Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PRIIT PIKAMÄE
25 päivänä toukokuuta 2023 [1]

Asia C-831/21 P

Fachverband Spielhallen eV ja
LM
vastaan

Euroopan komissio

Muutoksenhaku – Valtiotuet – Tuen käsite – Etu – Valikoivuus – Julkisten pelikasinojen pitäjiin Saksassa sovellettava verokohtelu – Komission hylkäämä kantelu

1. ”Simul stabunt aut simul cadent” (”Ne joko kestävät yhdessä tai kaatuvat yhdessä”) on paavi Pius XI:een yhdistetty lause, jonka hän esitti roomalaiskatolisen kirkon ja entisen Italian kuningaskunnan välisten suhteiden järjestämiseksi käydyissä neuvotteluissa, jotka johtivat lateraanisopimusten ja konkordaatin allekirjoittamiseen 11.2.1929. Lause kuvaa paavin määrätietoista pyrkimystä vastustaa sitä, että vain sopimuksia pidettäisiin peruuttamattomina ja että näillä kahdella asiakirjalla olisi siten eri kohtalo.

2. Unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi on tässä asiassa saatettu muun muassa kysymys siitä, onko valtiontuen tunnusmerkistön muodostavien edellytysten eli edun ja valikoivuuden välillä tällainen yhteys verotuksen alalla. Tällaisesta yhteydestä seuraisi, että unionin yleisessä tuomioistuimessa esitetyn kanneperusteen, joka koskee Euroopan komission arviointia toisen näistä edellytyksistä täyttymisestä, pitäisi välttämättä katsoa koskevan myös toista näistä edellytyksistä.

3. Valituksellaan Fachverband Spielhallen e.V. ja LM (jäljempänä valittajat) vaativat unionin tuomioistuinta kumoamaan 22.10.2021 annetun unionin yleisen tuomioistuimen määräyksen Fachverband Spielhallen ja LM v. komissio (T-510/20, ei julkaistu; jäljempänä valituksenalainen määräys), jolla unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi niiden kanteen, jolla ne olivat vaatineet sitä kumoamaan valtiontuesta SA.44944 (2019/C, ex 2019/FC) – Julkisten pelikasinojen verokohtelu Saksassa – ja SA.53552 (2019/C) (ex 2019/FC) – Väitetty takaus julkisille pelikasinoille Saksassa (kannattavuustakaus) – 9.12.2019 annetun komission päätöksen C(2019) 8819 final (EUVL 2020, C 187, s. 80; jäljempänä riidanalainen päätös). Valittajat vetoavat erityisesti siihen, että unionin yleinen tuomioistuin päätti jättää niiden väitteet tutkimatta sillä perusteella, että ne eivät kohdistuneet komission toteamukseen SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun puuttumisesta.

[1] Alkuperäinen kieli: ranska.

Asian tausta ja riidanalainen päätös

4. Valittajat Fachverband Spielhallen eV, joka on 88:n onnenpelilaitteiden pitäjän ammattijärjestö, ja onnenpelilaitteiden pitäjä LM toimittivat 22.3.2016 komissiolle kolme kantelua julkisten pelikasinojen pitäjien verokohtelusta Saksassa.

5. Kolmas näistä kanteluista koski erityisesti Nordrhein-Westfalenin osavaltion pelikasinoista annettua lakia (Spielbank-Gesetz NRW, jäljempänä pelikasinolaki), joka oli voimassa Nordrhein-Westfalenissa (Saksa) sen korvaamiseen asti vuonna 2020. Tämän lain mukaan Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (jäljempänä WestSpiel) oli tämän osavaltion julkisten pelikasinojen ainoa konsessionhaltija.

6. Pelikasinolain mukaan pelikasinoista saatuihin tuloihin sovellettiin kahta eri verojärjestelmää. Onnenpeleistä saatuihin tuloihin sovellettiin pelikasinoverosta muodostuvaa erityistä verojärjestelmää. Tuloihin, jotka eivät perustuneet onnenpeleihin, kuten ravintolatiloista saatuihin tuloihin, sovellettiin normaalia verojärjestelmää, joka muodostui tulo- tai yhteisöverosta ja elinkeinoverosta (jäljempänä normaali verojärjestelmä).

7. Pelikasinolain 14 §:ssä säädettiin, että julkisten pelikasinojen pitäjien ilmoittamasta vuotuisesta voitosta, perustuipa se onnenpeleihin tai ei, oli maksettava 75 prosenttia Nordrhein-Westfalenin osavaltiolle. Mikäli tämän voiton jäljelle jäävä neljännes oli enemmän kuin 7 prosenttia rahastoitujen varojen ja keskinäisten rahastojen yhtiöpääoman osuuksien summasta, kyseisen pykälän mukaan tämä voitto oli luovutettava kokonaisuudessaan tälle osavaltiolle (jäljempänä voitoista tehtävä pidätys).

8. Voitoista tehtävä pidätys oli kuitenkin muusta kuin pelitoiminnasta saatuihin tuloihin perustuvaan osaan saakka vähennettävissä elinkeinoveron ja tulo- tai yhteisöveron perusteista ”liiketoimista aiheutuneina menoina”. Valittajat kyseenalaistivat juuri tämän vähennyskelpoisuuden (jäljempänä voitoista tehtävän pidätyksen vähennyskelpoisuus tai riidanalainen toimenpide) kolmannessa kantelussaan sillä perusteella, että ne pitivät sitä valtiontukena.

9. Käytyään valittajien kanssa kirjeenvaihtoa komissio katsoi 9.12.2019, että riidanalainen toimenpide ei käsitä valikoivaa etua eikä siten valtiontukea, ja päätti siis riidanalaisella päätöksellä olla aloittamatta siitä SEUT 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua muodollista tutkintamenettelyä.

10. Komissio toteaa riidanalaisessa päätöksessä, että julkisten pelikasinojen pitäjien tuloihin, joita ei ole saatu pelitoiminnasta, sovelletaan yhtäältä normaalia verojärjestelmää ja toisaalta voitoista tehtävää pidätystä, jota komissio luonnehtii ”erityisveroksi”.

11. Komissio toteaa, että se, että pidätys voidaan vähentää yhteisöveron ja elinkeinoveron perusteista, ei perustu erityissäännökseen vaan normaalin verojärjestelmän yleisiin verotussääntöihin, joiden mukaan verot lasketaan nettovoiton perusteella ”liiketoimista aiheutuneiden menojen”, kuten tässä tapauksessa voitoista tehtävän pidätyksen, vähentämisen jälkeen. Komission mukaan voitoista tehtävän pidätyksen vähennyskelpoisuudella ei näin ollen anneta valikoivaa etua.

12. Tämän jälkeen komissio jatkaa riidanalaisessa päätöksessä riidanalaisen toimenpiteen tarkastelua valittajien alustavan tutkintavaiheen kuluessa esittämien väitteiden valossa.

13. Komissio huomauttaa ensinnäkin valittajien esittävän väitteillään implisiittisesti, että voitoista tehtävä pidätys olisi vero, joka on rinnastettavissa voitoista kannettaviin veroihin, jotka eivät ole vähennyskelpoisia normaalin verojärjestelmän yleisten verotussääntöjen, erityisesti tuloverolain (Einkommensteuergesetz) 4 §:n 5 ter momentin, perusteella. Komissio sen sijaan katsoo, että voitoista tehtävää pidätystä voidaan pitää voitoista kannettavana erityisverona. Komissio väittää, että tuloverolain 4 §:n 5 ter momentin perusteella luokittelu vähennyskelpoiseksi elinkeinomaksuksi on poissuljettu ainoastaan elinkeinoveron osalta, ei kaikkien voitoista kannettavien verojen osalta. Komission mukaan mikään säännös ei yleisesti ole esteenä voitoista kannettavan erityisveron vähennyskelpoisuudelle.

14. Toiseksi komissio vastaa valittajien väitteeseen, joka perustuu yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz) 10 §:n 2 momenttiin, jonka mukaan tulovero ja muut luonnollisilta henkilöiltä kannettavat verot eivät ole vähennyskelpoisia yhteisöveron perustetta vahvistettaessa. Komissio huomauttaa, että tämä säännös koskee voitoista kannettavia yleisiä veroja ja ettei mikään viittaa siihen, että sitä sovellettaisiin myös ylimääräiseen erityisveroon, kuten voitoista tehtävään pidätykseen, jota mikään muu verovelvollinen kuin julkisten pelikasinojen pitäjä ei maksa ja jonka osalta veron peruste ei täysin vastaa niiden toiminnasta saatavia tuloja.

15. Kolmanneksi vastatessaan valittajien toiseen väitteeseen, jonka mukaan osingot eivät ole vähennettävissä elinkeinoveron laskentaperusteesta ja tuloveron laskentaperusteesta normaalin verojärjestelmän yleisten verotussääntöjen mukaan, komissio toteaa, että voitoista tehtävässä pidätyksessä ei ole kyse osingosta.

16. Edellä esitetyn perusteella komissio katsoo riidanalaisessa päätöksessä, että voitoista tehtävän pidätyksen vähennyskelpoisuus on liiketoimista aiheutuneiden menojen vähennyskelpoisuutta koskevan pääsäännön mukainen ja ettei se näin ollen ole valikoiva.

17. Komissio toteaa vielä riidanalaisen päätöksen 159 perustelukappaleessa, että siltä osin kuin kyse on erityisesti etua koskevasta arviointiperusteesta, voitoista tehtävä pidätys ei koske muita talouden toimijoita ja erityisesti onnenpelilaitteiden pitäjiä. Näin ollen siitä, että tämän erityisveron määrä vähennetään muiden verojen perusteesta, ei voi koitua WestSpielille mitään etua normaaliin verojärjestelmään nähden.

18. Komissio väittää tästä, että vuonna 2014 voitoista tehtävä pidätys oli 82,02 miljoonaa euroa ja että elinkeinoverokanta oli 17,7 prosenttia ja yhteisöverokanta 15,6 prosenttia. Komissio huomauttaa, että tämän pidätyksen vähennyskelpoisuus pelikasinolain 14 §:n rajoissa johti siihen, että näitä verokantoja ei sovellettu kyseiseen määrään. Näin ollen WestSpielin elinkeinoveron ja yhteisöveron perusteella maksettavaksi tullut kokonaissumma pieneni 27,3 miljoonalla eurolla. WestSpielin kokonaisverorasitus kuitenkin kasvoi samaan aikaan paljon suuremmalla määrällä eli juuri voitoista tehtävää pidätystä vastaavalla 82,02 miljoonalla eurolla.

19. Komissio päättelee siten riidanalaisessa päätöksessä, että väitetyn edun, joka seuraa WestSpielin kaltaisen pelikasinon pitäjän mahdollisuudesta vähentää osittain voitoista tehtävä pidätys yhteisöveron ja elinkeinoveron perusteista, tekee joka tapauksessa tyhjäksi tämän pidätyksen maksamiseen liittyvä paljon suurempi rasitus, joka kohdistuu nimenomaan julkisten pelikasinojen pitäjiin ja on aina näitä kahta veroa suurempi.

20. Komissio täsmentää riidanalaisen päätöksen alaviitteessä 87, että koska yhteisövero ja elinkeinovero ovat suhteellisia veroja ja koska luonnollisten henkilöiden tulovero on asteittaiseen progressioon perustuva vero, julkisten pelikasinojen pitäjien saama etu, joka seuraa veron perusteen pienenemisestä voitoista tehtävän pidätyksen osalla, on pienempi kuin niille tämän pidätyksen maksamista koskevasta velvollisuudesta aiheutuva haitta.

Asian käsittely unionin yleisessä tuomioistuimessa ja valituksenalainen määräys

21. Valittajat nostivat unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 14.8.2020 jättämällään kirjelmällä kanteen, jolla ne vaativat riidanalaisen päätöksen kumoamista.

22. Kanteensa tueksi ne vetosivat yhteen ainoaan kanneperusteeseen, jonka mukaan niiden menettelyllisiä oikeuksia oli loukattu komission kieltäydyttyä aloittamasta SEUT 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua muodollista tutkintamenettelyä, koska se ei ollut kyennyt alustavan tutkintavaiheen päättyessä ratkaisemaan kaikkia niitä vakavia vaikeuksia, jotka se oli valittajien mukaan kohdannut.

23. Unionin yleisen tuomioistuimen mukaan tämä ainoa kanneperuste käsitti lähinnä viisi osaa.

24. Ensimmäisessä osassa valittajat väittivät, että komissio oli virheellisesti olettanut niiden pitävän voitoista tehtävää pidätystä verona. Toisessa osassa ne väittivät, että komissio oli luokitellut voitoista tehtävän pidätyksen ”erityisveroksi” katsomalla virheellisesti, ettei tapa, jolla toimenpide luokitellaan kansallisessa oikeudessa, ole ratkaiseva. Kolmannessa osassa ne riitauttivat komission käyttämät arviointiperusteet, joilla se luokitteli voitoista tehtävän pidätyksen veroksi. Neljännessä osassa ne väittivät useilla eri perusteilla, että vaikka voitoista tehtävän pidätyksen oletettaisiinkin olevan vero, sitä ei olisi voitu vähentää tulo- tai yhteisöveron ja elinkeinoveron perusteista. Viidennessä osassa ne esittivät perusteluja kyseenalaistaakseen riidanalaisen päätöksen alaviitteessä 77 esitetyn vertailun voitoista tehtävän pidätyksen ja yrityksille – esimerkiksi kilpailusääntöjen vastaisista menettelytavoista – määrättävien, Saksan oikeuden mukaan vähennyskelpoisten erityisten maksujen välillä.

25. Unionin yleinen tuomioistuin katsoi valituksenalaisen määräyksen 48 ja 57 kohdassa, että valittajat kritisoivat yksinomaan riidanalaisen päätöksen väitettyjä puutteellisuuksia siltä osin kuin siinä todetaan, ettei riidanalainen toimenpide ollut valikoiva, ja siltä osin kuin komissio ei tässä päätöksessä tarkastellut etua ja valikoivuutta koskevia arviointiperusteita kokonaisuutena. Komissio pyrki sen sijaan osoittamaan yhtäältä vastauksena valittajien väitteisiin, että tässä tapauksessa ei ollut kyse väitetystä valikoivuudesta, ja toisaalta erikseen, että valikoivuudesta riippumatta asiassa ei ollut saatu taloudellista etua.

26. Unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen määräyksen 58 kohdassa, että valittajat eivät olleet erityisesti riitauttaneet riidanalaisen päätöksen 159 perustelukappaleessa ja alaviitteessä 87 esitettyä toteamusta, jonka mukaan voitoista tehtävän pidätyksen vähennyskelpoisuus ei ollut omiaan tuottamaan WestSpielin kaltaiselle julkisen pelikasinon pitäjälle etua, koska tälle pelikasinon pitäjälle voitoista tehtävän pidätyksen perusteella aiheutuva rasitus on aina välttämättä paljon suurempi kuin vero, joka olisi tullut maksettavaksi tätä pidätystä vastaavasta määrästä.

27. Unionin yleinen tuomioistuin tarkasteli kuitenkin valituksenalaisen määräyksen 60–66 kohdassa sitä, mikä merkitys voitoista tehtävän pidätyksen vähennyskelpoisuudesta koituvan edun osoittamiseksi on annettava kantajan vastauskirjelmän liitteille, joissa kuvataan vuosien 2014 ja 2019 kirjanpitotietoihin perustuvia ”verotusskenaarioita”. Se katsoi tästä, että näistä liitteistä ilmeneviä seikkoja ei voitu ottaa huomioon tämän edun osoittamiseksi ja että joka tapauksessa ne oli esitetty liian myöhään ja jätettävä tutkimatta.

28. Todettuaan valituksenalaisen määräyksen 67 kohdassa, että edun saamista on arvioitava valikoivuuden edellytyksestä riippumatta, unionin yleinen tuomioistuin katsoi tämän määräyksen 68 kohdassa, että valittajat eivät selvästikään voineet väittää, että riidanalaisella päätöksellä olisi loukattu niiden menettelyllisiä oikeuksia, koska ne eivät olleet osoittaneet, että riidanalaisen toimenpiteen alustavassa tutkintavaiheessa komission käytettävissä olleiden tietojen ja seikkojen arvioinnin olisi pitänyt johtaa vakaviin vaikeuksiin ja epäilyihin sen osalta, merkitseekö voitoista tehtävän pidätyksen vähennyskelpoisuus WestSpielille annettua etua.

29. Unionin yleinen tuomioistuin päätteli valituksenalaisen määräyksen 71 kohdassa, että ainoa kanneperuste ja näin ollen kanne kokonaisuudessaan oli hylättävä selvästi täysin perusteettomina.

Asianosaisten vaatimukset

30. Valittajat vaativat, että unionin tuomioistuin

– kumoaa valituksenalaisen määräyksen

– kumoaa riidanalaisen päätöksen ja

– velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

31. Komissio vaatii, että unionin tuomioistuin

– hylkää valituksen ja

– velvoittaa valittajat korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Valitus

Yhteenveto asianosaisten lausumista

32. Valittajat esittävät valituksensa tueksi yhden ainoan valitusperusteen, jolla ne väittävät, että hylätessään niiden kanteen sillä perusteella, ettei riidanalaisella toimenpiteellä anneta minkäänlaista etua, unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen soveltaessaan edellytyksiä, joiden on täytyttävä, jotta toimenpidettä voidaan pitää SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena. Jos unionin yleinen tuomioistuin ei olisi tehnyt tätä virhettä ja olisi siis todennut, että kyseessä oli etu, sen olisi pitänyt arvioida myös, onko tämä etu aineelliselta kannalta valikoiva, ja se olisi voinut päätellä tässä tapauksessa näin olevan.

33. Kuten myös unionin yleinen tuomioistuin myöntää valituksenalaisen määräyksen 52 kohdassa, etua ja valikoivuutta koskevia edellytyksiä on tarkasteltava yhdessä.

34. Valittajat tuovat esille, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallista verotoimenpidettä voidaan pitää valikoivana vasta sellaisen kolmivaiheisen tarkastelun päätteeksi, jonka ensimmäisessä vaiheessa on yksilöitävä asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava ”normaali” verojärjestelmä. Tästä valikoivuuden edellytyksen kolmivaiheisesta tutkintamenetelmästä seuraa, että voidakseen päätellä, ettei etua ole annettu, unionin yleisen tuomioistuimen olisi välttämättä pitänyt ensin määritellä ”normaali” verojärjestelmä.

35. Valittajien mukaan ensimmäisessä oikeusasteessa käydyssä menettelyssä oli riidanalaista nimenomaan se, onko pelikasinolain 14 §:ssä tarkoitettu voitoista tehtävä pidätys ”erityisvero”, joka voidaan vähentää elinkeinoveron ja tulo- tai yhteisöveron perusteista Saksan oikeuden yleisten verotussääntöjen nojalla, kuten komissio väittää riidanalaisen päätöksen 159 perustelukappaleessa.

36. Unionin yleinen tuomioistuin ei ole valituksenalaisessa määräyksessä käsitellyt tätä riidanalaista seikkaa oikeudellisessa arvioinnissaan, ja se on siten tosiasiallisesti toistanut riidanalaisen päätöksen 159 perustelukappaleeseen sisältyvän ”normaalin” verojärjestelmän määritelmän.

37. Jos toimenpide on virheellisesti luokiteltu ”erityisveroksi” ja jos valittajien unionin yleisessä tuomioistuimessa väittämällä tavalla voitoista tehtävä pidätys merkitsi sitä vastoin voittojen siirtoa tai jakamista, tämän pidätyksen vähennyskelpoisuus muodosti poikkeuksen ”normaaliin” verojärjestelmään ja riidanalainen toimenpide oli siten valikoiva.

38. Valittajat päättelevät tästä, että unionin yleinen tuomioistuin on valituksenalaisessa määräyksessä soveltanut virheellisesti SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontuen käsitettä, kun se on todennut, ettei etua ollut annettu, yksilöimättä sitä ennen ”normaalia” verojärjestelmää komission riidanalaisessa päätöksessä tekemästä arvioinnista riippumatta, sillä tällainen yksilöinti on välttämätön vaihe todettaessa, onko etua annettu vai ei.

39. Komission mukaan ainoa valitusperuste on tehoton ja joka tapauksessa täysin perusteeton.

Asian arviointi

40. Aluksi on käsiteltävä lyhyesti komission väitettä, jonka mukaan tämän valituksen ainoa valitusperuste perustuu siihen, että valituksenalainen määräys on ymmärretty väärin.

41. Tässä yhteydessä on todettava, ettei unionin yleinen tuomioistuin ole perustellut kanteen hylkäämistä, kuten valittajat väittävät, sillä, ettei riidanalaisella toimenpiteellä, sellaisena kuin se on todettu riidanalaisessa päätöksessä, ole annettu etua. Kuten tämän määräyksen 58 kohdasta ilmenee, kanteen hylkäämistä on perusteltu sillä, että valittajat eivät olleet vedonneet kanteessaan mihinkään perusteeseen, joka koskisi tämän edun saamista. Ne ovat unionin yleisen tuomioistuimen mukaan tyytyneet kyseenalaistamaan toteamuksen siitä, ettei kyseinen toimenpide ole valikoiva.

42. Unionin yleinen tuomioistuin totesi, että vaikka valikoivuuden edellytyksen oletettaisiin täyttyneen, kuten valittajat olivat unionin yleisessä tuomioistuimessa väittäneet, riidanalainen toimenpide ei voi olla SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea, koska sen kohteena oleville ei ole koitunut etua. Valittajat eivät näin ollen olleet kyenneet osoittamaan, että komission kielteinen johtopäätös tällaisen tuen olemassaolosta olisi virheellinen.

43. Valituksesta ilmenee kuitenkin, että valittajat väittävät unionin yleisen tuomioistuimen jättäneen arvioimatta niiden väitteet riidanalaisen toimenpiteen valikoivuudesta. Jos unionin yleinen tuomioistuin olisi tutkinut nämä väitteet ja välttämättä hyväksynyt ne, sen olisi pitänyt myös todeta, että riidanalaisen toimenpiteen kohteena oleville oli koitunut etua. Valittajien mukaan etua koskeva edellytys ja valikoivuutta koskeva edellytys veroasioissa riippuvat kumpikin siitä, että tosiasiallinen verotus perustuu ”normaalista” verojärjestelmästä tehtävään poikkeukseen, ja niitä on siten tarkasteltava yhdessä.

44. Tässä asiassa keskeinen kysymys on se, onko näitä kahta edellytystä arvioitava tällä tavoin yhdessä, kun kyseessä oleva toimenpide on luonteeltaan fiskaalinen.

45. Tässä tarkoituksessa on arvioitava unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen määräyksen 49–53 kohdassa esittämien perustelujen lähtökohtaa.

46. Unionin yleinen tuomioistuin toteaa aluksi, että SEUT 107 artiklan 1 kohtaan perustuva valikoivuuden vaatimus ”on selvästi erotettava samanaikaisesti todettavasta taloudellisesta edusta”, koska komission todettua, että kyseessä on etu, sen on lisäksi osoitettava, että tämä etu hyödyttää erityisesti yhtä tai useampaa yritystä.

47. Unionin yleisen tuomioistuimen mukaan veroasioissa edun ja valikoivuuden edellytyksiä ”voidaan tarkastella yhdessä”, koska kummallakin ”pyritään osoittamaan, että riidanalainen verotuksellinen toimenpide johtaa sen veron määrän alenemiseen, joka toimenpiteen edunsaajan olisi normaalisti pitänyt maksaa tavanomaisen verojärjestelmän mukaisesti”, kuten 12.5.2021 annetussa tuomiossa Luxemburg ym. v. komissio (T-516/18 ja T-525/18, EU:T:2021:251) tarkastellussa tapauksessa.

48. Unionin yleinen tuomioistuin toteaa, ettei tämä seikka kuitenkaan merkitse sitä, että edun olemassaolo ”voitaisiin sivuuttaa”, ja että tämän asian tosiseikat poikkeavat tuomion Luxemburg v. komissio taustalla olleen asian tosiseikoista. [2]

49. Unionin yleisen tuomioistuimen tässä valituksenalaisen määräyksen katkelmassa esittämät perustelut voidaan esittää tiivistäen seuraavasti. Ensinnäkin unionin yleinen tuomioistuin näyttää katsovan, että myös veroasioissa sovellettavan *pääsäännön mukaan* edun olemassaoloa koskeva tarkastelu ei voi olla päällekkäinen valikoivuuden tarkastelun kanssa. Toiseksi se näyttää tarkoittavan sitä, että *joissakin verotukseen liittyvissä tilanteissa* näitä kahta edellytystä voidaan arvioida yhdessä ja samassa tarkastelussa, koska molemmilla pyritään selvittämään, onko kyseessä olevan toimenpiteen vaikutuksena se, että verorasitus, joka edunsaajalle normaalisti koituisi, kevenee.

50. Tämä käsitys edun tarkastelun ja valikoivuuden tarkastelun välisestä suhteesta verotuksen alalla on mielestäni virheellinen.

[2] Tuomio 12.5.2021 (T-516/18 ja T-525/17, EU:T:2021:251).

51. Aluksi on huomattava, että voidakseen pitää tällaista toimenpidettä valikoivana komission on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan suoritettava kolmivaiheinen arviointi. Komission on aluksi yksilöitävä viitejärjestelmä eli asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava ”normaali” verojärjestelmä ja sen jälkeen tarkistettava, otetaanko verotoimenpiteellä käyttöön erilainen kohtelu sellaisten talouden toimijoiden välillä, jotka ova viitejärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Mikäli näin on, asianomaisella jäsenvaltiolla on kolmanneksi pelkästään mahdollisuus osoittaa, että tämä toimenpide on oikeutettu, koska se johtuu viitejärjestelmän luonteesta tai yleisestä rakenteesta. Toisin sanoen se, onko tarkasteltu verotoimenpide valikoiva, riippuu siitä, miten on ensin määritelty viitejärjestelmä, mikä merkitsee sitä, että sitä määritettäessä tehty virhe aiheuttaa välttämättä sen, että valikoivuuden arviointi on kokonaisuudessaan virheellinen.[3]

52. Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että edelleen oikeuskäytännön mukaan viitejärjestelmän määrittämisellä valikoivuuden arvioimiseksi ”on erityistä merkitystä tilanteissa, joissa on kyse [kansallisista] verotoimenpiteistä, koska SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun taloudellisen edun olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan suhteessa niin sanottuun normaaliin verotukseen”.[4]

53. Koska unionin tuomioistuin tekee siten edun ja valikoivuuden käsitteiden välillä selvän eron,[5] tämä määrittely on välttämättä tehtävä ennen kuin arvioidaan paitsi verotoimenpiteen valikoivuutta myös edun olemassaoloa. Samalla tavoin kuin arviointi, jolla pyritään yksilöimään mahdollinen perusteeton erilainen kohtelu verotoimenpiteen valikoivuuden osoittamiseksi, myös vaihtoehtoisen tilanteen arviointi, jolla pyritään osoittamaan edun olemassaolo, suoritetaan suhteessa ”normaaliin” verojärjestelmään. Siten kyseessä olevan verotoimenpiteen kohteena olevien yritysten verorasituksen keventäminen merkitsee välttämättä sitä, että sekä valikoivuutta että etua koskevat edellytykset täyttyvät.

54. Tästä seuraa, että näitä kahta edellytystä on verotuksen alalla arvioitava yhdessä, *ainoana poikkeuksena* tilanne, jossa tukijärjestelmä tuottaa edun, jonka antaminen riippuu verohallinnon laajan harkintavallan käytöstä edunsaajien ja myöntämisedellytysten osalta. Tällaisessa tilanteessa unionin tuomioistuin onkin äskettäin vahvistanut, että viitejärjestelmän määrittäminen ei ole välttämätöntä sen valikoivuuden arvioimiseksi, jos tämän harkintavallan käyttö suosii välttämättä järjestelmän edunsaajia verrattuna mihin tahansa muuhun, vertailukelpoisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevaan yritykseen.[6] On selvää, ettei tässä tapauksessa kyseessä olevan tukijärjestelmän soveltaminen edellytä millään tavoin kyseisen harkintavallan käyttöä.

55. Unionin tuomioistuin on myös täsmentänyt, että viitejärjestelmän määrittämisen on perustuttava kunkin jäsenvaltion kansallisen oikeuden nojalla sovellettavien sääntöjen sisällön, niiden keskinäisen vuorovaikutuksen ja niiden konkreettisten vaikutusten objektiiviseen tarkasteluun. Niiden alojen ulkopuolella, joilla unionin vero-oikeus on yhdenmukaistettu, veron olennaisten ominaispiirteiden, jotka määrittävät lähtökohtaisesti viitejärjestelmän, vahvistaminen kuuluu jäsenvaltioiden harkintavaltaan.[7]

[3] Tuomio 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. komissio (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, 71 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; jäljempänä tuomio Fiat Chrysler Finance Europe).

[4] Tuomio Fiat Chrysler Finance Europe, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

[5] Kuten totesin ratkaisuehdotukseni Fiat Chrysler Finance Europe v. komissio (C-885/19 P, EU:C:2021:1028) 54 kohdassa.

[6] Ks. mm. tuomio 2.2.2023, Espanja ym. v. komissio (C-649/20 P, C-658/20 P ja C-662/20 P, EU:C:2023:60, 48 ja 68 kohta).

[7] Tuomio Fiat Chrysler Finance Europe, 72 ja 73 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

56. Tässä asiassa on riidatonta, että – kuten unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen määräyksen 47 ja 48 kohdassa – valittajat kritisoivat ensimmäisessä oikeusasteessa esittämissään kirjelmissä nimenomaisesti sen komission arvioinnin oikeellisuutta, jonka mukaan riidanalainen toimenpide ei ole valikoiva, ja viittaavat useita kertoja ”normaaliin” verojärjestelmään osoittaakseen, että tämä toimenpide poikkeaa asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettavista ”normaalin” verojärjestelmän yleisistä verotussäännöistä, joihin valikoivuuden tarkastelu perustuu.

57. Valittajat toistivat unionin yleisessä tuomioistuimessa jo alustavassa tutkintavaiheessa esittämänsä ja komission riidanalaisessa päätöksessä hylkäämän väitteen, jonka mukaan sillä, että voitoista tehtävä pidätys voidaan vähentää tulo- tai yhteisöveron ja elinkeinoveron laskentaperusteista, poiketaan Saksassa sovellettavasta ”normaalista” verojärjestelmästä. Valittajat väittivät erityisesti, että ”normaalin” verojärjestelmän yleisten verotussääntöjen mukaan tämä pidätys ei ole vähennettävissä edellä mainittujen verojen laskentaperusteista, koska se merkitsee voittojen siirtoa tai jakamista eikä ”erityisveroa”, jollaiseksi se luokitellaan riidanalaisessa päätöksessä, ja että vaikka kyseisen pidätyksen oletettaisiinkin olevan vero, sitä ei voitaisi vähentää ”liiketoimista aiheutuneena menona”.

58. Unionin yleinen tuomioistuin toisti valituksenalaisen määräyksen 10–12 kohdassa perustelut, joilla komissio oli riidanalaisessa päätöksessä hylännyt tämän väitteen Saksan oikeuden, erityisesti tuloverolain 4 §:n 5 ter momentin ja yhteisöverolain 10 §:n 2 momentin, tulkinnan perusteella.[8] Se ei kuitenkaan tutkinut valittajien väitteitä, joilla ne pyrkivät kyseenalaistamaan tällaisen tulkinnan oikeellisuuden tiettyjen Saksan vero-oikeuden periaatteiden ja säännösten perusteella, koska näillä väitteillä viitattiin yksinomaan riidanalaisen toimenpiteen valikoivuuteen.

59. Tarkemmin ottaen unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen määräyksen 48 kohdassa, että valittajat olivat kritisoineet riidanalaista päätöstä yksinomaan siltä osin kuin tämän päätöksen mukaan riidanalainen toimenpide ei ollut valikoiva, ja tämän määräyksen 58 kohdassa, että valittajat eivät olleet riitauttaneet riidanalaisen päätöksen 159 perustelukappaleessa ja alaviitteessä 87 olevaa toteamusta, jonka mukaan riidanalaisella toimenpiteellä ei voitu antaa etua.

60. Mielestäni unionin yleisen tuomioistuimen lähestymistapa on ristiriidassa tämän ratkaisuehdotuksen 51–55 kohdassa mainitun oikeuskäytännön kanssa. Tämän oikeuskäytännön mukaan tarkastelu, joka komission on tehtävä luonteeltaan fiskaalisen tukijärjestelmän valikoivuuden toteamiseksi, on viitejärjestelmän (tai ”normaalin” verojärjestelmän) määrittämisen osalta *päällekkäinen* sen tarkastelun kanssa, joka on suoritettava selvitettäessä, onko riidanalaisen toimenpiteen vaikutuksena edun tuottaminen niille, jotka ovat sen kohteena.

61. Tätä tulkintaa ei voida osoittaa vääräksi komission kirjelmissään esittämillä perusteluilla, joissa viitataan etua ja valikoivuutta koskevien edellytysten käsitteelliseen eroon[9] pyrkimättä selittämään muun muassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella, mistä syystä näitä edellytyksiä olisi käsiteltävän asian kaltaisessa tapauksessa arvioitava erikseen.

[8] Ks. riidanalaisen päätöksen 155–157 kohta.

[9] Komissio mainitsee tässä tarkoituksessa esimerkkinä yksittäisen toimenpiteen, joka oletetaan valikoivaksi ilman, että se käsittäisi välttämättä edun antamista, ja toimenpiteen, joka on viitejärjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi perusteltu ja joka ei ole valikoiva mutta saattaa hyvin tuottaa sen kohteena olevalle etua. Tältä osin riittää, kun todetaan, että riidanalainen toimenpide on tukijärjestelmä ja että näyttö viitejärjestelmän perusteltavuudesta sen luonteen ja yleisen rakenteen perusteella kuuluu jäsenvaltioille, eikä se siis ole välttämätön osa komission suorittamaa valikoivuuden tarkastelua (ks. tuomio 16.3.2021, komissio v. Unkari, C-596/19 P, EU:C:2021:202, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

62. Lisään vielä, että jos unionin yleinen tuomioistuin olisi arvioinut valittajien kritiikkiä komission riidanalaisessa päätöksessä esittämästä Saksan vero-oikeuden tulkinnasta, se olisi voinut mahdollisesti katsoa, että ”normaalin” verojärjestelmän muodostavan viitejärjestelmän määrittäminen, sellaisena kuin se ilmenee tästä päätöksestä, oli virheellinen. Tällainen virhe olisi välttämättä aiheuttanut sen, että paitsi valikoivuuden arviointi myös edun arviointi on kokonaisuudessaan virheellinen, koska kuten edellä on todettu, ”normaali” verojärjestelmä muodostaa vertailukohdan vaihtoehtoisen tilanteen arvioinnissa, jolla pyritään tarkistamaan, onko taloudellista etua annettu. Unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen määräyksen 68 kohdassa tekemä johtopäätös, jonka mukaan valittajat eivät olleet kyenneet osoittamaan, että komission käytettävissä olleiden tietojen ja seikkojen arvioinnin olisi pitänyt johtaa vakaviin vaikeuksiin ja epäilyihin sen osalta, merkitseekö voitoista tehtävän pidätyksen vähennyskelpoisuus SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua etua, ja jonka mukaan ne eivät siis selvästikään voineet väittää, että riidanalaisella päätöksellä olisi loukattu niiden menettelyllisiä oikeuksia, ei siten olisi ollut perusteltu.

63. Katson edellä esitetyn perusteella, että unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen todetessaan valittajien nostaman kanteen olevan selvästi täysin perusteeton.

64. Tätä johtopäätöstä ei estä – kuten komissio väittää kirjelmissään – rajoitus, joka seuraa ne ultra petita -periaatteesta, jonka mukaan unionin yleisen tuomioistuimen ratkaisuvalta rajoittuu asianosaisten sen käsiteltäväksi saattamiin kysymyksiin. Komission mukaan unionin yleinen tuomioistuin ei voinut käsitellä kysymystä edun olemassaolosta tätä periaatetta loukkaamatta, koska valittajien unionin yleisessä tuomioistuimessa viiteryhmän määrittämistä kohtaan esittämä kritiikki kohdistui muodollisesti *pelkästään* toteamukseen, jonka mukaan riidanalainen toimenpide ei ole valikoiva.

65. Olen vakuuttunut siitä, että tässä väitteessä sekoitetaan unionin yleisen tuomioistuimen velvollisuus pitäytyä sille esitetyn vaatimuksen (petitum) kohteessa ja niin ikään unionin yleisen tuomioistuimen velvollisuus lausua siinä esitetyistä perusteista soveltamalla kaikkia asian kannalta merkityksellisiä oikeussääntöjä. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että vaikka unionin tuomioistuinten on otettava kantaa yksinomaan asianosaisten vaatimuksiin, koska asianosaisten asiana on määrittää oikeusriidan laajuus, niiden on asianosaisten esittämistä väitteistä riippumatta sovellettava esitettyihin tosiseikkoihin asian ratkaisun kannalta merkityksellisiä oikeussääntöjä. Muussa tapauksessa ne saattaisivat joutua perustamaan ratkaisunsa virheellisiin oikeudellisiin näkökohtiin.[10]

66. Riippumatta siitä, että valittajien kritiikissä viitattiin yksinomaan riidanalaisessa päätöksessä esitettyyn valikoivuuden arviointiin, unionin yleisen tuomioistuimen oli siten katsottava tuomiossa Fiat Chrysler Finance Europe kiteytyvää oikeuskäytäntöä soveltaen, että viitejärjestelmän määrittämisen riitauttaminen kohdistuu välttämättä edun olemassaoloa koskevaan tarkasteluun riidanalaisen toimenpiteen valikoivuutta koskevan tarkastelun lisäksi.

67. Näistä perusteluista ilmenee myös, että unionin yleisen tuomioistuimen olisi pitänyt lausua valittajien väitteistä, vaikka ne eivät olleet kyseenalaistaneet myöskään riidanalaisen päätöksen 159 perustelukappaleeseen ja alaviitteeseen 87 sisältyvää toteamusta, jonka mukaan riidanalainen toimenpide ei voinut tuottaa etua niille, joihin se kohdistui, kuten unionin yleinen tuomioistuin toi esille valituksenalaisen määräyksen 48 kohdassa.

[10] Ks. tuomio 20.1.2021, komissio v. Printeos (C-301/19 P, EU:C:2021:39, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

68. Täydellisyyden vuoksi esitän vielä yhden hyödyllisenä pitämäni täsmennyksen.

69. Täsmennän, että kyseisessä 159 perustelukappaleessa ja kyseisessä alaviitteessä 87 komissio oli todennut, että voitoista tehtävän pidätyksen vähennyskelpoisuus ei ole omiaan tuottamaan WestSpielin kaltaiselle julkisen pelikasinon pitäjälle etua. Komissio nimittäin oli vertaillut voitoista tehtävänä pidätyksenä vuonna 2014 maksettua määrää (82,02 miljoonaa euroa) kyseisen pidätyksen määrään, joka oli vähennetty tulo- tai yhteisöveron ja elinkeinoveron perusteesta (27,3 miljoonaa euroa), ja päätteli täten, että yhä suurempi rasite, joka liittyi kyseisen pidätyksen maksamiseen ja joka koski erityisesti julkisten pelikasinojen pitäjiä, oli suurempi kuin tästä vähennyskelpoisuudesta seuraava taloudellinen etu.

70. Tämä tulkinta perustuu komission ehdottamaan ja unionin yleisen tuomioistuimen implisiittisesti hyväksymään tulkintaan tuomiosta komissio v. Fútbol Club Barcelona.[11] Kyseisen tuomion 63 kohdan mukaan komission on tutkiessaan niitä eri seikkoja, jotka muodostavat toimenpiteen, joka voi merkitä valtiontukea, tarkasteltava kaikkia niitä oikeudellisia seikkoja ja tosiseikkoja, jotka liittyvät kyseiseen toimenpiteeseen ja joita ovat muun muassa siitä seuraavat edut ja velvoitteet.

71. Mielestäni tämä periaate ei selvästikään ole merkityksellinen tässä asiassa. Nähdäkseni tästä tuomiosta ilmenee, että tarkistettaessa, täyttyvätkö valtiontuen tunnusmerkistön muodostavat edellytykset, etu mukaan lukien, kansallisesta verotoimenpiteestä seuraavat edut ja velvoitteet on otettava huomioon *kyseisen verotoimenpiteen* välttämättöminä seurauksina.

72. Näiden etujen ja velvoitteiden on toisin sanoen seurattava siitä toimenpiteestä, jonka kohteena olevien verorasitusta keventävästä vaikutuksesta ”normaaliin verotukseen” nähden asiassa on kyse, eikä tästä toimenpiteestä yhdessä ”normaalin” verojärjestelmän muodostavien verotussääntöjen kanssa.

73. Tässä tapauksessa edun olemassaoloa tarkasteltaessa on otettava huomioon voitoista tehtävän pidätyksen vähennyskelpoisuudesta seuraavat edut ja velvoitteet eikä tätä toimenpidettä yhdessä voitoista tehtävän pidätyksen kanssa, sillä on täysin selvää, että kyseinen pidätys kuuluu ”normaaliin” verojärjestelmään.

74. Olen siten vakuuttunut siitä, että jos tämän ratkaisuehdotuksen 69 kohdassa esitetty tulkinta pitäisi vahvistaa, se voisi kääntää valtiontukien valvontaa verotuksen alalla koskevan logiikan päälaelleen, koska sen perusteella jäsenvaltiot voisivat saada jätettyä kaikki verotoimenpiteet valtiontueksi luokittelun ulkopuolelle osoittamalla, että asianomaiselle yritykselle aiheutuva verorasitus on suurempi kuin tämän yrityksen kyseisen toimenpiteen soveltamisen seurauksena saama taloudellinen hyöty.

75. Tässä vaiheessa on syytä tuoda esiin, että Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 61 artiklan ensimmäisessä kohdassa määrätään, että kun unionin tuomioistuin kumoaa unionin yleisen tuomioistuimen ratkaisun, kuten tässä ratkaisuehdotuksessa ehdotetaan, se voi joko itse ratkaista asian lopullisesti, jos asia on ratkaisukelpoinen, tai palauttaa asian unionin yleisen tuomioistuimen ratkaistavaksi.

76. Mielestäni tässä tapauksessa unionin tuomioistuimen pitäisi palauttaa asia unionin yleiseen tuomioistuimeen, jotta se tutkisi valittajien siinä esittämän ainoan kanneperusteen.

[11] Tuomio 4.3.2021 (C-362/19 P, EU:C:2021:169).

77. Kuten edellä on jo tuotu esille, tällä kanneperusteella pyrittiin kyseenalaistamaan tiettyjen Saksan vero-oikeuden periaatteiden ja säännösten perusteella komission ”normaalin” verojärjestelmän muodostavaa viitejärjestelmää määrittäessään esittämän kansallista oikeutta koskevan tulkinnan oikeellisuus. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että komission tässä yhteydessä sovellettavasta kansallisesta oikeudesta esittämää tulkintaa koskeva valvonta merkitsee *tosiseikkoja koskevaa arviointia*, ja unionin tuomioistuin voi siis valituksen yhteydessä tutkia vain sen, onko kyseinen kansallinen oikeus otettu huomioon vääristyneellä tavalla.[12] On todettava, etteivät valittajat ole tämän valituksen yhteydessä esittäneet yhtään väitettä tällaisesta vääristyneellä tavalla huomioon ottamisesta.

Ratkaisuehdotus

78. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin kumoaa 22.10.2021 annetun unionin yleisen tuomioistuimen määräyksen Fachverband Spielhallen ja LM vastaan komissio (T-510/20) ja palauttaa asian unionin yleiseen tuomioistuimeen, jotta se ratkaisisi Fachverband Spielhallen e.V:n ja LM:n siinä esittämän ainoan kanneperusteen.

[12] Tuomio Fiat Chrysler Finance Europe, 82 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.