kohdistuu eriytetty verorasitus. [74]

67 — Unionin yleinen tuomioistuin tekee nähdäkseni sofistisen virhepäätelmän katsoessaan, että verotoimenpide, joka on kaikkien yritysten saatavilla, ei ole valikoiva, vaikka siinä tehdään ero samankaltaista liiketoimintaa harjoittavien yritysten välille. Toisin kuin WDFG sekä Banco Santander ja Santusa väittävät tämän ratkaisuehdotuksen 61 kohdassa, verotoimenpide ei ole automaattisesti valikoiva sillä perusteella, että kaikki tietyn jäsenvaltion yritykset eivät sovella sitä poikkeuksetta, sillä kaikki nämä yritykset eivät välttämättä ole toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa. Verotoimenpide on valikoiva ainoastaan, jos siinä otetaan käyttöön samankaltaisten tilanteiden erilainen kohtelu. Tämän ratkaisuehdotuksen 71 kohdassa esitetyistä väliintulijoiden huomautuksista poiketen valikoivuutta koskevan arviointiperusteen soveltaminen silloin, kun toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa olevia verovelvollisia kohdellaan eri tavalla, ei siis vaaranna komission ja jäsenvaltioiden välistä institutionaalista tasapainoa, vaan se vastaa SEUT 107 artiklan 1 kohdan sanamuodossa ilmaistua perussopimusten laatijan tahtoa.

68 — Ks. analogisesti julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, 81 ja 82 kohta), jossa hän toteaa, että ”oikeuskäytännön mukaan sääntelyä ei kuitenkaan voida pitää valikoivana yksinomaan sillä perusteella, että ainoastaan siinä asetetut edellytykset täyttävillä verovelvollisilla on mahdollisuus hyötyä veroedusta. Toisaalta valikoivuutta ei ilmeisesti myöskään voida aina kieltää sillä perusteella, että kaikki talouden toimijat voivat erotuksetta vaatia verosääntelystä koituvaa etua, jos ne täyttävät siinä asetetut edellytykset. Tässä tapauksessa verosääntely ei nimittäin koskaan olisi valikoivaa. – – *Oikeuskäytännössä on sen vuoksi asetettu verotuksellisen edun valikoivuuden arvioinnille erityisiä edellytyksiä. Sen mukaan on ratkaisevaa, ovatko verotukselliselle edulle asetetut edellytykset valittu kansallisen verojärjestelmän mittapuiden mukaan ilman syrjintää.*” Kursivointi tässä.

69 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 52 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 56 kohta.

70 — Toisin kuin Espanjan kuningaskunta väittää tämän ratkaisuehdotuksen 62 kohdassa ja Irlanti tämän ratkaisuehdotuksen 65 kohdassa, riidanalainen toimenpide ei ole kaikkien samankaltaista liiketoimintaa harjoittavien yritysten saatavilla.

71 — Vaikka unionin tuomioistuin totesi 29.3.2012 annetun tuomion 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) 42 kohdassa, että ”se, että ainoastaan nämä edellytykset täyttävillä verovelvollisilla on mahdollisuus hyötyä kyseisestä toimenpiteestä, ei sellaisenaan tee siitä valikoivaa”, se lisäsi samassa kohdassa, että henkilöt, jotka eivät voineet hyötyä kyseessä olleesta toimenpiteestä, eivät olleet sellaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, joka oli rinnastettavissa kansallisen lainsäätäjän asettaman tavoitteen kannalta arvioituna toimenpiteestä hyötyvien verovelvollisten tilanteeseen. Koska unionin yleinen tuomioistuin ei kyseenalaistanut valituksenalaisissa tuomioissa sitä, että Espanjassa verovelvollisen yrityksen ulkomaisesta yrityksestä hankkimat omistusosuudet ja Espanjassa verovelvollisen yrityksen Espanjaan sijoittautuneesta yrityksestä hankkimat omistusosuudet olivat rinnastettavissa toisiinsa, katson kuitenkin, ettei 29.3.2012 annetun tuomion 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) 42 kohdalla ole juurikaan merkitystä nyt käsiteltävissä asioissa.

72 — SEUT 107 artiklan 1 kohdassa ei tehdä eroa valtioiden toimenpiteiden syiden tai tavoitteiden perusteella vaan määritellään toimenpiteet niiden vaikutusten perusteella ja siis käytetyistä tekniikoista riippumatta. Ks. tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87 kohta).

73 — Toisin kuin Saksan liittotasavalta väittää (tämän ratkaisuehdotuksen 66 kohta), tällaisen analyysin lisäksi ei ole tarpeen varmistaa, että olemassa on toimenpiteestä hyötyneiden verovelvollisten ryhmä. Muussa tapauksessa valikoivat verotoimenpiteet, joilla suositaan tiettyjä verovelvollisia toisten, samankaltaisessa tilanteessa olevien verovelvollisten kustannuksella, välttyisivät saman tien valtiontukia koskevalta valvonnalta pelkästään sen takia, että ne ”kuuluvat toisen sääntelytekniikan piiriin, vaikka niillä olisikin oikeudellisesti ja/tai tosiasiallisesti samat vaikutukset”. Ks. 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, 92 kohta).

74 — Ks. analogisesti 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, 93 kohta).

95. Huomautan tästä, että unionin yleinen tuomioistuin totesi itse 13.9.2012 annetun tuomion Italia v. komissio (T-379/09, EU:T:2012:422) 47 kohdassa, että ”toimenpiteen valikoivuutta on tarkasteltava kaikkiin yrityksiin nähden eikä saman edun saman ryhmän sisällä saaneisiin yrityksiin nähden – – Lisäksi pelkästään se, että kaikki vahvistetut edellytykset täyttävät [toimijat] voivat hyötyä toimenpiteestä eli että sen soveltamisala määritetään objektiivisin perustein, ei sellaisenaan osoita toimenpiteen yleistä sovellettavuutta eikä estä sitä olemasta valikoiva – –”

96. Tästä seuraa, että vaikka verotoimenpidettä ei ole kohdistettu millekään tietylle yritysryhmälle vaan yrityksille, jotka toteuttavat tietynlaisia liiketoimia, nyt käsiteltävissä asioissa rahoitusalan liiketoimia ulkomailla, ja vaikka sen soveltaminen ei edellytä mitään vähimmäismäärää,[75] tämä ei kuitenkaan poista toimenpiteen valikoivuutta tai syrjivyyttä, jos siinä asetetaan eriytetty verorasitus yrityksille, jotka ovat toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa ja suorittavat samankaltaisia rahoitusalan liiketoimia, vaikkakin samaan jäsenvaltioon sijoittautuneissa yrityksissä.

97. Tätä päätelmää ei kyseenalaista 19.9.2000 annetun tuomion Saksa v. komissio (C-156/98, EU:C:2000:467) 22 kohta, jonka unionin yleinen tuomioistuin mainitsi valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 60 kohdassa ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 64 kohdassa.

98. Kun unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisissa tuomioissa, että ”[unionin tuomioistuin on todennut], että veronhuojennus, josta hyötyvät ne veronmaksuvelvolliset, jotka myivät tiettyjä omaisuuseriä ja pystyivät vähentämään tästä saamansa voiton *siinä tapauksessa, että ne hankkivat omistusosuuksia pääomayhtiöistä, joiden kotipaikka sijaitsee tietyillä alueilla*, tarjosi näille veronmaksuvelvollisille edun, jota ei voitu pitää perustamissopimuksen merkityksellisissä määräyksissä tarkoitettuna tukena, koska toimenpide oli soveltamisalaltaan yleinen ja sitä sovellettiin *erotuksetta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin*”,[76] se sekoitti perusteettomasti toisiinsa 19.9.2000 annetun tuomion Saksa v. komissio (C-156/98, EU:C:2000:467) 22 kohdan ja 23 kohdan ja tulkitsi siten tuomiota virheellisesti, kuten komissio totesi huomautuksissaan.

99. Mainitun tuomion 23 kohdassa lisättiin kuitenkin, että ”on todettava, että riidanalaisessa päätöksessä – – myönnettyä veronhuojennusta pidetään valtiontukena *ainoastaan sen vuoksi, että se asettaa tietyt uusiin osavaltioihin ja Länsi-Berliiniin sijoittautuneet yritykset edullisempaan asemaan*, mikä merkitsee sitä, että tätä säännöstä ei voida pitää yleisenä vero- tai talouspoliittisena toimenpiteenä”.[77] Toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin toteaa valituksenalaisissa tuomioissa, 19.9.2000 annetun tuomion Saksa v. komissio (C-156/98, EU:C:2000:467) 22 ja 23 kohdasta käy selvästi ilmi, että verotoimenpide, joka asettaa tietyt uusiin osavaltioihin ja Länsi-Berliiniin sijoittautuneet yritykset edullisempaan asemaan, ei ole yleinen toimenpide, jota sovelletaan poikkeuksetta kaikkiin talouden toimijoihin, vaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valikoiva toimenpide.

100. Vaikka unionin tuomioistuin totesi 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 veroperusteen kriteerien on myös 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 tarkoitetulla tavalla”,[78] mielestäni tätä oikeuskäytäntöä ei voida soveltaa nyt käsiteltävissä asioissa.

75 — Nähdäkseni toimenpiteen valikoivuutta ei poista se, ettei riidanalaisen toimenpiteen soveltamiselle ole asetettu mitään vähimmäismäärää. Vähimmäismäärään perustuvan edellytyksen puuttuminen tarkoittaa ainoastaan sitä, ettei sovelleta yritysten kokoon perustuvaa valikoivuutta koskevaa arviointiperustetta, joka on lähtökohtaisesti valikoiva. Ks. vastaavasti tuomio 8.9.2011, komissio v. Alankomaat (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

76 — Kursivointi tässä.

77 — Kursivointi tässä.

78 — Kursivointi tässä.

101. Nyt käsiteltävien asioiden ja 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) välillä on nimittäin merkittäviä eroja tosiseikkojen osalta ja erityisesti verojärjestelmässä, eikä unionin yleinen tuomioistuin ottanut näitä eroja huomioon valituksenalaisissa tuomioissa.

102. Kyseisen tuomion 92 ja 93 kohdassa unionin tuomioistuin totesi selvästi, että verotoimenpiteen valikoivuus ei perustunut siihen, että sillä poikettiin normaalista verojärjestelmästä, vaan siihen, että kyseisessä järjestelmässä kohdeltiin eri tavalla yrityksiä, jotka olivat samantapaisessa tilanteessa.[79] Unionin tuomioistuin katsoi kuitenkin, että vaikka riidanalaisen järjestelmän kriteerit olivat yleisiä, niissä tehtiin saman tien mahdottomaksi verottaa tiettyjen yritysten ryhmää eli offshore-yrityksiä.[80] Unionin tuomioistuin katsoi näissä erityisissä olosuhteissa, joista ei ole kyse nyt käsiteltävissä asioissa, että vaikka ”yleisen” verojärjestelmän soveltaminen ei voi sinänsä riittää verotuksen valikoivuuden osoittamiseen SEUT 107 artiklan 1 kohtaa sovellettaessa, tällaista yleistä järjestelmää on pidettävä valikoivana, jos siitä hyötyvien yritysten ryhmä on mahdollista määrittää.[81]

103. On kuitenkin muistettava, että komissio katsoi riidanalaisissa päätöksissä, että riidanalainen toimenpide poikkesi Espanjassa verovelvollisiin yrityksiin sovellettavasta normaalista verojärjestelmästä tai viitejärjestelmästä.[82] Unionin yleinen tuomioistuin ei myöskään kyseenalaistanut tätä analyysia valituksenalaisissa tuomioissa.[83]

104. Kun otetaan huomioon, että 15.11.2011 annetussa tuomiossa komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) tarkoitetaan erityisesti tilannetta, jossa normaalista järjestelmästä ei ole poikettu, ja että unionin tuomioistuin totesi kyseessä olleen normaalin järjestelmän olevan itsessään tosiasiassa syrjivä, mielestäni unionin yleinen tuomioistuin tulkitsi ja sovelsi virheellisesti tätä oikeuskäytäntöä valituksenalaisissa tuomioissa, sillä näiden asioiden olosuhteet eivät ole rinnastettavissa toisiinsa. Unionin yleinen tuomioistuin teki siis oikeudellisen virheen, kun se edellytti niiden yritysten ryhmän määrittelyä, joita riidanalaisella toimenpiteellä suosittiin, vaikka sillä poikettiin normaalista järjestelmästä.

105. Unionin yleinen tuomioistuin totesi lisäksi valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 57 kohdassa ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 61 kohdassa, että 8.11.2001 annetun tuomion Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) 36 kohdasta voitiin päätellä, että toimenpide, jota sovellettiin yritysten toiminnan luonteesta riippumatta, ei suoralta kädeltä ollut valikoiva.

106. Katson komission huomautusten mukaisesti, että unionin yleinen tuomioistuin tulkitsi virheellisesti 8.11.2001 annettua tuomiota Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), sillä vaikka sen 35 kohdassa todetaankin, että ”valtion toimenpide, joka *hyödyttää erotuksetta* kaikkia kyseisen valtion alueella sijaitsevia yrityksiä, ei voi olla valtiontukea”,[84] sen 36 kohdassa todettiin tämän jälkeen, että verojärjestelmää ei ole pidettävä valtiontukena silloin, kun sitä sovelletaan kaikkiin kyseisen valtion alueella sijaitseviin yrityksiin näiden toiminnan tavoitteesta riippumatta.

79 — Ks. tuomio komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101 kohta).

80 — Ks. tuomio komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101 ja 102 kohta).

81 — Ks. tuomio komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 103 ja 104 kohta).

82 — Ks. valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 50 kohta ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 54 kohta.

83 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 77 kohta.

84 — Kursivointi tässä.

107. Toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 57 kohdassa ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 61 kohdassa, 8.11.2001 annetusta tuomiosta Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, 35 ja 36 kohta) ei voida päätellä, että toimenpide, jota sovelletaan yritysten toiminnan luonteesta tai toimialasta riippumatta, ei suoralta kädeltä ole valikoiva.

108. Mainittu oikeuskäytäntö [85] ainoastaan tukee näkemystä siitä, että verojärjestelmä, jota sovelletaan erotuksetta kaikkiin kyseisen valtion alueella sijaitseviin yrityksiin, ei ole valikoiva.

109. On kuitenkin riittävää muistuttaa, että riidanalaisessa toimenpiteessä tehdään selvä ero Espanjassa verovelvollisen yrityksen ulkomaisesta yrityksestä hankkimien omistusosuuksien ja Espanjassa verovelvollisen yrityksen Espanjaan sijoittautuneesta yrityksestä hankkimien omistusosuuksien välillä. Koska unionin yleinen tuomioistuin ei todennut, että tätä liiketoimintaa harjoittavat yritykset eivät ole toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa, mielestäni se teki oikeudellisen virheen velvoittaessaan komission määrittämään tietyt yhteiset ominaispiirteet omaavien yritysten ryhmän, jotta tämä voisi osoittaa toimenpiteen valikoivuuden SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

110. Edellä esitetystä seuraa, että komission esittämän ainoan valitusperusteen ensimmäinen osa on nähdäkseni perusteltu.

B *Toinen osa*

1. Asianosaisten lausumat

111. Ainoan valitusperusteensa toisessa osassa komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen soveltaessaan vientitukia koskevaa oikeuskäytäntöä ja erotteli toisistaan keinotekoisesti tavaroiden vientituet ja pääoman vientituet.

112. Komissio väittää, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä todetaan yksiselitteisesti, että vientituki on valikoiva, vaikka toimenpiteellä suosittaisiin koko vientialaa.

113. Komissio katsoo ensinnäkin, että unionin yleinen tuomioistuin sovelsi valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 73 ja 74 kohdassa ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 77 ja 78 kohdassa virheellisesti 10.12.1969 annettua tuomiota komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, 20 kohta), 7.6.1988 annettua tuomiota Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284, 8 kohta) ja 15.7.2004 annettua tuomiota Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 kohta), kun se katsoi, ettei mainitussa oikeuskäytännössä ollut kyse riidanalaisen toimenpiteen valikoivuudesta vaan ainoastaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta kilpailuun ja kauppaan vaikuttamista koskevasta edellytyksestä.

114. Toiseksi komissio moittii unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että se erotteli valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 79–81 kohdassa ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 83–85 kohdassa keinotekoisesti toisistaan tavaroiden vientituet ja pääoman vientituet.

115. Komission mukaan unionin yleinen tuomioistuin totesi, että edunsaajina olleiden yritysten ryhmä, jonka perusteella kyseessä ollut toimenpide voitiin katsoa valikoivaksi, koostui vientiyrityksistä 10.12.1969 annetun tuomion komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, 20 kohta), 7.6.1988 annetun tuomion Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284, 8 kohta) ja 15.7.2004 annetun tuomion Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 kohta) taustalla olleissa asioissa. Se huomauttaa,

85 — Tuomio 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, 35 ja 36 kohta).

että unionin yleisen tuomioistuimen mukaan tähän ryhmään kuuluu yrityksiä, jotka voidaan erottaa muista niiden vientitoimintaan liittyvien yhteisten ominaispiirteiden perusteella. Komissio katsoo, että tavaroiden viennin ja pääoman viennin välillä ei ole eroa, kun tarkastellaan valikoivuuden edellytystä ja erityisesti sellaisten yritysten tai tuotannonalojen ryhmän määrittelyä, jotka voidaan erottaa muista yhteisten ominaispiirteidensä perusteella.

116. Komissio väittää, että unionin yleisen tuomioistuimen noudattamassa lähestymistavassa jätetään huomiotta valtiontukimääräysten merkitys ja tarkoitus sisämarkkinoiden suojaamisen näkökulmasta. Mainittujen määräysten tavoitteena on muun muassa välttää se, että jäsenvaltiot myöntävät tavaroiden tai pääoman vientiin liittyviä taloudellisia etuja. Juuri pääoman viennin suosiminen voi lisäksi vääristää sisämarkkinoiden toimintaa samalla tavoin kuin tavaroiden viennin suosiminen.

117. Komissio väittää vastauskirjelmässään, ettei se ole väittänyt, että vientitukiin sovellettaisiin toisenlaista valikoivuuden käsitettä. Se väittää viitanneensa unionin yleisen tuomioistuimen tekemiin virheisiin vientitukia koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön tulkinnassa ja soveltamisessa.

118. WDFG sekä Banco Santander ja Santusa katsovat, että unionin yleinen tuomioistuin on tulkinnut aivan oikein 10.12.1969 annettua tuomiota komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, 20 kohta), 7.6.1988 annettua tuomiota Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284, 8 kohta) ja 15.7.2004 annettua tuomiota Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 kohta). Ne huomauttavat 10.12.1969 annetusta tuomiosta komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, 20 kohta), ettei siinä juurikaan tarkasteltu tuen käsitettä vaan lausuttiin vaikutuksista kauppaan ja kilpailuun. WDFG:n sekä Banco Santanderin ja Santusan mukaan valikoivuutta ei käsitelty 7.6.1988 annetussa tuomiossa Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284, 8 kohta). WDFG sekä Banco Santander ja Santusa katsovat, että valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 71 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa sekä valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 75 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa unionin yleinen tuomioistuin muistutti viitekehyksestä, jonka avulla voidaan arvioida, onko toimenpide valikoiva. Niiden mukaan unionin yleinen tuomioistuin totesi, että valikoivuutta oli arvioitava jäsenvaltion alueella ja että komission oli osoitettava, että toimenpiteellä suosittiin tiettyä yritysten ryhmää samalla, kun muut yritykset jätettiin sen ulkopuolelle. WDFG sekä Banco Santander ja Santusa katsovat, että vaikka komissio oli noudattanut tällaista rajausta 10.12.1969 annetun tuomion komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, 20 kohta), 7.6.1988 annetun tuomion Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284, 8 kohta) ja 15.7.2004 annetun tuomion Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 kohta) taustalla olleissa asioissa, se ei ollut tehnyt niin nyt käsiteltävissä asioissa.

119. WDFG sekä Banco Santander ja Santusa väittävät, että vientitukia on arvioitava valikoivuutta koskevan arviointiperusteen näkökulmasta samalla tavoin kuin muita valtion toimenpiteitä. Niiden mukaan 10.12.1969 annetussa tuomiossa komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, 20 kohta), 7.6.1988 annetussa tuomiossa Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284, 8 kohta) ja 15.7.2004 annetussa tuomiossa Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 kohta) todettiin perustellusti, että kaikki edunsaajina olevat yritykset täyttivät toimenpiteestä hyötymisen edellytykset, minkä lisäksi niillä oli yhteisiä ominaispiirteitä, joiden ansiosta niiden voitiin katsoa kuuluvan tarkkaan määritellylle talouden alalle eli vientialalle. Ne valmistivat vientiin tarkoitettuja tavaroita.

120. WDFG:n sekä Banco Santanderin ja Santusan mukaan riidanalaisesta toimenpiteestä saattoivat kuitenkin hyötyä kaikkien alojen ja kaiken kokoiset yritykset riippumatta siitä, oliko niiden tuotanto tarkoitettu kansallisille vai ulkomaan markkinoille. Niiden mukaan komissiolla oli useita tilaisuuksia sekä hallinnollisessa menettelyssä että ensimmäisessä oikeusasteessa osoittaa, että olemassa oli riidanalaisesta toimenpiteestä hyötyvien yritysten ryhmä, mitä se ei kuitenkaan tehnyt. WDFG sekä Banco Santander ja Santusa katsovat, että komission väite, jonka mukaan olemassa on sellaisten pääoman vientiä harjoittavien yritysten ryhmä, joita riidanalaisella toimenpiteellä suositaan, on näin ollen tosiseikkoja koskeva väite, jota ei voida ottaa tutkittavaksi valituksen yhteydessä.

121. WDFG sekä Banco Santander ja Santusa katsovat, ettei tavaroiden ja pääoman vientiä voida rinnastaa toisiinsa, koska tavaroihin ja palveluihin sovellettavat säännöt eroavat pääomaan sovellettavista säännöistä. Ne huomauttavat, että kaikilla yrityksillä on pääomaa tai ne voivat sijoittaa sitä, joten kyseessä ei ole ominaispiirre, johon valikoivuus voisi perustua. Kuten komissio itse totesi päätöksessään,[86] on lisäksi selvää, ettei pääomien vapaata liikkuvuutta koskevissa säännöissä kielletä kyseessä olevan kaltaista toimenpidettä, jossa kohdellaan eri tavalla liiketoimia (omistusosuuksien hankintaa espanjalaisista yrityksistä ja omistusosuuksien hankintaa ulkomaisista yrityksistä), jotka nekin ovat erilaisia, vaikka niitä suorittavat samat yritykset (mitkä tahansa yritykset).

122. Espanjan kuningaskunta väittää, ettei olemassa ole pääoman viennistä muodostuvaa liiketoimintaa. Riidanalaisella toimenpiteellä ei suosita tiettyjä yrityksiä tai tuotannonaloja, koska se ei koske tavaroiden ja palvelujen tarjoamista markkinoilla.

123. Irlanti yhtyy WDFG:n sekä Banco Santanderin ja Santusan kantaan siitä, että komission esille ottamat tuomiot liittyivät toimenpiteisiin, joilla suositaan määriteltävissä olevaa yritysten tai tuotannonalojen ryhmää eli vientialaa. Vientiyritykset muodostavat yritysryhmän, joka on helppo yksilöidä. Toisin kuin komissio väittää, olemassa ei sen sijaan ole sellaisten yritysten yhtenäistä ryhmää, jotka harjoittavat pääoman vientiä, sillä kaikki ulkomailta hankintoja tekevät yritykset vievät pääomaa.

124. Saksan liittotasavalta väittää, että kun komissio väittää toissijaisesti, että riidanalainen toimenpide on rinnastettavissa tavaroiden vientitukeen ja että se on siis myös kohdistettu riittävän rajatulle vientiyritysten ryhmälle, se täydentää jälkikäteen riidanalaisten päätösten perusteluja, eikä näitä väitteitä siten voida ottaa tutkittavaksi valituksen yhteydessä.

125. Vientiyritysten ryhmä, jota komission esille ottama oikeuskäytäntö koskee, erottuu muista yrityksistä juuri niiden yhteisten ominaispiirteiden vuoksi, jotka liittyvät niiden vientitoimintaan, jonka yhteydessä tehtiin tarvittaessa erityisiä sijoituksia. Kyseisessä 15.7.2004 annetussa tuomiossa Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438) ei siis käytetty perusteena sijoitusten tekemistä vaan tämä arviointiperuste otettiin huomioon muiden perusteiden ohella, joihin kuului ensisijaisesti ja SEUT 107 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaisesti edunsaajina olevien yritysten toimialan luonne, jonka perusteella tämä yritysten ryhmä erotettiin muista yrityksistä.

2. Asian tarkastelu

126. Yhdyn ensinnäkin tämän ratkaisuehdotuksen 113 kohdassa esitettyyn komission kantaan, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen todetessaan, ettei 10.12.1969 annetussa tuomiossa komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, 20 kohta), 7.6.1988 annetussa tuomiossa Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284, 8 kohta) ja 15.7.2004 annetussa tuomiossa Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 kohta) käsitelty valikoivuutta koskevaa arviointiperustetta vaan ainoastaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua kilpailuun ja kauppaan vaikuttamista koskevaa edellytystä.

127. Mainitun 10.12.1969 annetun tuomion komissio v. Ranska (6/69 et 11/69, EU:C:1969:68) 20 kohdassa todettiin, että ”jäsenvaltion myöntämä viennissä sovellettava edullinen rediskonttauskorko, jonka valtio myöntää ainoastaan kotimaisille vientituotteille tukeakseen niiden kilpailua toisissa jäsenvaltioissa näiden jäsenvaltioiden omien tuotteiden kanssa, on [SEUT 107 artiklassa] tarkoitettua tukea”. Lisäksi 7.6.1988 annetun tuomion Kreikka v. komissio (57/86,

86 — Ks. ensimmäisen riidanalaisen päätöksen 135 perustelukappale ja toisen riidanalaisen päätöksen 160 perustelukappale.

EU:C:1988:284) 8 kohdassa todettiin, että ainoastaan vientiluottoihin sovellettava korkojen palautus oli Kreikan vientiyrityksille myönnettyä valtiontukea. Mainitun 7.6.1988 annetun tuomion Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284) 10 kohdassa todettiin tämän jälkeen, että kyseessä olleella toimenpiteellä suosittiin tiettyjä yrityksiä.

128. On muistettava, että jotta toimenpide voi kuulua SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan ja olla valtiontukea, sen on täytettävä kumulatiivisesti kaikki kyseisessä määräyksessä asetetut edellytykset. Tästä seuraa, että kun valtiontuen olemassaolo todettiin 10.12.1969 annetun tuomion komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68) 20 kohdassa ja 7.6.1988 annetun tuomion Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284) 8 kohdassa, niissä vahvistettiin, että kaikki SEUT 107 artiklan 1 kohdassa asetetut edellytykset, myös valikoivuuden edellytys, täyttyivät.

129. Mainitun 15.7.2004 annetun tuomion Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438) 120 kohdassa todettiin vastauksena Espanjan hallituksen esittämään huomautukseen, jonka mukaan toimenpide, jota sovelletaan kaikkiin yrityksiin, muodostaa valtiontuen ainoastaan, jos kansallisilla viranomaisilla on tietynasteista harkintavaltaa toimenpidettä sovellettaessa,[87] että kyseisestä toimenpiteestä (verovähennys) voivat hyötyä vain ne yritykset, jotka harjoittivat vientitoimintaa ja toteuttivat määrättyjä riidanalaisissa toimenpiteissä tarkoitettuja investointeja. Tuomion mukaan tämä toteamus riitti osoittamaan sen, että kyseessä ollut verovähennys täytti sen erityisyyden vaatimuksen, joka muodostaa valtiontuen käsitteen erään ominaispiirteen eli kyseessä olevan etuisuuden valikoivan luonteen.

130. Nähdäkseni 10.12.1969 annetussa tuomiossa komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, 20 kohta), 7.6.1988 annetussa tuomiossa Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284, 8 kohta) ja 15.7.2004 annetussa tuomiossa Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 kohta) todellakin lausuttiin niiden taustalla olleissa asioissa riidanalaisten verotoimenpiteiden valikoivuudesta.

131. Toiseksi on muistettava komission huomautuksesta, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen, kun se erotti toisistaan tavaroiden vientituet ja pääoman vientituet, että valikoivuutta koskevassa arviointiperusteessa on kyse syrjinnän olemassaolon eli sen arvioimisesta, sovelletaanko eriytettyä verorasitusta perusteettomasti sellaisiin yrityksiin, jotka ovat kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavissa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Tästä seuraa, että myös siinä tapauksessa, että kyseistä verotoimenpidettä sovelletaan alasta riippumatta, on sovellettava tämän ratkaisuehdotuksen 73–75 kohdassa kuvattua kolmivaiheista analyysiä sen selvittämiseksi, onko toimenpide valikoiva.

132. Katson näin ollen, ettei merkitystä ole sillä, erottiko unionin yleinen tuomioistuin toisistaan keinotekoisesti tavaroiden viennin ja pääoman viennin, kuten komissio väittää, sillä jotta verotoimenpide voidaan katsoa valikoivaksi, ei ole välttämätöntä osoittaa, että sitä sovelletaan tiettyyn alaan tai tietyt yhteiset ominaispiirteet omaavien yritysten ryhmään.[88]

133. Täten valitusperusteen toinen osa perustuu virheelliseen lähtökohtaan.

134. Katson näin ollen, että valitusperusteen toinen osa on hylättävä tehottomana.

87 — Ks. tuomio 15.7.2004, Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438, 96 kohta).

88 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 83 ja 84 kohta.

C Täydentäviä näkökohtia

135. Tämän lisäksi katson ylimääräisenä perusteluna, että toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 79–83 kohdassa ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 83–86 kohdassa, olemassa ei ole niin sanottua vientiyritysten ryhmää. Mainituissa 10.12.1969 annetussa tuomiossa komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, 20 kohta), 7.6.1988 annetussa tuomiossa Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284, 8 kohta) ja 15.7.2004 annetussa tuomiossa Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 kohta) tarkoitetaan ainoastaan sellaisia toimenpiteitä, joilla suositaan vientiä eikä mitään etukäteen yksilöitävien yritysten ryhmää.

136. Mielestäni – kuten on ulkomaisiin yrityksiin tehtyjen sijoitusten tai niistä hankittujen omistusosuuksin osalta – mitkä tahansa kansallisilla markkinoilla toimivat yritykset voivat mahdollisesti viedä tavaroita tai palveluja ulkomaille, vaikka se ei olisikaan niiden alkuperäinen tarkoitus. Ulkomaille sijoituksia tekevillä tai sinne tavaroita tai palveluja vievillä yrityksillä ei mielestäni ole yhteisiä ominaispiirteitä eivätkä ne muodosta rajattua ja yksilöitävissä olevaa ryhmää.

137. Katson näin ollen 10.12.1969 annetussa tuomiossa komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, 20 kohta), 7.6.1988 annetussa tuomiossa Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284, 8 kohta) ja 15.7.2004 annetussa tuomiossa Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 kohta) vahvistetun oikeuskäytännön mukaisesti, että verotoimenpide on valikoiva, jos sillä suositaan rajat ylittävää liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä mutta ei vastaavaa liiketoimintaa kotimaassa harjoittavia yrityksiä.[89] Tällainen verotoimenpide on nähdäkseni erityisen haitallinen sisämarkkinoiden kannalta, koska se vääristää välittömästi jäsenvaltioiden välistä kauppaa. Huomautan tästä, että valtioiden myöntämiä tukia koskevien EUT-sopimuksen määräysten tarkoituksena on estää jäsenvaltioita suosimasta rajat ylittävää liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä.[90] Kuten istunnossa todettiin, kyseiset määräykset ovat siten niiden EUT-sopimuksen määräysten kääntöpuoli, jotka koskevat tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaata liikkuvuutta ja joilla pyritään välttämään rajat ylittävän toiminnan esteet.

138. Tästä seuraa, että verotoimenpiteet, joilla suositaan pääomaa tietystä jäsenvaltiosta vieviä yrityksiä mutta ei sellaisia yrityksiä, jotka samankaltaisessa tilanteessa tekevät sijoituksia kotimaahan,[91] ovat 10.12.1969 annetun tuomion komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, 20 kohta), 7.6.1988 annetun tuomion Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284, 8 kohta) ja 15.7.2004 annetun tuomion Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 kohta) mukaisesti SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla valikoivia.

139. Näin ollen unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen, kun se totesi valituksenalaisen tuomion Autogrill España v. komissio 81 kohdassa ja valituksenalaisen tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio 85 kohdassa, että ”[10.12.1969 annettuun tuomioon komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, 20 kohta), 7.6.1988 annettuun tuomioon Kreikka v. komissio (57/86, EU:C:1988:284, 8 kohta) ja 15.7.2004 annettuun tuomioon Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438, 120 kohta) perustuvan,] vientitoimintaa harjoittavia yrityksiä koskevan oikeuskäytännön perusteella ei voida – – todeta, että unionin tuomioistuimet olisivat hyväksyneet verotuksellisen toimenpiteen luokittelun valikoivaksi, kun tiettyä sellaisten yritysten tai tuotannonalojen, jotka voidaan erottaa muista erityisten ominaispiirteiden perusteella, ryhmää ei ole määritelty”.

89 — Toisen riidanalaisen päätöksen 154 perustelukappaleessa todetaan, että ”– – riidanalaisella toimenpiteellä pyrittiin edistämään pääoman vientiä Espanjasta espanjalaisten yritysten aseman lujittamiseksi ulkomailla parantaen näin järjestelmän edunsaajien kilpailukykyä”. Ks. ensimmäisen riidanalaisen päätöksen 129 perustelukappale.

90 — Ks. vastaavasti tuomio 7.7.2009, komissio v. Kreikka (C-369/07, EU:C:2009:428, 119 kohta).

91 — Ja jotka ovat toisiinsa rinnastettavissa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.

VI **Ratkaisuehdotus**

140. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin

— kumoaa unionin yleisen tuomioistuimen 7.11.2014 antaman tuomion Autogrill España v. komissio (T-219/10, EU:T:2014:939), 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 tehdyn komission päätöksen 2011/5/EY (EUVL 2011, L 7, s. 48) 1 artiklan 1 kohdan ja 4 artiklan

— kumoaa unionin yleisen tuomioistuimen 7.11.2014 antaman tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio (T-399/11, EU:T:2014:938), 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 tehdyn komission päätöksen 2011/282/EU (EUVL 2011, L 135, s. 1) 1 artiklan 1 kohdan ja 4 artiklan

— palauttaa asian unionin yleiseen tuomioistuimeen ja

— määrää, että oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin.