

KOMISSION PÄÄTÖS (EU) 2015/314,**annettu 15 päivänä lokakuuta 2014,****valtioneuosta SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), jonka Espanja on toteuttanut, omistussosuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan rahallisen liikearvon kirjaamisesta kuluksi koskevasta järjestelmästä***(tiedoksiannettu numerolla C(2014) 7280)***(Ainoastaan espanjankielinen teksti on todistusvoimainen)****(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)**

EUROOPAN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen 108 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan,

ottaa huomioon Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen 62 artiklan 1 kohdan a alakohdan,

on mainittujen artiklojen mukaisesti kehottanut asianomaisia esittämään huomautuksensa ⁽¹⁾ ja ottaa huomioon nämä huomautukset,

sekä katsoo seuraavaa:

1. MENETTELY

- (1) Komissio teki 28 päivänä lokakuuta 2009 kielteisen päätöksen Espanjan järjestelmän edunsaajille myönnetystä tuesta, jonka perusteella sallittiin ulkomaisten yritysten omistussosuuden hankinnan vähentäminen verotuksessa, jäljempänä 'ensimmäinen päätös' ⁽²⁾, ja määräsi tuen perittäväksi takaisin. Tämä päätös rajoittuu hankintoihin unionissa. Komissio jätti menettelyn avoimeksi unionin ulkopuolella tehtyjen hankintojen osalta, koska Espanjan viranomaiset ovat luvanneet toimittaa uusia todisteita unionin ulkopuolisille rajatylittävälle sulautumille väitetyistä esteistä.
- (2) Komissio antoi 12 päivänä tammikuuta 2011 kielteisen päätöksen, jossa se vaatii kiistanalaisen lainsäädännön nojalla edunsaajille myönnetyn tuen perimistä takaisin unionin ulkopuolisista yritysostoista, jäljempänä 'toinen päätös' ⁽³⁾.
- (3) Komissio päätti kuitenkin rajoittaa ensimmäiseen ja toiseen päätökseen sisältyvän tuen takaisinperintää koskevan velvollisuuden laajuutta perustellun luottamuksen olemassaolon vuoksi.
- (4) Espanjan viranomaiset ilmoittivat komissiolle sähköpostilla 12 päivänä huhtikuuta 2012, että ne olivat hyväksyneet 21 päivänä maaliskuuta 2012 uuden sitovan hallinnollisen tulkinnan ⁽⁴⁾ (consulta vinculante) kyseisestä tukijärjestelmästä, jota sovelletaan myös tätä päivämäärää edeltäviin liiketoimiin.
- (5) Komissio pyysi Espanjan viranomaisia 4 päivänä heinäkuuta 2012 päivätyllä kirjeellä selvittämään useita kysymyksiä uudesta hallinnollisesta tulkinnasta. Espanja toimitti huomautuksensa 5 päivänä syyskuuta 2012.
- (6) Komissio rekisteröi lokakuussa 2012 valtioneuokirekisteriinsä uuteen hallinnolliseen tulkintaan liittyvän uuden tutkintamenettelyn ⁽⁵⁾.

⁽¹⁾ EUVL C 258, 7.9.2013, s. 8.

⁽²⁾ EUVL L 7, 11.1.2011, s. 48.

⁽³⁾ EUVL L 135, 21.5.2011, s. 1.

⁽⁴⁾ Ks. hallinnollinen tulkinta V0608-12, 21. maaliskuuta 2012.

⁽⁵⁾ SA 35550 (12/CP).

- (7) Komissio lähetti tietopyynnön Espanjalle 29 päivänä lokakuuta 2012 päivätyllä kirjeellä. Espanjan viranomaiset toimittavat pyydetyt tiedot 5 päivänä joulukuuta 2012. Komission ja Espanjan viranomaisten välillä järjestettiin 12 päivänä joulukuuta 2012 tekninen tapaaminen. Komissio lähetti tämän tapaamisen perusteella 19 päivänä joulukuuta 2012 toisen kirjeen Espanjalle takaisinperintämenettelystä ja esitti epäilynsä uuden hallinnollisen tulkinnan hyväksyttävyydestä. Espanja esitti huomautuksensa 14 päivänä helmikuuta 2013.
- (8) Komissio lähetti 26 päivänä huhtikuuta 2013 Espanjan viranomaisille kirjeen, jossa se kehotti niitä tarkistamaan tukijärjestelmän uuden hallinnollisen tulkinnan valtiontukisääntöjen perusteella. Espanjan viranomaiset vastasivat 31 päivänä toukokuuta 2013 komission kirjeeseen.
- (9) Komission yksiköt ilmoittivat Espanjan viranomaisille 21 päivänä kesäkuuta 2013 päivätyllä kirjeellä, että komissio harkitsee antavansa välipäätöksen, joka edellyttää uuden hallinnollisen tulkinnan perusteella myönnettävän kaiken sääntöjenvastaisen tuen keskeyttämistä. Komissio pyysi viranomaisia esittämään huomautuksensa asiasta. Espanja pyysi 26 päivänä kesäkuuta 2013 päivätyssä kirjeessä komission alun perin asettaman määräajan pidentämistä, mikä evättiin samana päivänä. Espanja esitti 1 päivänä heinäkuuta 2013 päivätyllä kirjeellä huomautuksensa tuen keskeyttämistä koskevasta välipäätöksestä.
- (10) Koska muutetusta järjestelmästä ei ollut esitetty perussopimuksen 108 artiklan 3 kohdan mukaista ilmoitusta ja koska sitä sovellettiin jo ennen kuin saatiin komission perussopimuksen 107 artiklan mukainen alustava hyväksyntä, toimenpide rekisteröitiin komission valtiontukirekisteriin ilmoittamattomana tukena numerolla SA 35550 (13/NN).
- (11) Komissio ilmoitti 17 päivänä heinäkuuta 2013 päivätyssä kirjeessä Espanjalle päätöksestään aloittaa Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu menettely.
- (12) Komission päätös menettelyn aloittamisesta julkaistiin *Euroopan unionin virallisessa lehdessä* ⁽⁶⁾. Komissio kehotti asianomaisia esittämään huomautuksensa.
- (13) Komissio sai huomautuksia Espanjan viranomaisilta ja viideltä kolmannelta osapuolelta. Komissio toimitti kolmansien osapuolten huomautukset Espanjalle, jolle annettiin mahdollisuus vastata. Sen huomautukset vastaanotettiin 25 päivänä marraskuuta 2013 ja 20 päivänä joulukuuta 2013 päivätyillä kirjeillä.
- (14) Komissio lähetti Espanjalle tietopyynnön 26 päivänä maaliskuuta 2014 päivätyllä kirjeellä. Espanjan viranomaiset toimittivat pyydetyt tiedot 7 päivänä toukokuuta 2014.

2. TOIMENPITEEN KUVAUS

2.1. Johdanto

a) TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti

- (15) Tukijärjestelmän oikeudellinen perusta sisältyy Espanjan yhtiöverolakiin (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'), erityisesti sen 12 §:n 5 momenttiin luettuna yhdessä sen 21 §:n kanssa.
- (16) TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentissa, joka tuli voimaan 1 päivänä tammikuuta 2002, otettiin käyttöön mahdollisuus, että Espanjassa verovelvollinen yritys voi vähentää yhtiöveropohjasta omistusosuuksien hankinnasta sellaisista ulkomaisista yrityksistä aiheutuvan rahallisen liikearvon, joihin voidaan soveltaa TRLIS-säädöksen 21 §:ssä (aikaisemmin yhtiöverolain 20 a §:ssä) tarkoitettua verovapautta.
- (17) Rahallinen liikearvo määritetään TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentissa sellaiseksi omistuosuuden hankintahinnan ja sen kirjanpitoarvon erotuksen osaksi hankintapäivänä, jota ei ole kirjattu Espanjan ulkopuolella sijaitsevan yrityksen omaisuuteen ja oikeuksiin. Erotuksen määrästä korkeintaan yksi kahdeskymmenesosa voidaan vähentää vuosittain veropohjasta. Tällä ei rajoiteta sovellettavia kirjanpitosääntöjä.

⁽⁶⁾ Ks. alaviite 1.

b) TRLIS-säädöksen 21 §:n vaatimukset

(18) TRLIS-säädöksen 21 §:ssä säädetään vaatimuksista, jotka ulkomailla sijaitsevan yrityksen tulojen olisi täytettävä, jotta Espanjassa verovelvollinen yritys voi soveltaa TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin mukaista vähennystä:

a) Suoran tai epäsuoran omistussuuden ulkomaisen yrityksen pääomasta on oltava vähintään 5 prosenttia. Lisäksi Espanjassa verovelvollisen yrityksen on omistettava omistussuus keskeytyksettä vähintään yhden vuoden ajan ⁽⁷⁾;

b) Ulkomaiseen yritykseen on sovellettava yhtiöveron kaltaista ulkomaista veroa. Tämän ehdon katsotaan täyttyvän, jos kohdeyrityksen kotivaltio on allekirjoittanut verosopimuksen Espanjan kanssa välttääkseen kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen, ja jos se sisältää lausekkeen tietojenvaihdosta ⁽⁸⁾;

c) Voittojen on oltava peräisin ulkomailla harjoitetusta taloudellisesta toiminnasta. Tämä ehto täyttyy, kun vähintään 85 prosenttia tuloista täyttää seuraavat kriteerit ⁽⁹⁾:

i) Ulkomailla sijaitsevan yhtiön tulot saadaan ulkomailla eikä niitä voida sisällyttää veropohjaan verotuksen avoimuutta koskevien kansainvälisten sääntöjen soveltamisen vuoksi. Tulojen katsotaan erityisesti täyttävän tämän vaatimuksen, jos ne ovat peräisin seuraavista toiminnoista:

— tukkukauppa, jos tavarat luovutetaan ostajille maassa tai alueella, jossa ulkomainen yritys on verovelvollinen, tai missä tahansa maassa tai alueella Espanjan ulkopuolella, mikäli toiminnan suorittaa ulkomailla sijaitseva yhtiö;

— palvelut alueella, jolla sijaitsee ulkomaisen yhtiön verotuksellinen kotipaikka, mikäli toiminnan suorittaa ulkomailla sijaitseva yhtiö;

— rahoituspalvelut asiakkaille, joiden verotuksellinen kotipaikka ei ole Espanjassa, mikäli toiminnan suorittaa ulkomailla sijaitseva yhtiö;

— vakuutuspalvelut, joiden kohteena olevat riskit eivät sijaitse Espanjassa, mikäli vakuutuspalvelut suorittaa ulkomailla sijaitseva yhtiö.

ii) Osingot tai osakkeet ulkomaisten yhtiöiden voitoista, jotka ovat peräisin TRLIS-säädöksen 21 §:n 1 momentin a alamomentin vaatimuksista täyttävistä epäsuorista omistussuoksista. Lisäksi myyntivoitot, jotka saadaan omistussuoksien siirroista ulkomaisissa yrityksissä, mikäli ne täyttävät TRLIS-säädöksen 21 §:n 2 momentin vaatimukset.

(19) On syytä panna merkille, että vaikka TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttiin sisältyy viittaus sen 21 §:ään, jälkimmäinen otettiin alun perin käyttöön vahvistamaan edellytykset vapauttaa ulkomailta saatavat osingot ja tulot yhtiöverosta, silloin kun ne johtuvat omistussuoksien hankinnasta ulkomailla sijaitsevista yrityksistä. Tarkoituksena on välttää kaksinkertainen kansainvälinen verotus ⁽¹⁰⁾.

c) Rahallista liikearvoa koskeva käsite

(20) Rahallinen liikearvo on verotuksellinen käsite, jonka Espanjan lainsäätäjät otti käyttöön TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentissa, ja se liittyy liikearvon kirjanpidolliseen käsitteeseen.

(21) Liikearvo on aineeton hyödyke, joka muodostuu liikenimen hyvän maineen arvosta, hyvistä asiakassuhteista, työntekijöiden ammattitaidosta ja muista vastaavista tekijöistä, joiden voidaan odottaa tuottavan tulevaisuudessa ilmeistä suurempia tuloja. Kirjanpidon näkökulmasta liikearvo lasketaan yrityksen hankintahinnan ja sen nettovarallisuuden kirjanpitoarvon erotuksena.

(22) Espanjan viranomaisten toimittamien tietojen mukaan voi olla kaksi syytä, minkä vuoksi yrityksen omistussuudesta maksettu hinta ylittää sen kirjanpitoarvon: 1) yhtiön omaisuuden todellinen lisäarvo; 2) ylihintaa, joka maksettiin odotettaessa korkeampia tuloja tulevaisuudessa. Jälkimmäinen vastaa rahallista liikearvoa.

⁽⁷⁾ Ks. TRLIS-säädöksen 21 §:n 1 momentin a alamomentti.

⁽⁸⁾ Ks. TRLIS-säädöksen 21 §:n 1 momentin b alamomentti.

⁽⁹⁾ Ks. TRLIS-säädöksen 21 §:n 1 momentin c alamomentti.

⁽¹⁰⁾ TRLIS-säädöksen 21 § "Espanjan ulkopuolella sijaitsevien yritysten omistussuoksia koskevien arvopapereiden siirrosta aiheutuvien ulkomaisista lähteistä saatavien osinkojen ja muiden tulojen vapauttaminen verosta kaksinkertaisen kansainvälisen verotuksen välttämiseksi" sisältyy säädöksen IV lukuun.

- (23) TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin perusteella omistussuuden hankintahinnan ja sen kirjanpitoarvon ero hankintapäivänä olisi kirjattava ulkomaisen yrityksen omaisuuteen ja oikeuksiin tilien konsolidoinnista annetun kuninkaan asetuksen (Real Decreto) 1815/1991 vaatimusten mukaisesti. Rahallinen liikearvo on osa tätä eroa, jota ei ole kirjattu ulkomailla sijaitsevan yhtiön omaisuuteen ja oikeuksiin. Rahallisen liikearvon määrästä korkeintaan yksi kahdeskymmenesosa voidaan vähentää vuosittain veropohjasta.
- (24) Määritettäessä rahallisen liikearvon määrä, joka voidaan vähentää veropohjasta, on noudatettava seuraavia vaiheita:
- i) Ulkomailla sijaitsevan yrityksen omistussuuden hankintahinnan ja sen kirjanpitoarvon erotuksen laskeminen hankintapäivänä; kirjanpitoarvon olisi heijastettava pääoman osuutta, joka vastaa omistussuutta ja sen kirjanpitoarvoa.
 - ii) Ulkomailla sijaitsevan yrityksen omaisuuden ja oikeuksien eron määrän kirjaaminen tilien konsolidoinnista annetun kuninkaan asetuksen 1815/1991 kriteerien mukaisesti.
 - iii) Kyseisen erotuksen määrä, jota ei ole voitu kirjata ulkomailla sijaitsevan yhtiön omaisuuteen ja oikeuksiin, on rahallinen liikearvo. Sen määrästä korkeintaan yksi kahdeskymmenesosa voidaan vähentää vuosittain veropohjasta.
- d) *Suorat ja epäsuorat hankinnat*
- (25) Suorana hankintana pidetään sitä, että yritys hankkii omistussuosuuksia tietyn yrityksen pääomasta. Epäsuora hankinta merkitsee, että aikaisemmin tehdyn suoran hankinnan seurauksena yritys hankkii omistussuosuuksia välillisesti (yhden tai useamman yrityksen kautta) tietyn yrityksen pääomasta. Ostajayritys siis hankkii epäsuorasti omistussuosuuksia tietyn yrityksen tytäryhtiöistä ja tytäryhtiöiden tytäryhtiöistä.
- (26) Kun otetaan huomioon Espanjan viranomaisten ja kolmansien osapuolten toimittamat tiedot, komissio toteaa, että tässä tapauksessa ristiriita johtuu omistussuosuuksien epäsuorasta hankinnasta ulkomaisen holdingyhtiön omistussuosuuksien suoran hankinnan seurauksena. Holdingyhtiöt ovat yrityksiä, joiden päätavoitteena on omistaa muiden, varsinaista liiketoimintaa harjoittavien eli operatiivisten yritysten osakkeita. Holdingyhtiöt eivät harjoita varsinaista taloudellista toimintaa, ja siksi ne eivät voi tuottaa liikearvoa (eivätkä näin ollen rahallista liikearvoa). Liikearvo syntyy välillisesti omistetuissa operatiivisissa yrityksissä, jotka harjoittavat taloudellista toimintaa. Näin ollen esillä olevassa asiassa on tutkittava, voidaanko ulkomaisen holdingyhtiön omistussuuden suoran hankinnan seurauksena epäsuorasti hankittuihin omistussuosuuksiin soveltaa TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin mukaista vähennystä.

2.2. TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin sanamuodon muutokset

- (27) TRLIS-säädöksen 12 §:n otsikko on "Arvon korjaus: omaisuuserien arvon menetys". Sen 5 momentti tuli voimaan 1 päivänä tammikuuta 2002. Se otettiin käyttöön 27 päivänä joulukuuta 1995 annetussa Espanjan yhtiöverolaissa 43/1995 joulukuun 27 päivänä 2001 annetun lain 24/2001 2 §:n 5 momentin nojalla ⁽¹¹⁾. Tämän jälkeen TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti sisällytettiin maaliskuun 5 päivänä 2004 annettuun kuninkaan säädökseen 4/2004, jossa vahvistettiin konsolidoitu versio Espanjan yhtiöverolaista ⁽¹²⁾.
- (28) TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia on muutettu useita kertoja sen jälkeen, kun se sisällytettiin Espanjan yhtiöverolakiin. Lailla 24/2001 käyttöön otetussa TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin alustavassa luonnoksessa vahvistettiin, että omistussuuden hankintahinnan ja sen kirjanpitoarvon ero hankintapäivänä olisi kirjattava ulkomaisen yrityksen omaisuuteen ja oikeuksiin tilien konsolidoinnista 20 päivänä joulukuuta 1991 annetun kuninkaan asetuksen 1815/1991 vaatimusten mukaisesti. Vuonna 2007 viittaus joulukuun 20 päivänä 1991 annettuun kuninkaan asetukseen 1815/1991 muutettiin viittaukseksi kauppalain 46 §:ssä ja muissa soveltamissäännöissä käyttöön otettuun yhdistelymenettelyyn.

⁽¹¹⁾ Hallinnollisista, verotuksellisista ja sosiaalisista toimenpiteistä 27 päivänä joulukuuta 2001 annettu laki 24/2001.

⁽¹²⁾ Espanjan yhtiöverolain konsolidoidusta versiosta 5 päivänä maaliskuuta 2004 annettu kuninkaan asetus 4/2004.

- (29) Espanjan viranomaisten mukaan tämä muutos johtui kirjanpitosääntöjen uudistamisesta ja mukauttamisesta niiden yhdenmukaistamiseksi EU:n lainsäädännön kanssa 4 päivänä heinäkuuta 2007 annetun lain 16/2007 hyväksymisestä⁽¹³⁾. Lain 16/2007 hyväksyminen aiheutti sen, että useita lakeja ja määräyksiä, kuten TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia, muutettiin monella tapaa. Koska kuninkaan asetukseen 1815/1991 oli sovellettava poikkeusta ja sitä oli päivitettävä kirjanpitolainsäädännön muutoksien vuoksi, viitattiin kauppalakiin, joka on ylemmänasteinen laki. Espanjan viranomaiset selvittivät, että edellä mainittu muutos on pelkästään tekninen: se ei muuttanut konsolidointisääntöjä eikä vaikuttanut rahallisen liikearvon laskentatapaan. Espanjan viranomaiset toteavat, että yhdistelymenetelmää on käytetty aina rahallisen liikearvon laskennassa ja että tämä kirjanpitoperiaate sisältyi sekä kuninkaan asetukseen 1815/1991 että Espanjan kauppalain 46 §:ään.
- (30) Komission ensimmäisen ja toisen päätöksen hyväksymisen jälkeen Espanja lisäsi TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttiin uuden alamomentin voidakseen noudattaa näitä kahta päätöstä. Vaikka TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti oli julistettu sääntöjenvastaiseksi ja sisämarkkinoille soveltumattomaksi tueksi, sitä ei virallisesti kumottu, koska sitä pystyivät edelleen soveltamaan edunsaajat, joilla oli perusteltu luottamus siihen, ettei myönnettyä tukea peritä takaisin ja että sitä koskeva siirtymäaika otettiin huomioon ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä.
- (31) Espanja sisällytti TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttiin kolmannen luetelmakohdan, jossa todetaan, ettei rahallisen liikearvon vähennystä sovelleta EU:n ulkopuolella sijaitsevien yritysten omistusosuuksien hankintoihin 21 päivästä joulukuuta 2007 alkaen (rajoittamatta 28 päivänä lokakuuta 2009 tehdyn komission päätöksen 1 artiklan 3 kohtaa ja 12 päivänä tammikuuta 2011 annetun komission päätöksen 1 artiklan 3 kohtaa hankintoihin, joissa peruuttamaton sitoumus annettiin ennen 21 päivää joulukuuta 2007). Kuitenkin, kun kyse on sellaisten enemmistöosakkuuksien hankinnasta EU:n ulkopuolisissa valtioissa sijaitsevista yrityksistä, jotka on hankittu 21 päivän joulukuuta 2007 ja 21 päivän toukokuuta 2011 välisenä aikana (toisen päätöksen julkaisupäivä EUVL:ssä), vähennyksiä voidaan soveltaa, jos voidaan osoittaa, että rajat ylittävälle yritysten yhdistymisille on olemassa 12 päivänä tammikuuta 2011 annetun toisen komission päätöksen 1 artiklan 4 ja 5 kohdassa tarkoitettuja selviä oikeudellisia esteitä.

2.3. Hallinnollinen tulkinta TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentista

- (32) Pääasiallisessa säännöksessä, TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentissa, ei mainita, voidaanko rahallisen liikearvon vähennystä soveltaa omistusosuuksien suoriin tai epäsuoriin hankintoihin. TRLIS-säädöksen 21 §:ssä viitataan kuitenkin suoriin ja epäsuoriin omistusosuuksiin, kun luetaan kriteerit, jotka ulkomailla sijaitsevan yhtiön tulojen olisi täytettävä, jotta Espanjassa verovelvollinen yritys voi hakea TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin mukaista vähennystä.

2.3.1. Alkuperäinen hallinnollinen tulkinta

- (33) Espanjan viranomaiset selvittivät komissiolle hallinnollisen menettelyn aikana, joka johti vuoden 2007 menettelyn aloittamista koskevan päätöksen hyväksymiseen, että Espanjan verohallinnon (Dirección General de Tributos, jäljempänä "DGT") johdonmukainen hallinnollinen käytäntö sekä talous- ja hallinto-oikeuden (Tribunal Económico y Administrativo Central, jäljempänä "TEAC") oikeuskäytäntö sallivat vain omistusosuuksien suorasta hankinnasta aiheutuneen kaupallisen liikearvon vähennyksen⁽¹⁴⁾. Espanjan viranomaiset esittivät seuraavat perustelut:
- TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti on keino alentaa investoinnin arvoa, ja arvon aleneminen vaikuttaa suoraan veropohjaan. Arvonalennuksen järjestäminen edellyttää määräysvaltaa investoinnin suhteen, ja määräysvaltaa voidaan käyttää ainoastaan hankkimalla suoria omistusosuuksia operatiivisista yrityksistä.
 - TRLIS-säädöksen 21 §:n 5 momentissa säädettyjä vaatimuksia siitä, että ulkomailla taloudellista toimintaa harjoittavaan ulkomaiseen yritykseen sovelletaan yhtiöveron kaltaista veroa, perustellaan verosäännöksillä, joilla torjutaan väärinkäytöksiä.
 - Lisäksi TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti rajoittuu suoriin hankintoihin, koska säädöksen 21 §:ssä vaaditaan säädöksen 12 §:n 5 momentin vähennyksen soveltamista ainoastaan silloin, kun hankitaan vähintään 5 prosenttia ulkomaisen yrityksen omistusosuudesta. Tämä prosenttiosuus ei merkitse konsolidointia suoraan hankitun ulkomaisen yrityksen kanssa eikä konsolidointia välillisessä omistuksessa olevien ulkomaisen yrityksen tytäryhtiöiden kanssa. Liikearvo voi syntyä tytäryhtiöissä ja tytäryhtiöiden tytäryhtiöissä ainoastaan konsolidoinnin jälkeen.

⁽¹³⁾ Kirjanpitosääntöjen uudistamisesta ja mukauttamisesta niiden yhdenmukaistamiseksi EU:n lainsäädännön kanssa 4 päivänä heinäkuuta 2007 annettu laki 16/2007.

⁽¹⁴⁾ Ks. Espanjan 4 päivänä kesäkuuta 2007 lähettämä kirje vastauksena 26 päivänä maaliskuuta 2007 esitettyyn tietopyyntöön.

- d) Lisäksi verohallinnon on valvottava rahallisen liikearvon vähentämisen soveltamista. Ainoastaan Espanjassa verovelvollisen yrityksen arvonalennuksia voidaan valvoa. Espanjan verohallinto voi helposti valvoa suoria omistussuosuuksia, koska ne ovat osa Espanjassa verovelvollisen yhtiön omaisuutta. Espanjan verohallinnon olisi vaikeampaa valvoa ulkomaisissa tytäryhtiöissä syntyneitä liikearvoa, koska niiden omistussosuudet kirjataan ulkomaisten yhtiöiden omaisuuteen eikä niihin sovelleta Espanjan verohallinnon valvontaa.
- (34) Tämän päätöksen hyväksymiseen johtaneen muodollisen tutkintamenettelyn kuluessa Espanjan viranomaisilla oli velvollisuus toimittaa luettelo verohallinnon hallinnollisista tulkinnosta, jotka liittyivät TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamiseen. Espanjan viranomaiset toimittivat ⁽¹⁵⁾ kopiot 4 päivänä lokakuuta 2002 annetusta hallinnollisesta tulkinnasta 1490-02 ja 10 päivänä maaliskuuta 2005 annetusta hallinnollisesta tulkinnasta V0391-05 ⁽¹⁶⁾. Nämä hallinnolliset tulkinnat vahvistavat, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin hyväksymisen jälkeen DGT nimenomaisesti jätti ulkomaisen holdingyhtiön omistussosuuden suoran hankinnan vuoksi epäsuorasti hankitut omistussosuudet TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle.
- (35) Espanjan viranomaisten oli myös toimitettava luettelo TEAC:n oikeuskäytännöstä, jossa viitattiin TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamiseen. Espanjan viranomaiset toimittivat ⁽¹⁷⁾ kopiot neljästä TEAC:n päätöslauselmasta ⁽¹⁸⁾, joissa vahvistettiin sellaisten epäsuorien hankintojen jättäminen TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle, jotka aiheutuivat holdingyhtiön omistussuosuuksien suorasta hankinnasta. Päätelmä, joka tukee epäsuorien hankintojen jättämistä TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle, mikä vahvistettiin DGT:n hallinnollisissa tulkinnossa ja TEAC:n päätöslauselmissa, voidaan tiivistää seuraavasti:
- a) Yksi TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin vaatimuksista on se, että omistussosuuden hankintahinnan ja sen kirjanpitoarvon erosta syntynyt liikearvo olisi kirjattava ulkomailla sijaitsevan kohdeyhtiön omaisuuteen.
- b) Liikearvo syntyy varsinaista liiketoimintaa harjoittavissa eli operatiivisissa yrityksissä. Taloudellisen toiminnan harjoittamisesta muodostuu aineeton hyödyke, esim. asiakassalkusta, maantieteellisestä sijainnista, teknisestä erityisosaamisesta, henkilöresursseista tai yrityksen arvovallasta, ja tämän tuloksena hankintahinta on korkeampi kuin kirjanpitoarvo. Siksi rahallinen liikearvo voi syntyä ainoastaan operatiivisen yrityksen suorasta hankinnasta hankintahinnan ja kirjanpitoarvon välisen erotuksen tuloksena, mikäli tämä ero ei johdu yhtiön omaisuuden tuottamasta automaattisesta lisäarvosta.
- c) Jotta määritetään rahallisen liikearvon määrä (hankintahinnan ja kirjanpitoarvon ero joka ei johdu ulkomailla sijaitsevan yhtiön nettovarallisuudesta), on sovellettava seuraavaa kolmea vaihetta: 1) on laskettava omistussosuuden hankintahinnan ja sen kirjanpitoarvon erotus; kirjanpitoarvon olisi heijastettava pääoman osuutta, joka vastaa Espanjassa verovelvollisen yhtiön omistussosuutta ulkomaisessa yhtiössä; 2) kahden edellä mainitun arvon ero olisi kirjattava ulkomaisen yhtiön omaisuuteen sen markkina-arvon rajaan saakka konsolidoitua tilinpitoa koskevissa säännöissä vahvistettujen kriteerien mukaisesti ⁽¹⁹⁾; 3) jäljelle jäävä määrä on rahallinen liikearvo, jonka määrästä korkeintaan yksi kahdeskymmenesosa voidaan vähentää vuosittain veropohjasta.
- d) Holdingyhtiöt ovat yksikköjä, joiden päätavoitteena on omistaa muiden (operatiivisten) yhtiöiden osakkeita. Holdingyhtiöt eivät siten harjoita varsinaista taloudellista toimintaa. TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin mukaan, jos Espanjassa verovelvollinen yritys hankkii omistussosuuden ulkomailla sijaitsevasta holdingyhtiöstä (jonka päätoimiala on osakkeiden omistaminen ja muiden (operatiivisten) yhtiöiden varojenhoito), holdingyhtiön pääoman hankintahinnan ja sen kirjanpitoarvon välinen erotus olisi kirjattava holdingyhtiön omaisuuseräksi kyseisen omaisuuserän markkina-arvon rajaan saakka. Koska holdingyhtiön omaisuuserät ovat omistussuosuuksia ulkomailla sijaitsevissa operatiivisissa yrityksissä, sen omaisuuserien markkina-arvo vastaa omistussuosuuksien hankintahintaa, joten rahallista liikearvoa ei synny. Tämän tulkinnan mukaan rahallinen liikearvo voi syntyä ainoastaan operatiivisten yrityksen suorasta hankinnasta pääoman hankintahinnan ja sen kirjanpitoarvon välisen erotuksen tuloksena, mikäli tämä ero johtuu suoraan kohdeyrityksen omaisuuden ja oikeuksien tarjoamasta todellisesta lisäarvosta.

⁽¹⁵⁾ Ks. Espanjan viranomaisten 7 päivänä toukokuuta 2014 päivätty kirje vastauksena 26 päivänä maaliskuuta 2014 esitettyyn tietopyyntöön.

⁽¹⁶⁾ Joidenkin kolmansien osapuolten toimittamien tietojen mukaan on olemassa muita TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttiin liittyviä hallinnollisia tulkintoja, kuten hallinnolliset tulkinnat V316-05 ja V2245-06.

⁽¹⁷⁾ Ks. alaviite 15.

⁽¹⁸⁾ Päätöslauselma 00/2842/2009; päätöslauselma 00/4872/2009 ja yhteiset päätöslauselmat, päätöslauselma 00/5337/2009 ja yhteinen päätöslauselma; päätöslauselma 00/3637/2010 ja yhteinen päätöslauselma.

⁽¹⁹⁾ Kuninkaan asetuksen 1815/1991 23 ja 24 §.

- (36) Espanjan viranomaisten johdonmukainen hallinnollinen käytäntö, jonka perusteella sallittiin sellaisen rahallisen liikearvon vähennys, joka johtui pelkästään operatiivisten yritysten omistusosuuksien suorista hankinnoista, pysyi ennallaan jopa ensimmäisen ja toisen päätöksen antamisen jälkeen ⁽²⁰⁾.

2.3.2 Uusi hallinnollinen tulkinta

- (37) Espanjalaisen yrityksen verolausuntoa koskevan pyynnön vuoksi DGT hyväksyi 21 päivänä maaliskuuta 2012 sitovan tulkinnan V0608-12 ⁽²¹⁾, jonka mukaan TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin perusteella sallitaan operatiivisten yritysten omistusosuuksien suoran hankinnan lisäksi myös omistusosuuksien epäsuora hankinta, joka johtuu holdingyhtiön omistusosuuksien aiemmasta suorasta hankinnasta.
- (38) DGT vahvisti edellä mainitussa sitovassa tulkinnassa, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin alkuperäisestä tulkinnasta poikettiin siltä osin kuin on kyse sen soveltamisesta omistusosuuksien epäsuoraan hankintaan. Tämän seurauksena DGT muutti kriteerejä, joihin se oli perustanut edelliset vastauksensa espanjalaisten yritysten kysymyksiin tässä asiassa.
- (39) Lisäksi TEAC yhtyi 26 päivänä kesäkuuta 2012 antamassaan päätöslauselmassa ⁽²²⁾ DGT:n hyväksymään kantaan TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisesta omistusosuuksien epäsuoraan hankintaan. Vaikka päätöslauselma liittyi toiseen asiaan ja asiaankuuluva toimija oli muu kuin edellä mainitussa DGT:n 21 päivänä maaliskuuta 2012 antamassa sitovassa tulkinnassa mainittu yritys, TEAC tunnusti muuttaneensa aiempaa järjestelmäänsä laajentaakseen rahalliseen liikearvon vähennyksen soveltamisen koskemaan omistusosuuksien epäsuoraa hankintaa, joka johtuu holdingyhtiön suorasta hankinnasta.
- (40) TEAC myös myöntää poikenneensa aiemmasta käytännöstään. TEAC:n mukaan sen aiemman käytännön perustana oli kuninkaan asetuksen 1777/2004 15 §:ään sisältyvä velvoite, jossa viitattiin pelkästään suoraan hankittuun yritykseen. Ottaen huomioon kiistan TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin tulkinnasta ja Euroopan komission hyväksymät kaksi päätöstä TEAC katsoi, että sen oli tarkasteltava uudelleen aikaisempaa käytäntöään. DGT:n ja TEAC:n esittämät perustelut voidaan tiivistää seuraavasti:
- a) Ensinnäkin DGT ja TEAC viittaavat TRLIS-säädöksen 21 §:n 1 momentin c alamomenttiin väittäessään, että epäsuoriin hankintoihin voidaan myös soveltaa säädöksen 12 §:n 5 momenttia. DGT:n ja TEAC:n mukaan vaatimus harjoittaa taloudellista toimintaa voidaan täyttää myös, kun operatiivinen yritys on tytäryhtiö tai tytäryhtiön tytäryhtiö. DGT ja TEAC viittaavat erityisesti TRLIS-säädöksen 21 §:n 1 momentin c alamomentin 2 alamomenttiin, jossa todetaan nimenomaisesti, että suorasta tai epäsuorasta omistusosuudesta saatavat osingot kuuluvat myös säädöksen piiriin. DGT ja TEAC päättelevät, ettei se, että operatiivinen yritys on tytäryhtiö tai tytäryhtiön tytäryhtiö, saisi olla este TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin mukaisen vähennyksen soveltamiselle.
- b) Toiseksi DGT ja TEAC viittaavat säännöksen perusteluihin: koska TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla pyritään edistämään espanjalaisten yritysten kansainvälistymistä ja ulkomaisia investointeja, olisi säännöksen hengen vastaista, että espanjalaisten yritysten investoinnit ulkomaisiin holdingyhtiöihin jätettäisiin sen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle. Lisäksi DGT ja TEAC väittävät taloudellisen todellisuuden osoittavan, että omistusosuuksien hankinta ulkomaisista yrityksistä tapahtuu usein holdingyhtiön hankinnan välityksellä. Se, että investointi toteutetaan holdingyhtiön omistusosuuksien hankinnan avulla, ei riipu holdingyhtiön hankkivasta yrityksestä, vaan ulkoisesta seikasta eli markkinoiden rakenteesta. Väilyhtiöiden, kuten holdingyhtiöiden, olemassaolon ei pitäisi estää investointien toteuttamista eikä niiden olemassaolon vuoksi saisi tehdä eroa erilaisten yritysostojen välillä.
- c) Kolmanneksi DGT ja TEAC väittävät, että komission ensimmäisen ja toisen päätöksen sanamuodossa viitattiin jatkuvasti suoriin ja epäsuoriin hankintoihin. DGT ja TEAC päättelevät näiden kahden päätöksen sanamuodosta, että Euroopan komissio hyväksyy omistusosuuksien suoran ja epäsuoran hankinnan rahallisen liikearvon vähennyksen.

⁽²⁰⁾ Ks. TEAC:in 3 päivänä marraskuuta 2011 antama päätöslauselma R.G. 2842-09.

⁽²¹⁾ Ks. myös 25 päivänä lokakuuta 2012 annettu sitova tulkinta CV5615-12, jossa noudatetaan samankaltaisia perusteita.

⁽²²⁾ TEAC:in 26 päivänä kesäkuuta 2012 antama päätöslauselma; R.G.:00/3637/2010 ja R.G.: 00/1439/2011.

- d) Neljänneksi DGT panee merkille myös, että tähän tulkintaan on päädytty yhtiöverolain täytäntöönpanomääräyksen 15 sääntöön sisältyvästä tiedonantovelvollisuudesta huolimatta. Täytäntöönpanomääräyksen 15 säännössä edellytetään yksinomaan tietojen antamista suoraan hankitusta yrityksestä, jotta TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia voidaan soveltaa. Jos tätä vähennystä voitaisiin soveltaa myös epäsuoriin hankintoihin, avoimuuden vuoksi olisi ollut loogista sisällyttää siihen myös epäsuorat hankinnat. Tämän ei kuitenkaan pitäisi estää TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin laajaa tulkintaa.
- e) Lopuksi, jotta vähennystä voidaan soveltaa epäsuoriin hankintoihin, epäsuora omistusosuus on muutettava suoraksi omistusosuudeksi aikaisemman sulautumatoiminnon välityksellä. Hankinnan, joka johtaa yritysten yhteenliittymään, ja omistusosuuden hankinnan, joka ei johda liiketoimintojen yhdistämiseen, erilainen kohtelu olisi vastoin verotuksen neutraaliuden periaatetta. DGT ja TEAC päättelevät, että vähennys olisi myös voitava tehdä omistusosuuden eri tasoilla. Tätä varten on todistettava konsolidoidun taseen tai jonkin muun lainmukaisen keinon avulla, että osa omistusosuuden kauppahinnasta vastaa rahallista liikearvoa, joka on olemassa epäsuorasti hankitun operatiivisen yrityksen omistusosuudessa.
- (41) Kahteen TEAC:n päätöslauselmaan, 00/2842/2009 ja 00/4871/2009, haettiin muutosta valtakunnallisessa ylioikeudessa (Audiencia Nacional). Valtakunnallinen ylioikeus ei vahvistanut 6 päivänä helmikuuta 2014 antamassaan tuomiossa ⁽²³⁾ uutta hallinnollista tulkintaa, vaan se vahvisti DGT:n ja TEAC:n soveltamat alkuperäiset perusteet, joiden nojalla omistusosuuden epäsuora hankinta, joka johtuu holdingyhtiön omistusosuuden suorasta hankinnasta, jätetään TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle. Valtakunnallinen ylioikeus katsoo tuomiossaan, että liikearvo (ja sen vuoksi rahallinen liikearvo) voi syntyä ainoastaan taloudellista toimintaa harjoittavissa operatiivisissa yrityksissä. Holdingyhtiöt ovat yrityksiä, joiden päätavoitteena on omistaa muiden (operatiivisten) yritysten osakkeita. Koska holdingyhtiöt eivät harjoita taloudellista toimintaa, ne eivät voi tuottaa liikearvoa (eivätkä näin ollen rahallista liikearvoa).

3. MENETTELYN ALOITTAMISTA KOSKEVAT SYYT

- (42) Komissio ilmoitti 17 päivänä heinäkuuta 2013 päivätyllä kirjeellä Espanjalle päätöksestään aloittaa Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu menettely, joka koskee TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin uutta hallinnollista tulkintaa, jonka Espanjan viranomaiset ottivat käyttöön ensimmäisen ja toisen päätöksen hyväksymisen jälkeen.
- (43) Päätöksessään aloittaa virallinen menettely komissio katsoi, että uusi hallinnollinen tulkinta näyttää laajentavan komission ensimmäisen ja toisen päätöksen kohteena olleen toimenpiteen soveltamisalaa, sillä sitä sovellettiin nyt ulkomaisten yritysten omistusosuuksien suorista hankinnoista syntyneen rahallisen liikearvon lisäksi myös epäsuorista hankinnoista syntyneeseen rahalliseen liikearvoon.
- (44) Komissio päätteli alustavasti, että uusi hallinnollinen tulkinta oli laajentanut jo sääntöjenvastaiseksi ja sisämarkkinoille soveltumattomaksi todetun tukitoimenpiteen soveltamisalaa ilman, että siitä oli tehty ilmoitus komissiolle, ja että se siten muodosti sääntöjenvastaisen tuen. Komissio esitti epäilyjä sen suhteen, voidaanko kyseistä tukea pitää sisämarkkinoille soveltuvana.
- (45) Komissio päätteli alustavasti, että tuki olisi perittävä takaisin ja että ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä tunnustettua perusteltua luottamusta ei voida (taannehtivasti) ulottaa koskemaan tilanteita (epäsuorat hankinnat), jotka eivät Espanjan viranomaisten johdonmukaisen hallinnollisen käytännön perusteella kuuluneet toimenpiteen soveltamisalaan silloin, kun ensimmäinen ja toinen päätös tehtiin.
- (46) Komissio teki tuen keskeyttämistä koskevan välipäätöksen neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 ⁽²⁴⁾ 11 artiklan 1 kohdan mukaisesti ja edellytti Espanjan viranomaisia keskeyttämään kaiken tuen, kunnes komissio on tehnyt asiasta lopullisen päätöksen.
- (47) Menettelyn aloittamista koskeva päätös julkaistiin *Euroopan unionin virallisessa lehdessä* ⁽²⁵⁾. Komissio pyysi Espanjan viranomaisia ja asianomaisia esittämään huomautuksia.

4. ESPANJAN VIRANOMAISTEN JA KOLMANSIEN OSAPUOLTEN KANTA

- (48) Komissio sai huomautuksia Espanjan viranomaisilta ja viideltä kolmannelta osapuolelta, eli yrityksiltä Telefónica, Iberdrola, Santander, Abertis ja Axa. Kaikki kolmannet osapuolet tukivat Espanjan viranomaisten kantaa.

⁽²³⁾ Ks. valtakunnallisen ylioikeuden tuomio; 6 päivänä helmikuuta 2014 tehty muutoksenhaku 125/2011.

⁽²⁴⁾ Neuvoston asetus (EY) N:o 659/1999, annettu 22 päivänä maaliskuuta 1999, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä (EYVL L 83, 27.3.1999, s. 1).

⁽²⁵⁾ Ks. alaviite 1.

- (49) Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet eivät jaa komission kantaa siitä, että uusi hallinnollinen tulkinta merkitsee uutta tukea, vaan katsovat, että perusteltua luottamusta olisi sovellettava myös omistussuoksien epäsuoraan hankintaan, joka johtuu holdingyhtiön omistussuuden suorasta hankinnasta.

A. TOIMENPITEEN UUDEN TUEN LUONNE

- (50) Espanjan viranomaisten ja viiden kolmannen osapuolen mukaan uusi hallinnollinen tulkinta ei ole uutta tukea seuraavista syistä:

4.1. Alkuperäinen hallinnollinen tulkinta ei ole lopullinen eikä merkityksellinen ja järjestelmällinen hallinnollinen käytäntö

- (51) Espanjan viranomaiset viittasivat DGT:n alkuperäiseen hallinnolliseen tulkintaan 4 päivänä lokakuuta 2002 annetussa hallinnollisessa tulkinnassa 1490-02 ja 10 päivänä maaliskuuta 2005 annetussa tulkinnassa V0391-05, joiden mukaan ulkomaisen operatiivisen yrityksen omistussuuden suoran hankinnan rahallisen liikearvon vähentäminen oli mahdollista, jos ulkomaisen yrityksen tuottamat tulot olivat TRLIS-säädöksen 21 §:n vaatimusten mukaiset. Espanjan viranomaiset selvittivät, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin alkuperäisen hallinnollisen tulkinnan taustalla oleva perustelu, mikä käy ilmi kahdesta asiaa koskevasta hallinnollisesta tulkinnasta, on se, että holdingyhtiön omissa tileissä ei voi syntyä minkäänlaista liikearvoa.
- (52) Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet väittävät, ettei hallinnollinen tulkinta ole merkityksellinen hallinnollinen käytäntö. DGT:n hallinnolliset tulkinnat eivät ole oikeuslähde eivätkä ne sido tuomioistuimia tai kansalaisia; ne sitovat ainoastaan verohallintoa. Tällainen sitova luonne merkitsee, että verohallinnon on käytettävä samanlaisia perusteita, jos veronmaksajien keskuudessa vallitsee perusteiden ja olosuhteiden identtisyys. Espanjan viranomaiset selvittivät myös, että hallinnollinen tulkinta 1490-02 ei sido verohallintoa vaan sen tehtävä on ainoastaan tiedottaa kolmansille osapuolille asiasta. Hallinnollinen tulkinta V0391-05 sitoo verohallintoa. Jos hallinnollisen tulkinnan perusteisiin liittyy ristiriitaa, verovelvollinen voi hakea muutosta toimivaltaisessa tuomioistuimessa. Tämän vuoksi hallinnollisen tulkinnan perusteet eivät sido kansallisia tuomioistuimia.
- (53) Espanjan viranomaisten mukaan komissio on väärässä todetessaan menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä, että ”valtiovarainministeriön uusi tulkinta vahvistettiin TEAC:n 26 päivänä kesäkuuta 2012 antamassa päätöslauselmassa”. DGT ja TEAC ovat riippumattomia elimiä: DGT on hallintoelin ja Euroopan unionin tuomioistuin on luokitellut TEAC:n tuomioistuimeksi ⁽²⁶⁾. TEAC valvoo verolainsäädännön soveltamista ja vahvistaa järjestelmän ja perusteet, joita muun hallinnon on sovellettava. Kolmannet osapuolet väittävät, ettei TEAC ole tuomioistuin vaan valtiovarainministeriön alaiseen verohallintoon sisällytetty yksikkö. Ne väittävät myös, että TEAC:n järjestelmä ei kuulu oikeusjärjestyksen piiriin. Vaikka sen järjestelmä sitoo verohallintoa, ylemmät oikeusasteet valvovat sitä.
- (54) Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet väittävät, etteivät hallinnollinen tulkinta ja siihen sisältyvät perusteet ole lopullisia vaan että niihin voidaan tehdä aina muutoksia, jos se on objektiivisesti perusteltavissa. Tältä osin Espanjan viranomaiset viittaavat 17 päivänä joulukuuta 2003 annetun yleisen verolain 58/2003 89 §:ään, jossa säädetään verotulkintojen oikeudellisista vaikutuksista:
- a) Verosäännöksen tulkintaa koskevaan pyyntöön annetulla vastauksella on sitovia vaikutuksia verohallintoon.
 - b) Niin kauan kuin oikeuskäytäntö tai asiaan sovellettava lainsäädäntö ei muutu, verotulkintaan sisältyviä perusteita sovelletaan verovelvolliseen.
 - c) Veronkannosta vastaavan verohallinnon olisi sovellettava verotulkintoihin sisältyviä perusteita niin kauan kuin verovelvollisen ja hallinnollisen verotulkinnan kohteena olevan tahon välillä vallitsee perusteiden ja olosuhteiden identtisyys.
- (55) Lisäksi kolmannet osapuolet väittävät, ettei alkuperäistä hallinnollista tulkintaa voida määritellä verohallinnon vakiintuneeksi käytännöksi. Joidenkin kolmansien osapuolten mukaan se muodostuu vain neljästä hallinnollisesta tulkinnasta ja yhdestä TEAC:n päätöslauselmasta ⁽²⁷⁾. Lisäksi joidenkin kolmansien osapuolten mukaan jo ennen DGT:n antamaa hallinnollista tulkintaa ja TEAC:n vuoden 2012 päätöslauselmaa, hallinnollista tulkintaa muutettiin vähitellen TEAC:n 1 päivänä kesäkuuta 2010 antamalla päätöslauselmalla ja valtakunnallisen ylioikeuden 13 päivänä lokakuuta 2011 antamalla tuomiolla. TEAC:n päätöslauselmassa ja valtakunnallisen ylioikeuden tuomiossa arvioitava asia liittyi TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamiseen siltä osin kun kyse on ryhmän sisäisestä omistussuoksien hankinnasta. Ylimmän tuomioistuimen 24 päivänä kesäkuuta 2013 antamassa tuomiossa vahvistettiin valtakunnallisen ylioikeuden 13 päivänä lokakuuta 2011 antama tuomio.

⁽²⁶⁾ Ks. yhdistetyt asiat C-110/98 ja C-147/98, Galbalfria ym.

⁽²⁷⁾ Hallinnolliset tulkinnat 1490-02, V0391-05, V1316-05 ja V2245-06; TEAC:in 17 päivänä syyskuuta 2011 antama päätöslauselma nro 4871-09.

- (56) Lisäksi Espanjan viranomaiset toteavat, että yritysten esittämiä pyyntöjä omistussuosuksien epäsuoraan hankintaan liittyvän rahallisen liikearvon vähentämisestä ei evätty järjestelmällisesti, kuten komissio totesi vuoden 2013 menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä. Niitä ei evätty järjestelmällisesti, koska veronkantojärjestelmä ei edellytä, että verovelvollinen vaatii TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamista. Yhtiöverotus perustuu veron oma-aloitteeseen määrittämiseen (autoliquidación), jolloin verovelvollisen on itse vastattava koko verotusmenettelystä eli tulkittava lakia, määritettävä veroperusteet ja laskettava maksettavan lopullisen veron määrä. Veroviranomainen ei puutu tähän prosessiin. Verohallinto voi kuitenkin tarkastaa veron oma-aloitteisen määrittämisen vaiheet ja valvoa prosessia. Se myös vahvistaa lopullisen verotuspäätöksen.
- (57) Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet toteavat, että DGT:n alkuperäisestä hallinnollisesta tulkinnasta huolimatta espanjalaiset yritykset sovelsivat rahallisen liikearvon vähennystä omistussuosuksien epäsuoraan hankintaan. Espanjan viranomaisten mukaan ne verovelvolliset, jotka katsoivat, että niillä oli oikeus soveltaa TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia epäsuoriin hankintoihin, toimivat näin. DGT:n eri tulkintojen olemassaolo ei ollut este säännöksen soveltamiselle: ne verovelvolliset, jotka eivät kuuluneet verotarkastuksen piiriin, vahvistivat tosiasiaa perusteensa ennen ohjeellista neljän vuoden määräaika; verotarkastuksen kohteena olevat verovelvolliset pystyivät vetoamaan DGT:n vahvistamiin perusteisiin ylemmissä tuomioistuimissa.

4.2. Uusi hallinnollinen tulkinta ei merkitse merkittävää muutosta TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaan

- (58) Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet väittävät, ettei TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia ole muutettu merkittävästi ja että säädöksen soveltamisalan hallinnollista tulkintaa ei voida pitää tuen muutoksena. Se, että DGT on muuttanut hallinnollista tulkintaa, ei vaikuta TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaan.
- (59) Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet väittävät, että soveltamisalaa ei ole muutettu uudella hallinnollisella tulkinnalla, koska TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttiin sisältyy viittaus TRLIS-säädöksen 21 §:ään, jonka 1 momentin a alamomentissa mainitaan vähintään 5 prosentin omistussuuden suora ja epäsuora hankinta. Tätä vaatimusta ei ole muutettu sen jälkeen, kun TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti sisällytettiin Espanjan yhtiöverolakiin.

a) Rahallisen liikearvon laskentatapa

- (60) Yksi kolmansista osapuolista kiistää komission menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä esitetyn lausuman, jonka mukaan useat olosuhteet, jotka eivät alun perin kuuluneet toimenpiteen piiriin, kuuluvat nyt TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaan. Kolmas osapuoli katsoo, että holdingyhtiöiden omistussuosuksien hankinnat ovat aina täyttäneet tämän toimenpiteen tukikelpoisuutta koskevat perusteet ja että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamiseen liittyvässä kiistassa on kyse sovellettavaa laskentamenetelmää koskevasta ristiriidasta. Kolmas osapuoli katsoo, että tämän näkökohdan ymmärtäminen on tässä asiassa keskeistä.
- (61) Kyseinen kolmas osapuoli väittää, että tilinpäätösten konsolidointiin liittyvät säännöt oikeuttivat sen, että DGT:n ja TEAC:n alun perin hyväksytystä tulkinnasta poikettiin hyvin paljon. Rahallinen liikearvo on laskettava tilinpäätösten konsolidointiin liittyvien sääntöjen perusteella soveltamalla yhdistelymenetelmää, mikä edellyttää, että tietty yksikkö, joka omistaa kaikkien siihen kuuluvien yhtiöiden varat ja velat, on kohdeltava kuin kyse olisi yhden yksikön varoista ja veloista. Tämän periaatteen mukaan holdingyhtiön omistussuosuus operatiivisessa tytäryhtiössä poistuu ja kyseessä oleva arvo korvataan holdingyhtiön taseessa operatiivisen yhtiön varojen ja vastuiden markkina-arvolla. Kun varat sisällytetään osaksi holdingyhtiön omaisuutta, holdingyhtiön konsolidoituun taseeseen kirjataan varaus määrälle, joka vastaa operatiivisen tytäryhtiön omaisuusarvon markkina-arvon ja niiden kirjanpitoarvon välistä erotusta. Näin omistussuuden hankinnasta holdingyhtiöstä maksetun hankintahinnan ja holdingyhtiön nettovarallisuuden erotus kirjataan holdingyhtiön rahalliseksi liikearvoksi sen jälkeen, kun holdingyhtiö on täysimääräisesti konsolidoinut operatiivisen tytäryhtiönsä varat.
- (62) Tämän laskentatavan mukaan holdingyhtiön ja operatiivisten yhtiöiden varoja kohdellaan kuin ne olisivat yhden ainoan yrityksen varoja. Siten holdingyhtiö voisi vähentää rahallisen liikearvon TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin mukaisesti.

- b) *Edellisestä hallinnollisesta tulkinnasta poikkeamiseen oikeuttavat syyt*
- (63) Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet toteavat myös, että DGT ja TEAC poikkesivat aikaisemmasta käytännöstä, jonka mukaan TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia oli mahdollista soveltaa ainoastaan operatiivisten yhtiöiden omistusosuuksien suoriin hankintoihin.
- (64) Espanjan viranomaiset selvittivät, että DGT ja TEAC perustelivat poikkeamista edellisestä hallinnollisesta tulkinnasta seuraavista syistä:
- a) Ensinnäkin TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti suunniteltiin osaksi toimenpidekokonaisuutta, jolla pyrittiin edistämään espanjalaisten yritysten talouskasvua ja kansainvälistymistä. Tällä toimenpiteellä oli tarkoitus edistää espanjalaisia investointeja ulkomaille. Olisi säännöksen hengen vastaista jättää TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle investoinnit, joita espanjalaiset yritykset tekivät ulkomaisiin holdingyhtiöihin.
- b) Toiseksi TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentissa viitataan sen 21 §:ään, jossa mainitaan nimenomaisesti omistusosuuksien suorat ja epäsuorat hankinnat. Siksi olisi ymmärrettävä, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti kattaa omistusosuuden epäsuoran hankinnan ulkomaisista yrityksistä, silloin kun se tapahtuu hankkimalla suora omistusosuus ulkomaisesta holdingyhtiöstä, mikäli TRLIS-säädöksen 21 §:n vaatimukset täyttyvät.
- c) Kolmanneksi komission vuonna 2009 ja 2011 antamissa päätöksissä rahallisen liikearvon kirjaamisesta kuluksi viitataan omistusosuuksien suoriin ja epäsuoriin hankintoihin.
- d) Neljänneksi, jotta vähennystä voidaan soveltaa epäsuoriin hankintoihin, epäsuora omistusosuus on muutettava suoraksi omistusosuudeksi aikaisemman sulautumatoiminnon välityksellä. Koska ulkomaisten liiketoimintojen yhdistäminen on hankalaa, hankinnan, joka johtaa yritysten yhteenliittymään ja omistusosuuden hankinnan, joka ei johda liiketoimintojen yhdistämiseen, kohtelemisen eri tavoin olisi vastoin verotuksen neutraaliuden periaatetta. Lisäksi se, että investointi toteutetaan holdingyhtiön omistusosuuksien hankinnan avulla, ei riipu holdingyhtiön hankkivasta yrityksestä, vaan ulkoisesta seikasta eli markkinoiden rakenteesta.
- c) *Viittaukset epäsuoriin hankintoihin ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä, parlamentin kysymykset ja lehdistötiedote vuoden 2007 menettelyn aloittamisesta tehdystä päätöksestä*
- (65) Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet väittävät, että uusi hallinnollinen tulkinta, joka vahvistetaan 21 päivänä maaliskuuta 2012 annetussa sitovassa hallinnollisessa tulkinnassa V0608-12 ja TEAC:n 26 päivänä kesäkuuta 2012 antamassa päätöslauselmassa, on johdonmukainen ensimmäisen ja toisen päätöksen kanssa. Tämä käy ilmi kahdesta seikasta:
- a) Ensinnäkin kummassakin komission päätöksessä viitataan useasti suoriin ja epäsuoriin hankintoihin. Molemmissa päätöksissä omistusosuuksien suorasta ja epäsuorasta hankinnasta johtuvan rahallisen liikearvon vähennyskelpoisuus katsotaan sääntöjenvastaiseksi tueksi. Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet viittaavat useisiin ensimmäisen ja toisen päätöksen kohtiin, joissa mainitaan suorat ja epäsuorat hankinnat, eli ensimmäisen päätöksen 21, 167, 170 ja 175 kohtaan sekä ensimmäisen ja toisen päätöksen 1 artiklaan.
- b) Toiseksi vaikutti siltä, ettei komissio pitänyt hallinnollista tulkintaa merkittävänä, koska sitä ei mainittu ensimmäisessä tai toisessa päätöksessä.
- (66) Lisäksi Espanjan viranomaiset toteavat, että komission yksiköt lähettivät 26 päivänä maaliskuuta 2007 – ennen muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista – kirjeen, jossa ilmoitetaan, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin hallinnollinen tulkinta vaikutti liian rajoittavalta.
- (67) Espanjan viranomaiset väittävät, että verohallinto ja DGT noudattivat periaatetta yhdenmukaisesta tulkinnasta EU:n lainsäädännön kanssa, periaatetta välittömästä vaikutuksesta ja unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatetta, kun ne hyväksyivät 21 päivänä maaliskuuta annetun hallinnollisen tulkinnan V0608-12 ja 26 päivänä kesäkuuta 2012 annetun TEAC:n päätöslauselman. Kansallisten viranomaisten, tuomareiden tai hallinnon olisi aina sovellettava kansallista lainsäädäntöä EU:n lainsäädäntöä noudattaen, ja niitä sitoo Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 4 artiklassa vahvistettu vilpittömän yhteistyön periaate.

- (68) Koska Euroopan komission päätökset sitovat sen vastaanottajaa, DGT:n ja TEAC:n oli muutettava hallinnollisia vaatimuksia, jotka koskivat TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin tulkintaa. Tästä syystä hallinnollinen tulkinta ja TEAC:n päätöslauselma olivat täysin yhdenmukaisia komission kahden päätöksen sanamuodon ja soveltamisalan kanssa, niihin ei sovellettu suorasta ja epäsuorasta hankinnasta saadun rahallisen liikearvon takaisinperintää ja ne annettiin ajanjaksolla, jolloin komissio tunnisti perustellun luottamuksen syntymisen edunsaajien parissa, ja ne täyttivät ensimmäisen ja toisen päätöksen erityisehdot.
- (69) Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet väittävät, että komissio tekee väärän päätelmän soveltaessaan esillä olevaan tapaukseen asioissa *Kahla* ⁽²⁸⁾ ja *Namur-Les Assurances de Crédit* ⁽²⁹⁾ annettua unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä. Asiassa *Kahla* annetussa tuomiossa todetaan, että komission pyytämät täydentävät tiedot, joiden tarkoituksena on selkeyttää tukitoimenpiteen soveltamisalaa, ovat osa ilmoitettua tukijärjestelmää. Espanjan viranomaiset toteavat, että vaikka komissio oli jo tietoinen hallinnollisesta tulkinnasta, jolla suljettiin pois TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltaminen epäsuoriin hankintoihin, komissio ei viittaa siihen ensimmäisessä eikä toisessa päätöksessä. Lisäksi, siitä huolimatta, että komissio oli tietoinen hallinnollisesta tulkinnasta, se mainitsi kummassakin päätöksessä suorat ja epäsuorat hankinnat. Kolmannet osapuolet väittävät, että ne eivät olleet koskaan tietoisia komission ja Espanjan viranomaisten välisestä viestinnästä, jossa todettiin, että rahallista liikearvoa voitaisiin soveltaa käytännössä ainoastaan omistusosuuksien suoraan hankintaan.
- (70) Asiassa *Namur – Les Assurances* unionin tuomioistuin vahvistaa, että ainoastaan mukautukset, joilla tukijärjestelmään aiheutetaan merkittäviä muutoksia, kuuluvat ilmoitusvelvollisuuden piiriin. Espanjan viranomaisten mukaan nykyistä tukitoimenpidettä tai uutta tukea ei ole mukautettu, jos ei ole muutettu tukitoimenpiteen alun perin sisältäviä säännöksiä eikä sen rajoituksia eikä menettelyjä. Unionin tuomioistuimen tuomiosta voidaan päätellä, että uutta tulkintaa ei voida pitää uutena tukena, koska esillä olevia säännöksiä (TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti ja TRLIS-säädöksen 21 §:n 1 momentin a almomentti), niiden menettelyjä ja rajoituksia ei ole muutettu.
- (71) Lisäksi Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet väittävät, että komissio on todennut ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä, että joidenkin Euroopan parlamentin jäsenten kysymykset johtivat muodollisen tutkintamenettelyn aloittamiseen. Nämä parlamentin kysymykset koskivat enimmäkseen epäsuoria hankintoja, eli omistusosuuksia ulkomailla sijaitsevissa holdingyhtiöissä, joilla oli samaan aikaan omistusosuuksia ulkomailla sijaitsevissa operatiivisissa yrityksissä. Esimerkkejä näistä olivat Telefónica hankkima O2, Iberdrolan hankkima Scottish Power Ltd ja Banco Santanderin hankkima Abbey National Bank. Komissio oli siten tietoinen, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti kattoi myös epäsuorat hankinnat.
- (72) Lisäksi Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet väittävät, että lehdistötiedote, jossa komissio ilmoitti muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisesta vuonna 2007, viittasi parlamentin kysymyksiin, joissa käsiteltiin joitakin näistä liiketoimista, erityisesti Telefónica hankkimaan O2:ta, Iberdrolan hankkimaan Scottish Poweria sekä yritysten Sacyr, Abertis ja Cintra tarjouksia Ranskan moottoriteiden käyttöoikeussopimuksista. Lisäksi Iberdrola väittää, että komissio hyväksyi Iberdrolan ja Scottish Powerin fuusion ⁽³⁰⁾, ja tästä syystä komission on pitänyt tietää, että Iberdrola osti osakkeita holdingyhtiöstä, jolla oli operatiivisia tytäryhtiöitä.

d) *Yhdenvertaisen kohtelun, syrjimättömyyden ja verotuksen neutraaliuden periaatteet*

- (73) Espanjan viranomaiset ja eräät kolmannet osapuolet katsovat, että yhdenvertaisen kohtelun ja syrjimättömyyden periaatteet edellyttävät, että keskenään vertailukelpoisia tilanteita ei saa käsitellä eri tavoin eikä keskenään erilaisia tilanteita saa käsitellä samalla tavalla, ellei tällaista erilaista käsittelyä voida objektiivisesti perustella.
- (74) Espanjan viranomaiset ja eräät kolmannet osapuolet väittävät, että omistusosuuksien epäsuora hankinta ulkomaisista operatiivisista yrityksistä aikaisemmin tehdyn holdingyhtiön omistusosuuden hankinnan seurauksena on verrattavissa operatiivisen yrityksen omistusosuuksien suoraan hankkimiseen. Siksi ensimmäisen ja toisen päätöksen päätelmiä pitäisi voida soveltaa suoriin ja epäsuoriin hankintoihin. Tämä merkitsee, että hallinnollinen tulkinta, joka kattaa epäsuorat hankinnat, olisi julistettava sääntöjenvastaiseksi ja sisämarkkinoille soveltumattomaksi tueksi, ja että komission olisi myös ilman eri toimenpiteitä tunnustettava perustellun luottamuksen olemassaolo siltä osin kun on kyse 1 päivän tammikuuta 2002 ja 21 päivän joulukuuta 2007 (21 päivän toukokuuta 2011) välillä suoritetuista omistusosuuksien epäsuorista hankinnoista ensimmäisen ja toisen päätöksen 1 artiklan vaatimusten mukaisesti.

⁽²⁸⁾ Ks. asia C-537/08 P, *Kahla Thüringen Porzellan GmbH v. komissio*, tuomio 16.12.2010.

⁽²⁹⁾ Ks. asia C-44/93, *Namur – Les assurances du crédit v. komissio*, tuomio 9.8.1994.

⁽³⁰⁾ Sulautuma COMP M.4517 – Iberdrola/Scottish Power.

- (75) Kolmannet osapuolet viittaavat myös verotuksen neutraaliuden periaatteeseen. Verotuksen neutraaliuden periaate edellyttää investointien samaa tasa-arvoista kohtelua investointien toteutuskeinoista riippumatta. Kun tarkastellaan omistusosuusien epäsuoraa hankintaa, rahallinen liikearvo voi syntyä omistusosuusien epäsuorasta hankinnasta ainoastaan, jos tämä epäsuora hankinta muuttuu suoraksi hankinnaksi sulautumatoiminnolla, jossa Espanjassa verovelvollinen yhtiö hankkii ulkomailla sijaitsevan yhtiön. Koska kansainvälisten liiketoimintojen yhdistäminen on hankalaa, rahallisen liikearvon syntymiselle ei pitäisi olla tarpeen toteuttaa sulautumatoimintaa ulkomaisen operatiivisen yhtiön kanssa. Samasta syystä emoyhtiön ja ulkomailla sijaitsevan holdingyhtiön (joka sulautui samaan aikaan operatiivisen tytäryhtiönsä kanssa) välillä ei pitäisi olla tarpeen suorittaa monitasoista sulautumatoimintaa. Verotuksen neutraaliuden periaatteen vuoksi olisi noudatettava logiikkaa, jonka mukaan TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti kattaa suorat ja epäsuorat hankinnat.

e) *Uudella hallinnollisella tulkinnalla ei ole taannehtivaa vaikutusta*

- (76) Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet kiistävät myös toteamuksen, joka sisältyy vuoden 2013 menettelyn aloittamista koskevaan päätökseen ja joka koskee hallinnollisen tulkinnan taannehtivia vaikutuksia. Espanjan viranomaisten mukaan taannehtiva vaikutus liittyy ainoastaan säädöksiin tai lakeihin, jotka aiheuttavat oikeusvaikutuksia kolmansille osapuolille. Ylimmän tuomioistuimen mukaan hallinnollinen tulkinta, kuten verolausunto, ei ole säädös, vaan pelkkä menettelyasiakirja. Toimija ei voi hakea muutosta verolausuntoihin, ja niiden tarkoitus on puhtaasti informatiivinen. Niillä ei voi olla taannehtivaa vaikutusta, koska ne eivät voi aiheuttaa oikeusvaikutuksia. Kolmannet osapuolet ovat samaa mieltä siitä, ettei toimenpiteellä ole taannehtivaa vaikutusta. Ensinnäkin verovelvollinen pyytää verotulkintoja niistä veroista, joita ei ole vielä tarkastettu ja peritty. Toiseksi monet verovelvolliset jättivät huomiotta hallinnollisen tulkinnan alkuperäiset kriteerit ja sovelsivat TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin mukaista rahallisen liikearvon vähennystä omistusosuusien epäsuoriin hankintoihin.

B. PERUSTELTU LUOTTAMUS, OIKEUSVARMUUS JA ESTOPPEL-PERIAATE

- (77) Espanjan viranomaisten mukaan, siinä tapauksessa, että komissio toteaa TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin uuden hallinnollisen tulkinnan sääntöjenvastaiseksi tueksi, ensimmäisen ja toisen päätöksen 1 artiklan perusteltua luottamusta koskevia päätelmiä olisi myös voitava soveltaa omistusosuusien epäsuoriin hankintoihin.
- (78) Espanjan viranomaiset viittaavat asetuksen (EY) N:o 659/1999 14 artiklan 1 kohtaan – jonka perusteella komissio ei saa vaatia tuen takaisinperimistä, jos tämä olisi vastoin yhteisön lainsäädännön yleistä periaatetta – ja vaativat, ettei tukea peritä takaisin tässä tapauksessa perustellun luottamuksen olemassaolon vuoksi.
- (79) Espanjan viranomaisten ja kolmansien osapuolten mukaan seuraavat komission toimet tukivat perustellun luottamuksen syntymistä tuensaajien parissa:
- a) Komissio on luonut uutta perusteltua luottamusta sellaisten omistusosuusien epäsuorasti hankkineiden toimijoiden parissa, jotka täyttivät kahdessa komission päätöksessä vahvistetut edellytykset, koska ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä viitataan jatkuvasti epäsuoriin hankintoihin. Perusteltu luottamus tunnustettiin ensimmäisessä päätöksessä (164–167 kohta) ja toisessa päätöksessä (190–193 kohta), ja tässä yhteydessä viitattiin suoriin ja epäsuoriin hankintoihin.
- b) Komission parlamentin jäsenten Erik Meijerin, Sharon Bowlesin ja David Martinin kirjallisiin kysymyksiin antamissa vastauksissa ⁽³¹⁾ siitä, oliko toimenpide katsottava tueksi, viitattiin nimenomaisesti Telefónica O2:ta koskevaan hankintaan ja yritysten Abertis, Cintra ja Sacyr Ranskan moottoriteitä koskevaan tarjoukseen sekä Iberdrolan Scottish Poweria koskevaan hankintaan. Ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä todettiin, että vastaukset näihin parlamentin kysymyksiin antavat aihetta perusteltuun luottamukseen. Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet katsovat, että näiden vastauksien perusteella TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaa ei pelkästään nimenomaisesti rajattu suoriin hankintoihin vaan että hankittujen yritysryhmien rakenteen vuoksi annettiin lisäksi aihetta olettaa, että ne liittyvät epäsuoriin hankintoihin. Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet muistuttavat erityisesti Scottish Powerin ja Iberdrolan fuusiosta, jonka komissio hyväksyi. Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet uskovat kilpailun pääosaston yksikköjen toimittamien tietojen perusteella, että komissio oli tietoinen siitä, että jälkimmäinen hankinta oli omistusosuuden epäsuora hankinta ulkomailla sijaitsevasta yrityksestä, joka aiheutui aiemmasta holdingyhtiön hankinnasta. Siten varovainen ja huolellinen taloudellinen toimija ei voinut Euroopan parlamentin jäsenille annettujen vastauksien perusteella päätellä, että niissä viitattiin ainoastaan omistusosuusien suoraan hankintaan.

⁽³¹⁾ Kirjalliset kysymykset E-4431/05 ja E-4772/05.

- (80) Espanjan viranomaisten mukaan TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin aiempi rajoittava hallinnollinen tulkinta ei vaikuta omistussuoksia suoraan hankkineiden tuensaajien perusteltuun luottamukseen. Tämä johtuu siitä, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti on selkeä säännös, joka sisältää viittauksen tilien konsolidointisääntöihin ja jolla pyritään edistämään espanjalaisia sijoituksia ulkomaille, mikäli yrityksellä on jokinlaista vaikutusvaltaa hankitun yrityksen toimintaan nähden ja se harjoittaa taloudellista toimintaa.
- (81) Kolmansien osapuolten mukaan komission ja Espanjan viranomaisten väliset keskustelut muodollisen tutkintamenettelyn yhteydessä eivät aiheuta muutoksia tukitoimenpiteen edunsaajien perusteltuun luottamukseen. Tällaisilla keskinäisillä keskusteluilla voisi olla oikeusvaikutuksia kolmansille osapuolille, jos ne kävisivät ilmi päätösten sanamuodosta.
- (82) Kolmannet osapuolet väittävät, että komissio on loukannut estoppel-periaatetta, jonka mukaan komissio ei voi toimia vastoin omia säädöksiään tai toimenpiteitään. Komissio viittasi jatkuvasti ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä epäsuoriin hankintoihin. Komission ei pitäisi näin ollen muuttaa säännöksessä alun perin esitettyjä takeita väittämällä, että verohallinto on muuttanut säännöksen tulkintaa.
- (83) Kolmannet osapuolet väittävät myös, että komissio on rikkonut oikeusvarmuuden periaatetta. Komissio viittaa toistuvasti suoriin ja epäsuoriin hankintoihin, mutta se ei viittaa TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin hallinnolliseen tulkintaan kahden päätöksen sanamuodossa. Kolmannet osapuolet katsovat, että päätöksen sanamuodon perusteella varovainen ja huolellinen taloudellinen toimija olisi saanut käsityksen, että epäsuorat hankinnat kuuluivat TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaan.

5. ESPANJAN HUOMAUTUKSET KOLMANSIEN OSAPUOLTEN HUOMAUTUKSIIN

- (84) Espanjan viranomaiset huomauttavat, että kaikki kolmannet osapuolet ovat samaa mieltä ja tukevat Espanjan viranomaisten huomautuksissa esitettyjä näkökohtia.
- (85) Espanjan viranomaiset toistivat, että DGT:n uusi hallinnollinen tulkinta, joka sisältyi 21 päivänä maaliskuuta 2012 annettuun hallinnolliseen tulkintaan V0608/12, ja 26 päivänä kesäkuuta 2012 annettuun TEAC:n päätöslauselmaan, ei muodosta uutta tukea. Verolausuntoihin annetuilla vastauksilla ja TEAC:n päätöslauselmilla ei ole oikeusvaikutuksia.
- (86) Ylimmän tuomioistuimen 24 päivänä kesäkuuta 2013 antama tuomio osoittaa, että rahallista liikearvoa laskettaessa olisi otettava huomioon tilien konsolidointisäännöt riippumatta siitä, ovatko ulkomailla hankittujen yhtiöiden tilit konsolidoituja vai yksittäisiä tilejä. Vaikka tämän tuomion aihe ei liittynyt siihen, sovelletaanko TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia suoriin tai epäsuoriin hankintoihin, viittaus kirjanpitosääntöihin merkitsee, että suoria ja epäsuoria yritysostoja olisi kohdeltava samalla tavoin TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin osalta.
- (87) Viisi kolmatta osapuolta toteaa huomautuksissaan, että ne ovat vähentäneet epäsuoriin hankintoihin liittyvän rahallisen liikearvon yhtiöverotuksessa. Tästä syystä uusi hallinnollinen tulkinta ei ole vaikuttanut TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaan.
- (88) Komissio tunnusti perustellun luottamuksen olemassaolon ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä Erik Meijerin ja Sharon Bowlesin kirjallisiin kysymyksiin antamiensa vastausten perusteella. Vastauksista ei käynyt ilmi, että ne rajoittuivat suoriin hankintoihin. Näihin parlamentin kysymyksiin annetuissa vastauksissa päinvastoin viitattiin tiettyihin epäsuoriin hankintoihin.
- (89) Lisäksi luottamuksensuojan periaatteen tarkoitus on suojella väitetyn valtiontuen edunsaajia, ei jäsenvaltiota. Siksi tuensaajien olisi arvioitava, olisivatko komission (eivät jäsenvaltion) hyväksymät toimenpiteet voineet antaa aiheutta perustellun luottamuksen olemassaololle.
- (90) Aloittamalla tämän tutkintamenettelyn komissio aikoo tarkistaa omia toimenpiteitään, mikä loukkaa oikeusvarmuuden ja estoppel-periaatteita.
- (91) Espanjan viranomaiset muistuttavat komissiolle, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin tukiluonne ei ole lopullinen, koska se on Euroopan unionin tuomioistuimen tarkasteltavana.

6. TOIMENPITEEN ARVIOINTI

- (92) Komissio totesi ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti muodosti sääntöjenvastaisen ja sisämarkkinoille soveltumattoman järjestelmän siltä osin kun on kyse EU:n sisäisistä ja sen ulkopuolisista yritysostoista. Komissio totesi erityisesti, että esillä olevassa asiassa se, että espanjalainen yritys voi vähentää vähintään viiden prosentin omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisesta yrityksestä johtuvan rahallisen liikearvon, muodosti valikoivan edun, jota ei voida perustella verojärjestelmän logiikalla. Lisäksi toimenpiteen ei todettu soveltuvan sisämarkkinoille⁽³²⁾. Komissio viittaa näiden päätöksien päätelmiin osoittaakseen, että toimenpide muodosti sääntöjenvastaisen sisämarkkinoille soveltumattoman valtiontuen.
- (93) Espanjan viranomaiset eivät nostaneet kumoamiskannetta ensimmäistä tai toista päätöstä vastaan. Unionin yleisessä tuomioistuimessa on kuitenkin käsiteltävänä lukuisia kolmansien osapuolten vireille panemia riita-asioita⁽³³⁾.
- (94) Tämä päätös koskee yksinomaan TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin uuden hallinnollisen tulkinnan vaikutuksia. Espanjan viranomaiset ottivat sen käyttöön ensimmäisen ja toisen päätöksen hyväksymisen jälkeen.

A. TOIMENPITEEN UUDEN TUEN LUONNE

- (95) Ensimmäisen ja toisen päätöksen tavoitteena oli arvioida Espanjan järjestelmän soveltuvuutta sisämarkkinoille, kuten Espanjan viranomaiset esittivät ensimmäisen ja toisen päätöksen hyväksymiseen johtaneen hallinnollisen menettelyn aikana. Ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä järjestelmä (TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti), ”jota Espanja soveltaa sääntöjenvastaisesti”⁽³⁴⁾, todettiin sääntöjenvastaiseksi ja sisämarkkinoille soveltumattomaksi.
- (96) Vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella päätöksen soveltamisala on määritettävä viittaamalla päätöksen sanamuotoon ja ottamalla huomioon jäsenvaltion kuvaama tukijärjestelmä⁽³⁵⁾. Tuomioistuin katsoi asiassa *Kahla Thüringen* annetussa tuomiossa, että komission esittämää täydentävää tietopyyntöä, jolla pyritään selvittämään tukijärjestelmän soveltamisalaa, ja jäsenvaltioiden vastausta tähän pyyntöön, on pidettävä tukijärjestelmän erottamattomana osana⁽³⁶⁾.
- (97) Espanjan viranomaiset olivat selvittäneet 4 päivänä kesäkuuta 2007 päivätyssä kirjeessään⁽³⁷⁾, että asiaa koskevan hallinnollisen käytännön perusteella rahallisen liikearvon vähentäminen oli mahdollista ainoastaan operatiivisten yhtiöiden omistusosuuksien suorissa hankinnoissa.
- (98) Tätä käytäntöä osoittavat myös DGT:n ja TEAC:n johdonmukaiset hallinnolliset tulkinnat vuodesta 2002 vuoteen 2012. TRLIS-säädöksen asiaankuuluvien säännöksiä sanamuodosta huolimatta DGT ja TEAC sovelsivat johdonmukaisesti ja systemaattisesti TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia ensimmäisen ja toisen päätöksen tekoaikaan ainoastaan omistusosuuksien suoraan hankintaan operatiivisista yhtiöistä. Tämä tulkinta oli ollut voimassa 1 päivästä tammikuuta 2002 lähtien, jolloin TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti tuli ensimmäisen kerran voimaan.

⁽³²⁾ Ks. ensimmäisen päätöksen 83 kohta ja sitä seuraavat kohdat sekä toisen päätöksen 96 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

⁽³³⁾ Monia oikeudenkäyntejä aloitettiin 28 päivänä lokakuuta 2009 annetun päätöksen C-45/07 johdosta. Erityisesti unionin yleisen tuomioistuimen asiassa T-211/10, *Iberdrola v. komissio*, 8 päivänä maaliskuuta 2012 antama tuomio; unionin yleisen tuomioistuimen 21 päivänä maaliskuuta 2012 antamat määräykset asiassa T-225/10, *BBVA v. komissio*; asiassa T-228/10, *Telefónica v. komissio*; asiassa T-234/10, *Ebro/Puleva v. komissio* ja asiassa T-174/11, *Modelo Continente v. komissio*; sekä sen asiassa T-236/10, *AEB v. komissio*, 29 päivänä maaliskuuta 2012 antama määräys. Unionin tuomioistuimen asiassa C-274/12 P, *Telefónica v. komissio*, 19 päivänä joulukuuta 2013 antama tuomio. Unionin yleisessä tuomioistuimessa edelleen vireillä olevat asia T-207/10, *Deutsche Telekom v. komissio*; asia T-219/10, *Autogrill v. komissio* ja asia T-227/10, *Banco Santander v. komissio*. Monia oikeudenkäyntejä aloitettiin 12 päivänä tammikuuta 2011 annetun päätöksen C-45/07 johdosta. Erityisesti unionin yleisen tuomioistuimen asiassa T-431/11, *Iberdrola v. komissio*, 5 päivänä kesäkuuta 2012 antama määräys; asiassa T-424/11, *Cementos Molins v. komissio*, 13 päivänä joulukuuta 2012 antama määräys; asiassa T-459/11, *Barloworld v. komissio*, 10 päivänä kesäkuuta 2013 antama määräys ja sen 9 päivänä syyskuuta 2013 antamat määräykset asiassa T-429/11, *BBVA v. komissio*; asiassa T-430/11, *Telefónica v. komissio*, asiassa T-400/11, *Altadis v. komissio* ja asiassa T-430/11, *Telefónica v. komissio*. Unionin yleisessä tuomioistuimessa on edelleen vireillä asia T-239/11, *Sigma v. komissio*; asia T-399/11, *Banco Santander v. komissio*; asia T-405/11, *Axa v. komissio*; ja asia T-406/11, *Prosegur v. komissio*. Unionin tuomioistuimessa on edelleen vireillä seuraavia tuomioita koskevat muutoksenhaut: asia C-587/13 P *BBVA v. komissio* ja asia C-588/13 P, *Telefónica v. komissio*.

⁽³⁴⁾ On myös selvää, että ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä katettu kysymys perustellusta luottamuksesta rajoittuu niiden toimenpiteiden soveltamisalaa, joita näissä kahdessa päätöksessä pidetään sääntöjenvastaisena sisämarkkinoille soveltumattomana tukena. Perustellun luottamuksen olemassaolon tunnustaminen päätöksessä ei merkitse eikä voi merkitä sitä, että tarkastellun sääntöjenvastaisen sisämarkkinoille soveltumattoman tuen soveltamisalaa laajennetaan vaan että ainoastaan sen takaisinperintää rajoitetaan.

⁽³⁵⁾ Ks. asia C-537/08 P, *Kahla Thüringen Porzellan GmbH v. komissio*, tuomio 16.12.2010, 44 kohta ja sitä seuraavat kohdat; ks. myös asia C-138/09, *Todaro Nunziatina*, tuomio 20.5.2010, 31 kohta.

⁽³⁶⁾ Ks. asia C-537/08 P, *Kahla Thüringen Porzellan GmbH v. komissio*, tuomio 16.12.2010, 45 kohta.

⁽³⁷⁾ Ks. 4 päivänä kesäkuuta 2007 päivätty kirje vastauksena komission 26 päivänä maaliskuuta 2007 esittämään tietopyyntöön.

- (99) Lisäksi Espanjan viranomaisten maaliskuussa 2012 käyttöön ottama TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin uusi hallinnollinen tulkinta on laajentanut säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaa, koska toimenpidettä voidaan soveltaa nyt ulkomaisten omistusosuuksien suorasta hankinnasta johtuvan rahallisen liikearvon lisäksi myös silloin, kun rahallista liikearvoa syntyy ulkomaisten yritysten omistusosuuksien epäsuorasta hankinnasta holdingyhtiön omistusosuuksien hankinnan välityksellä.
- (100) On tärkeää korostaa, että esillä olevassa asiassa ei ole kyse sen määrittämisestä, onko tuki mahdollisesti voimassa olevaa tukea. Ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä jo pääteltiin, että tarkasteltava toimenpide (TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti, sellaisena kuin Espanjan viranomaiset panivat sen täytäntöön), muodosti sääntöjenvastaisen ja sisämarkkinoille soveltumattoman tuen. Siksi uusi hallinnollinen tulkinta ei voi missään tapauksessa muodostaa voimassa olevaa tukea. Esillä olevassa asiassa on sen sijaan merkityksellistä selvittää, kattaako ensimmäisen ja toisen päätöksen soveltamisala myös holdingyhtiön aiemman hankinnan seurauksena tehdyt epäsuorat hankinnat.
- (101) Komissio katsoo, etteivät mitkään Espanjan viranomaisten ja kolmansien osapuolten esittämät väitteet osoita, ettei toimenpide ole uutta tukea jäljempänä esitettyjen syiden perusteella.

6.1. Alkuperäinen hallinnollinen tulkinta ei ole lopullinen eikä merkityksellinen ja järjestelmällinen hallinnollinen käytäntö

- (102) Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet väittävät näkemyksensä tueksi, ettei toimenpide ole uutta tukea ja että edellinen hallinnollinen tulkinta ei ollut lopullinen vaan siihen voitiin hakea muutosta tuomioistuimessa ja se ei ollut vakiintunut käytäntö.
- (103) Nämä väitteet eivät ole merkityksellisiä tässä päätöksessä. Komissio on ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä tutkinut Espanjan viranomaisten soveltamaa valtion tukijärjestelmää. Sillä seikalla, että hallinto tai tuomioistuimet voivat muuttaa järjestelmää joskus tulevaisuudessa, ei ole vaikutusta tutkimuksen kohteeseen eikä siis päätöksiä soveltamisalaan.
- (104) Espanjan viranomaisten väitteet on hylättävä myös seuraavista syistä:
- (105) Kun kyse on väitteestä, ettei hallinnollinen tulkinta ollut verohallinnon merkityksellinen ja vakiintunut käytäntö, komissio toteaa, että kaikista Espanjan viranomaisten toimittamista DGT:n hallinnollisista tulkinnoista ja TEAC:n päätöslauselmista käy ilmi, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle on järjestelmällisesti ja johdonmukaisesti suljettu sellaiset omistusosuuksien epäsuorat hankinnat, jotka johtuvat holdingyhtiön omistusosuuden suorasta hankinnasta.
- (106) Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet väittävät myös, ettei hallinnollinen tulkinta ole merkityksellinen ja lopullinen, koska se ei ole oikeuslähde ja koska siihen voidaan aina hakea muutosta toimivaltaisissa tuomioistuimissa.
- (107) Komissio katsoo, että se, että hallinnollisesta tulkinnasta ja TEAC:n päätöslauselmista voidaan valittaa seuraavan oikeusasteen tuomioistuihin, ei merkitse, että näillä hallinnollisilla tulkinnoilla ja erityisesti TEAC:n päätöslauselmilla ei olisi oikeusvaikutuksia asianomaiseen verovelvolliseen. Kuten 17 päivänä joulukuuta 2003 annetun yleisen verolain 58/2003 89 §:ssä säädetään, verolausuntoa koskevaan pyyntöön annetut vastaukset sitovat verohallintoa. Tämä merkitsee, että verohallinnon on käytettävä samoja perusteita, kun veronmaksajien keskuudessa vallitsee perusteiden ja olosuhteiden identtisyys. Varovainen ja huolellinen taloudellinen toimija odottaa siten verohallinnolta johdonmukaista lähestymistapaa tilanteisiin, joissa veronmaksajien keskuudessa vallitsee perusteiden ja olosuhteiden identtisyys.
- (108) Espanjan viranomaiset ja eräät kolmannet osapuolet väittävät, ettei alkuperäinen hallinnollinen tulkinta ole johdonmukainen hallinnollinen käytäntö, koska hallinnolliseen tulkintaan sisältyviin kriteereihin voidaan myöhemmin tehdä aina muutoksia. Kuten Espanjan viranomaiset toteavat, lain 58/2003 89 §:ssä edellytetään, että hallinnolliseen tulkintaan sisältyviä kriteerejä sovelletaan johdonmukaisesti siltä osin kuin oikeuskäytäntö tai sovellettava laki ei muuta tulkintaa. Komissio toteaa, että kaikista DGT:n hallinnollisista tulkinnoista ja TEAC:n päätöslauselmista käy ilmi, että ajanjaksolla 2002–2012 sovellettiin johdonmukaista käytäntöä, jota ei ole muutettu lailla eikä myöskään oikeuskäytännöllä.

- (109) Espanjan viranomaiset ja eräät kolmannet osapuolet väittävät, että hallinnollista tulkintaa muutettiin asteittain TEAC:n kesäkuussa 2010 antamalla päätöslauselmalla ja valtakunnallisen ylioikeuden 13 päivänä lokakuuta 2011 antamalla tuomiolla ⁽³⁸⁾, jonka ylin tuomioistuin vahvisti 24 päivänä kesäkuuta 2013 annetussa tuomiossa ⁽³⁹⁾. Komissio katsoo, etteivät edellä mainitut tuomiot todista, että omistusosuuksien epäsuorien hankintojen verokohtelua muutettiin TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin yhteydessä. TEAC:n päätöslauselma, valtakunnallisen ylioikeuden tuomio ja ylimmän tuomioistuimen tuomio liittyvät omistusosuuksien hankintaan ryhmän sisällä, mistä ei ole kyse esillä olevassa asiassa. Kummassakaan tuomiossa ei viitata nimenomaisesti omistusosuuksien epäsuoraan hankintaan eikä niissä käsitellä rahallisen liikearvon olemassaoloa, koska muutoksenhakua käsitellyt tuomioistuin oli jo vahvistanut rahallisen liikearvon olemassaolon, ja se jäi muutoksenhaun soveltamisalan ulkopuolelle. Espanjan veroviranomaisten hallinnollinen käytäntö takaisinperintämenettelyssä on ollut se, että ensin tarkastellaan hankintojen epäsuoraa tai suoraa luonnetta – riippumatta siitä, onko kyse ryhmän sisäisistä hankinnoista – sen määrittämiseksi, johtavatko ne veroetuun.
- (110) Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet kiistävät myös 17 päivänä heinäkuuta 2013 annetussa menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä esitetyn komission toteamuksen, jonka mukaan veroilmoituksiin sisältyvät epäsuoriin hankintoihin liittyvät rahallisen liikearvon verovähennykset kiellettiin järjestelmällisesti. Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet väittävät, ettei vähennystä voida järjestelmällisesti kieltää, koska Espanjan veronkantojärjestelmä perustuu veron oma-aloitteeseen määräämiseen (autoliquidación).
- (111) Komissio katsoo, ettei veron oma-aloitteeseen määräämiseen perustuvan järjestelmän olemassaolo poista sitä seikkaa, että toimenpide on uutta tukea. Se, että Espanjan veronkantojärjestelmä perustuu veron oma-aloitteeseen määräämiseen, ei takaa, että kukin verovelvollinen suorittaa veronmaksun kaikki vaiheet virheettömästi ja lakia noudattaen. Verohallinnolla on valtuudet tarkastaa ja valvoa, että verovelvolliset noudattavat järjestelmää. Itse asiassa, kuten Espanjan viranomaiset ilmoittivat, jos sellainen verovelvollinen, joka on vähentänyt verotuksessa epäsuorista hankinnoista johtuvan rahallisen liikearvon, joutuu verotarkastukseen, verohallinto, jota sitoo velvollisuus soveltaa samoja perusteita tilanteissa, joissa verovelvollisten keskuudessa vallitsee perusteiden ja olosuhteiden identtisyys, ei olisi hyväksynyt yrityksen veroilmoitukseen sisältyvän rahallisen liikearvon vähennystä. Sen vuoksi oma-aloitteeseen määräämiseen perustuva verojärjestelmä ei ole ristiriidassa komission sen näkemyksen kanssa, että yritysten esittämät pyynnöt epäsuoran omistusosuuden hankinnasta johtuvan rahallisen liikearvon vähentämisestä torjuttaisiin systemaattisesti.
- (112) Tässä analyysissä ei ole merkitystä sillä, että jotkut verovelvolliset eivät ottaneet huomioon voimassa olevaa hallinnollista tulkintaa vaan vähensivät omistusosuuksien epäsuorasta hankinnasta johtuvan rahallisen liikearvon. Lain 58/2003 89 §:n nojalla verohallinnon on sovellettava verotulkinnoissa esitettyjä kriteerejä, jos verovelvollisten keskuudessa vallitsee perusteiden ja olosuhteiden identtisyys. Siksi verovelvollisten, jotka vähensivät omistusosuuksien epäsuorasta hankinnasta johtuvan rahallisen liikearvon ja jotka joutuivat myöhemmin verotarkastukseen, olisi korjattava veroilmoituksiaan.
- (113) DGT:n hallinnolliset tulkinnat ja TEAC:n päätöslauselmat vahvistavat, että ensimmäisen ja toisen päätöksen antohetkellä ja jopa niiden hyväksymisen jälkeen (maaliskuuhun 2012 saakka) Espanjan viranomaisten johdonmukainen hallinnollinen käytäntö oli soveltaa kyseistä verojärjestelmää ainoastaan ulkomailla sijaitsevien operatiivisten yhtiöiden omistusosuuksien suoraan hankintaan. Holdingyhtiön omistusosuuden suorasta hankinnasta johtuviin omistusosuuksien epäsuoriin hankintoihin sovellettavat kaikki verovähennykset torjuttiin järjestelmällisesti. Lisäksi komissio katsoo, ettei oma-aloitteeseen määräämiseen perustuva Espanjan veronkantojärjestelmä muuta sitä, että uusi hallinnollinen tulkinta on laajentanut TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaa.

6.2. Uusi hallinnollinen tulkinta ei merkitse merkittävää muutosta TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaa

- (114) Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet väittävät, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttiin ei ole tehty merkittäviä muutoksia ja että säännöksen soveltamisalan hallinnollista tulkintaa ei voida pitää tuen merkittävänä muutoksena. Lisäksi se, että DGT ja TEAC ovat muuttaneet hallinnollista tulkintaa, ei vaikuta TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaa.

⁽³⁸⁾ Ks. valtakunnallisen ylioikeuden 13 päivänä lokakuuta 2011 antama tuomio; muutoksenhakunumero 432/2008.

⁽³⁹⁾ Ks. ylimmän tuomioistuimen 24 päivänä kesäkuuta 2013 antama tuomio; RJ/2013/5335.

- (115) Ei ole kuitenkaan epäilystä siitä, että veroetuuden soveltamisalan laajentaminen (johon voi liittyä miljardien eurojen valtiontuen myöntäminen) kattamaan omistusosuuksien epäsuorat hankinnat muodostaa merkittävän muutoksen järjestelmän soveltamisalaan ⁽⁴⁰⁾.
- (116) Rahallisen liikearvon laskentamenetelmää on muutettu, ja rahallinen liikearvo on määritetty uudelleen, jotta se voidaan vähentää silloin, kun se syntyy ulkomaisten yritysten omistusosuuksien epäsuorasta hankinnasta holdingyhtiön omistusosuuksien suoran hankinnan välityksellä. Tämä laskentamenetelmän muutos on selvästi laajentanut TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaa.

6.2.1. Rahallisen liikearvon laskentatapa

- (117) Espanjan viranomaisten komissiolle hallinnollisessa ja muodollisessa tutkintamenettelyssä toimittamat DGT:n hallinnolliset tulkinnat ja TEAC:n oikeuskäytäntö ovat näyttöä siitä, että vuodesta 2002, jolloin TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti hyväksyttiin, aina vuoteen 2012 sovellettiin johdonmukaista hallinnollista käytäntöä, jonka perusteella TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle jätettiin omistusosuuksien epäsuorat hankinnat, jotka johtuvat holdingyhtiön omistusosuuksien suorasta hankinnasta. DGT:n järjestelmä ja TEAC:n oikeuskäytäntö periaatteessa vahvistivat niiden alustavan tulkinnan seuraavien seikkojen vuoksi.
- (118) Liikearvo on aineeton hyödyke, joka syntyy, kun yksi yritys hankkii toisen, ja se vastaa tämän hankintahinnan ja nettovarallisuuden kirjanpitoarvon eroa. Taloudellisen toiminnan harjoittamisesta muodostuu aineeton hyödyke, esim. asiakkassalkusta, maantieteellisestä sijainnista, teknisestä erityisosaamisesta, henkilöresursseista tai yrityksen arvovallasta, ja tämän tuloksena hankintahinta on korkeampi kuin kirjanpitoarvo. Liikearvo voi siten syntyä ainoastaan varsinaista liiketoimintaa harjoittavan operatiivisen yrityksen suorasta hankinnasta. Liikearvo ei voi siten syntyä holdingyhtiössä, jonka pääasiallinen tavoite on omistaa operatiivisten yritysten osakkeita ⁽⁴¹⁾.
- (119) Jos yrityksen omistusosuudesta maksettu hinta ylittää sen kirjanpitoarvon, tämä voi johtua kahdesta eri syystä: 1) yhtiön omaisuuden ja oikeuksien todellisesta arvosta tai 2) ylihinnaista joka maksettiin odotettaessa korkeampia tuloja tulevaisuudessa. Jälkimmäinen vastaa rahallista liikearvoa ⁽⁴²⁾.
- (120) DGT ja TEAC sovelsivat seuraavaa nelivaiheista lähestymistapaa rahallisen liikearvon, eli hankintahinnan ja sen kirjanpitoarvon eron, joka ei johdu ulkomailla sijaitsevan yhtiön nettovarallisuudesta, laskentaan:
- a) omistusosuuden hankintahinnan ja sen kirjanpitoarvon erotuksen laskeminen;
 - b) kirjanpitoarvon olisi heijastettava oman pääoman osuutta, joka vastaa Espanjassa verovelvollisen yrityksen omistusosuutta ulkomaisessa yhtiössä;
 - c) omistusosuuden hankintahinnan ja sen kirjanpitoarvon erotus pitää kirjata ulkomailla sijaitsevan yrityksen omaisuuteen kyseisen omaisuuden markkina-arvon rajaan saakka konsolidoitua tilinpitoa koskevissa säännöissä vahvistettujen kriteerien mukaisesti ⁽⁴³⁾;
 - d) jäljelle jäävä määrä on rahallinen liikearvo, jonka määrästä korkeintaan yksi kahdeskymmenesosa voidaan vähentää vuosittain veropohjasta.
- (121) Tämän laskentamenetelmän perusteella, jos Espanjassa verovelvollinen yritys hankkii omistusosuuden ulkomailla sijaitsevasta holdingyhtiöstä – jonka päätoimiala on osakkeiden omistaminen ja muiden operatiivisten yritysten varojenhoito – holdingyhtiön hankintahinnan ja nettovarallisuuden kirjanpitoarvon välinen erotus olisi kirjattava holdingyhtiön omaisuuseräksi kyseisen omaisuuserän markkina-arvon rajaan saakka. Koska holdingyhtiön omaisuuserät ovat omistusosuuksia ulkomailla sijaitsevilla operatiivisilla tytäryrityksissä, sen omaisuuserien markkina-arvo vastaa osakkeiden hankintahintaa, joten rahallista liikearvoa ei voi syntyä. Tämän tulkinnan mukaan rahallinen liikearvo voi syntyä ainoastaan operatiivisen yrityksen suorasta hankinnasta.
- (122) DGT:n 21 päivänä maaliskuuta 2012 esittämä uusi hallinnollinen tulkinta ja 26 päivänä kesäkuuta 2012 annettu TEAC:n päätöslauselma laajensivat TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan koskemaan sellaista omistusosuuksien epäsuoraa hankintaa, joka johtuu holdingyhtiön omistusosuuksien suorasta hankinnasta. Espanjan viranomaisten ja yhden kolmannen osapuolen mukaan olisi käytettävä seuraavaa rahallisen liikearvon laskentamenetelmää:

⁽⁴⁰⁾ On myös korostettava, että uuden tulkinnan vuoksi DGT ja TEAC myönsivät poikkeuksen TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin alkuperäiseen hallinnolliseen tulkintaan siltä osin kun on kyse uudesta mahdollisuudesta soveltaa sitä omistusosuuksien epäsuoriin hankintoihin (ks. edellä oleva 2.3.2 kohta).

⁽⁴¹⁾ Ks. TEAC:in 3 päivänä marraskuuta 2011 antama päätöslauselma R.G. 2842-09.

⁽⁴²⁾ Ks. TEAC:in 26 päivänä kesäkuuta 2012 antama päätöslauselma R.G. 3637/2010 ja 1439/2011.

⁽⁴³⁾ TEAC:in mukaan kuninkaan asetuksen 1815/1991 23 ja 24 §:n mukaisesti.

- (123) Jos kyse on omistusosuuksien epäsuorasta hankinnasta, joka johtuu holdingyhtiön omistusosuuksien suorasta hankinnasta, on toteutettava konsolidointi, jotta tytäryhtiöissä tai tytäryhtiöiden tytäryhtiöissä syntynyt liikearvo voidaan saattaa holdingyhtiön tasolle. Tämä tehdään poistamalla sijoitusten oma pääoma hankkivien yritysten ja hankinnan kohteena olevien yritysten välillä. Oman pääoman poistaminen olisi siten toteutettava eri vaiheissa kuninkaan asetuksen 1815/1991 30 §:n mukaisesti:
- a) Ensinnäkin poistetaan oma pääoma sen yrityksen tasolla, jolla ei ole suoraa omistusosuutta toisen yrityksen pääomassa. Omistusosuus, joka holdingyhtiöllä on operatiivisessa tytäryhtiössä, poistetaan, ja tämän omistusosuuden arvo korvataan holdingyhtiön taseessa operatiivisen tytäryhtiön omaisuuden markkina-arvolla. Holdingyhtiön taseessa syntyy konsolidointiin liittyvä varaus, joka on operatiivisen yhtiön omaisuuden markkina-arvon ja kirjanpitoarvon välinen erotus.
 - b) Toiseksi oman pääoman poisto olisi toteutettava myöhemmissä vaiheissa, ja pääoman arvon laskennassa olisi otettava huomioon edellisissä vaiheissa syntyneet konsolidointiin liittyvät varaukset.
- (124) Rahallinen liikearvo on se omistusosuuden hankintahinnan ja holdingyhtiön (konsolidoinnin jälkeisen) oman pääoman uuden arvon välisen erotuksen osa, jota ei voida lukea holdingyhtiön omaisuuserien piiriin. Tätä laskentamenetelmää soveltamalla kaikkien holdingyhtiön omistamien tytäryhtiöiden varoja ja vastuuta kohdellaan niin kuin kyse olisi yhden yrityksen varoista ja vastuista.
- (125) DGT:n ja TEAC:n vuoden 2012 päätöslauselmiin sisältyvä uusi laskentamenetelmä edellyttää, että konsolidointia edeltää simulointi ⁽⁴⁴⁾, ulkomailla sijaitsevan operatiivisen yrityksen (joka tuottaa liikearvoa) varojen saattamiseksi holdingyhtiöön kuninkaan asetuksen 1815/1991 30 §:ssä tarkoitettujen vaiheiden mukaisesti. Konsolidointiprosessin simuloinnin jälkeen omistusosuuden hankintahinnan ja sen kirjanpitoarvon välinen ero voidaan kirjata ulkomailla sijaitsevan holdingyhtiön omaisuuteen ja oikeuksiin. Jäljelle jäävä ero on rahallinen liikearvo, joka vähennetään veropohjasta. Tällä laskentamenetelmällä vältetään holdingyhtiön omaisuuden (osakkeet) hankintahinnan ja markkina-arvon välinen kuittaaminen, joka johti siihen, ettei holdingyhtiön tasolla syntynyt mitään rahallista liikearvoa.
- (126) Rahallisen liikearvon laskentaan liittyvä ristiriita johtuu TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentissa konsolidointisääntöihin esitetystä viittauksesta. Viittauksessa ei täsmennetä, mitkä ovat niitä konsolidoidun tilinpäätöksen sääntöjä, joita olisi sovellettava rahallisen liikearvon lopullisen määrän laskentaan:
- ”Omistusosuuden hankintahinnan ja sen kirjanpitoarvon ero hankintapäivänä olisi kirjattava ulkomaisen yrityksen omaisuuteen ja oikeuksiin konsolidoidun tilinpäätöksen säännöistä annetun kuninkaan asetuksen (Real Decreto) 1815/1991 vaatimusten mukaisesti.” [Alleiviivaus lisätty]
- (127) TEAC selvensi aiemmissa päätöslauselmissaan, että viittaus tilien konsolidoidun tilinpäätöksen sääntöihin esitettiin pelkästään, jotta omistusosuuden hankintahinnan ja sen kirjanpitoarvon välinen ero voidaan kirjata ulkomailla sijaitsevan yhtiön omaisuuteen ja oikeuksiin ⁽⁴⁵⁾ ja että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti ei edellytä tilien konsolidointia. TEAC:n 3 päivänä marraskuuta 2011 antaman päätöslauselman mukaisesti TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentissa viitataan kuninkaan asetukseen 1815/1991 (konsolidoidun tilinpäätöksen säännöt) ainoastaan sen vuoksi, että omistusosuuden hankintahinnan ja kirjanpitoarvon välinen erotus voidaan kirjata ulkomaisen yrityksen omaisuuteen ja oikeuksiin.
- (128) Erityisesti holdingyhtiön omistusosuuksien hankinnassa keskitytään siihen, miten määritetään, mikä kirjanpitoarvo olisi otettava huomioon rahallisen liikearvon laskennassa: konsernitilinpäätöksestä syntyvä kirjanpitoarvo vai yksittäisistä tileistä syntyvä kirjanpitoarvo. Valinta voi johtaa hyvin erilaiseen lopputulokseen: jos viitataan yksittäisistä tileistä syntyvään kirjanpitoarvoon, rahallista liikearvoa ei synny hankittaessa omistusosuuksia holdingyhtiöstä; jos sen sijaan viitataan konsernitilinpäätökseen sisältyvään kirjanpitoarvoon, holdingyhtiön tasolla syntyisi rahallista liikearvoa.

⁽⁴⁴⁾ Komissio viittaa konsolidoinnin simulointiin, koska yksi TRLIS-säädöksen 21 §:n vaatimuksista on se, että omistusosuuksia on hankittava vähintään viisi prosenttia. Tämä prosenttiosuus ei merkitse konsolidointia ostajayrityksen kanssa.

⁽⁴⁵⁾ Ks. TEAC:in 3 päivänä marraskuuta 2011 antama päätöslauselma R.G. 2842-09.

- (129) TEAC:n päätöslauselmista voidaan päätellä, että useat verovelvolliset ovat jo pyytäneet, että tytäryhtiöistä tai tytäryhtiöiden tytäryhtiöistä epäsuorasti hankituista omistusosuuksista syntyvä rahallinen liikearvo voidaan vähentää, koska ne ovat kehottaneet verohallintoa harkitsemaan ryhmän konsernitilinpäätökseen sisältyviä viitearvoja yksittäisiin tilinpäätöksiin sisältyvien sijasta. Komissio kuitenkin huomauttaa, että DGT ja TEAC katsoivat johdonmukaisesti hallinnollisissa tulkinnoissaan ja päätöslauselmissaan ennen vuotta 2012, että huomioon olisi otettava yksittäisiin tilinpäätöksiin sisältyvä kirjanpitoarvo.
- (130) Etenkin TEAC väitti alun perin, etteivät verotuksellinen ja kirjanpidollinen konsolidointi vastaa toisiaan, eikä konsernia koskeva käsite ole sama verotuksessa ja kirjanpidossa ⁽⁴⁶⁾. Se viittaa esimerkiksi siihen, ettei Espanjan yhtiöverolaisissa oteta huomioon konsernitilinpäätökseen sisältyviä ryhmän voittoja, vaan yksittäisten tilinpäätösten yksittäiset voitot yhteen laskettuna. Tämä johtuu siitä, että kirjanpitosääntöjen ja verotussääntöjen tavoite on viime kädessä erilainen: konsernitilinpäätöksen tavoitteena on tiedottaa ryhmän taloudellisesta ja rahoituskellisesta tilanteesta, kun taas verotuksen kannalta on tärkeää määrittää verotettavan ryhmän taloudellinen kapasiteetti ⁽⁴⁷⁾. Konsernitilinpäätöksen huomioon ottaminen saattaa johtaa vääristymiin veropohjaa laskettaessa. Voi käydä esimerkiksi niin, että investointi toteutettiin, kun yritys ei ollut osa ryhmää; tai päinvastoin, investointi saattaa näkyä edelleen konsernitilinpäätöksessä senkin jälkeen, kun yritys ei enää kuulu ryhmään. Tästä syystä, vaikka TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentissa ei nimenomaisesti kielletä ottamasta huomioon konsernitilinpäätöksestä ilmi käyvää kirjanpitoarvoa, siinä viitatus kirjanpitoarvon pitäisi olla se, joka sisältyy ulkomailla sijaitsevan yrityksen yksittäiseen tilinpäätökseen, koska muussa tapauksessa säädöksessä olisi viitattu nimenomaisesti kirjanpitosääntöihin, kuten muissa Espanjan yhtiöverolainsäädännön verosäännöksissä.
- (131) Komissio katsoo, että hallinnollisten tulkintojen taustalla oleva rahallisen liikearvon laskentamenetelmä on kiinteä osa TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia, jossa määritellään sen soveltamisala ja oikeusvaikutukset. TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti on myös sellaisenaan rahallisen liikearvon laskentamenetelmä: siinä määritetään, mitä vaiheita on noudatettava rahallisen liikearvon muodostavan määrän selvittämiseksi. On selvää, että kyseisestä säännöksestä johtuvaan veroetuun huomattavia muutoksia aiheuttava laskentamenetelmän muutos tai mukautus saattaa vaikuttaa suoraan kyseisen säännöksen oikeusvaikutuksiin.
- (132) DGT:n ja TEAC:n johdonmukaisesti käyttämän alustavan laskentamenetelmän perusteella huomioon otettavan kirjanpitoarvon pitäisi olla se, joka käy ilmi ulkomailla sijaitsevan hankitun yrityksen yksittäisestä tilinpäätöksestä. Siksi mitään liikearvoa (ja näin ollen rahallista liikearvoa) ei voi syntyä sellaisten omistusosuuksien epäsuorasta hankinnasta, jotka johtuvat ulkomailla sijaitsevien holdingyhtiöiden omistusosuuksien suorasta hankinnasta. Alkuperäisen hallinnollisen käytännön perusteella oli ainoastaan mahdollista vähentää rahallinen liikearvo, joka syntyi operatiivisten yritysten omistusosuuksien suorasta hankinnasta.
- (133) DGT:n hallinnolliseen tulkintaan ja TEAC:n vuoden 2012 päätöslauselmaan sisältyvä uusi laskentatapa laajentaa TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin alkuperäistä soveltamisalaa, koska se sallii rahallisen liikearvon vähentämisen myös omistusosuuksien epäsuorissa hankinnoissa, jotka johtuvat holdingyhtiön omistusosuuksien suorasta hankinnasta, sillä seurauksella, että yritykset, joiden ei pitänyt ensimmäisen ja toisen päätöksen aikana soveltaa toimenpidettä epäsuoriin hankintoihin, voivat nyt vaatia vähennyksiä tällaisista hankinnoista.
- (134) Lisäksi komissio toteaa, että sallimalla tytäryhtiössä tai tytäryhtiön tytäryhtiössä syntyneen liikearvon saattamisen holdingyhtiön tasolle ei täytetä yhtä TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin edellytystä; kyse on liikearvosta, joka syntyy, kun Espanjassa verovelvollinen yritys hankkii omistusosuuden ulkomaisesta yrityksestä. Tässä tapauksessa liikearvo syntyy tytäryhtiössä tai tytäryhtiön tytäryhtiössä, kun kaksi yritystä sijaitsee Espanjan ulkopuolella. [Alleiviivaus lisätty]
- (135) Lopuksi, vaikka TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin ja 21 §:n sanamuotoa ei ole muutettu, komissio katsoo, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin uusi hallinnollinen tulkinta, joka perustuu edellä mainittuun uuteen laskentamenetelmään, muodostaa merkittävän muutoksen järjestelmään, koska sillä laajennetaan säännöksen alkuperäistä soveltamisalaa sallimalla rahallisen liikearvon vähentäminen myös omistusosuuksien epäsuorissa hankinnoissa, jotka johtuvat holdingyhtiön omistusosuuksien suorasta hankinnasta.

⁽⁴⁶⁾ Ks. TEAC:in 17 päivänä helmikuuta 2011 antamat päätöslauselmat R.G. 4871-09, 4872-09, 4873-09 ja 4874-09.

⁽⁴⁷⁾ Ks. ylimmän tuomioistuimen 24 päivänä kesäkuuta 2013 antama tuomio; RJ/2013/5335.

6.2.2. Espanjan viranomaisten ja kolmansien osapuolten esittämät syyt perusteluksi poikkeamiselle aikaisemmasta hallinnollisesta tulkinnasta

- (136) Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet ovat todenneet ⁽⁴⁸⁾, että ennen hallinnollisen tulkinnan muuttamista vuonna 2012 TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin mukaista vähennystä voitiin käytännössä soveltaa ainoastaan ulkomaisten yhtiöiden omistusosuuksien suoraan hankintaan. Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet ovat esittäneet useita syitä perusteluna TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin toteuttamiseen liittyvän hallinnollisen käytännön muutokseen.
- (137) Nämä väitetyt syyt ovat kuitenkin sivuseikka. Syyt siihen, miksi valtiontukijärjestelmää muutettiin vuonna 2012, eivät voi mitenkään muuttaa vuonna 2009 hyväksytyyn ensimmäisen eivätkä vuonna 2011 hyväksytyyn toisen päätöksen soveltamisalaa.
- (138) Lisäksi komissio toteaa, että perusteet, jotka Espanjan viranomaiset aluksi esittivät, kun ne selvittivät toimenpiteen soveltamisalaa hallinnollisessa menettelyssä, joka johti menettelyn aloittamisesta vuonna 2007 tehtyyn päätökseen, sekä perusteet, jotka sisältyivät DGT:n hallinnollisiin tulkintoihin ja TEAC:n päätöslauselmiin, eroavat niistä, joihin vedottiin tämän muodollisen tutkintamenettelyn aikana väittämällä, että uudella hallinnollisella tulkinnalla ei ole minkäänlaista tuen luonnetta.
- (139) Vaihtoehtoisesti Espanjan viranomaisten ja kolmansien osapuolten perusteet eivät missään tapauksessa anna aihetta poiketa edellisestä hallinnollisesta tulkinnasta.
- a) *TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin tarkoitus: Espanjan yritysten kansainvälistymisen edistäminen*
- (140) Kuten Espanjan viranomaisten huomautuksissa esitettiin, DGT ja TEAC perustelivat hallinnollisen tulkinnan muutosta viittaamalla TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin tarkoitukseen. Säädöksen tavoituksena on edistää espanjalaisten yritysten kansainvälistymistä ja investointeja ulkomailla. Epäsuorien hankintojen poissulkeminen ei olisi sopuoinnussa tämän tavoitteen kanssa.
- (141) Koti- ja ulkomaisten omistusosuuksien hankinnan erilainen verotuskohtelu TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin nojalla – jonka tavoitteena on edistää Espanjan yritysten kansainvälistymistä ja investointeja ulkomailla – todettiin ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä sääntöjenvastaiseksi ja sisämarkkinoille soveltumattomaksi. Komissio katsoo, että hallinnollisen käytännön muutosta ei voida perustella säännöksen (TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin) tarkoituksella, joka oli Espanjan yritysten kansainvälistyminen, koska tämä säännös on jo julistettu sääntöjenvastaiseksi ja sisämarkkinoille soveltumattomaksi tueksi ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä.
- b) *Viittaukset epäsuoriin hankintoihin ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä, parlamentin kysymykset ja lehdistötiedote vuoden 2007 menettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä*
- (142) Yksi Espanjan viranomaisten ja kolmansien osapuolten väitteistä sen uuden hallinnollisen tulkinnan kiistämiseksi, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti muodostaa uuden tuen, on se, että komission ensimmäisen ja toisen päätöksen sanamuodossa viitataan omistusosuuksien suoriin ja epäsuoriin hankintoihin. Siksi ne katsovat, että uusi hallinnollinen tulkinta on sopuoinnussa komission molempien päätösten kanssa.
- (143) Komissio ei ole samaa mieltä siitä, että nämä viittaukset poistavat toimenpiteen uuden tuen luonteen. Ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä esitetyt viittaukset omistusosuuksien suoriin ja epäsuoriin hankintoihin johtuvat TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentissa esitetystä viittauksesta sen 21 §:ään, jossa nimenomaisesti todetaan, että suoran tai epäsuoran omistusosuuden ulkomaisen yrityksen pääomasta on oltava vähintään 5 prosenttia. Komission tehtävä ei ole määrittellä ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä, miten Espanjan yhtiöveron säännös olisi pantava täytäntöön, vaan arvioida, onko säännös valtiontukea, kun otetaan huomioon tapa, millä asianomainen jäsenvaltio on pannut sen täytäntöön päätöksen ilmoitusaikaan.
- (144) Lisäksi on syytä huomata, että ensimmäisen ja toisen päätöksen hyväksymiseen johtaneessa muodollisessa tutkintamenettelyssä keskityttiin arvioimaan, muodostaako TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti valtiontuen. Tämä arviointi ei edellyttänyt sen selvittämistä, kattoiko TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti sekä suorat että epäsuorat hankinnat. Se, katettiinko sillä omistusosuuksien epäsuorat hankinnat, tuli esille takaisinperintämenettelyn yhteydessä, kun Espanjan viranomaiset ilmoittivat komissiolle muutoksesta edelliseen hallinnolliseen käytäntöön. Sillä, että komissio esitti hyvin varhaisessa vaiheessa – ennen muodollista tutkintamenettelyä – 26 päivänä maaliskuuta 2007 päivätyssä kirjeessä joitakin kysymyksiä TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalasta, ei ole merkitystä tässä arvioinnissa. Esillä olevassa asiassa on tärkeää määrittää, miten Espanjan viranomaiset sovelsivat TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia ensimmäisen ja toisen päätöksen hyväksymisaikaan.

⁽⁴⁸⁾ Ks. Espanjan 4 päivänä kesäkuuta 2007 lähettämä kirje vastauksena 26 päivänä maaliskuuta 2007 esitettyyn tietopyyntöön.

- (145) Esillä olevassa asiassa on syytä muistuttaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä asiassa *Kahla* annetussa tuomiossa ⁽⁴⁹⁾, jossa todetaan, että päätöksen soveltamisala on määritettävä viittaamalla päätöksen sanamuotoon ja lisäksi ottamalla huomioon asiaankuuluvan jäsenvaltion kuvaama tukijärjestelmä. Tältä osin Espanjan viranomaiset selvensivät 4 päivänä kesäkuuta 2007 päivättyssä kirjeessä, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisala koski ainoastaan omistusosuuksien suoria hankintoja ulkomaisista yhtiöistä. Se, että ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä ei nimenomaisesti viitattu tähän kirjeeseen, ei muuta sitä seikkaa, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia sovellettiin sen hyväksymisen jälkeen siten, että omistusosuuksien epäsuora hankinta jätettiin sen soveltamisalan ulkopuolelle.
- (146) Lisäksi unionin tuomioistuimen *Kahla*-tuomiossa vahvistetusta oikeuskäytännöstä, seuraa, että hyväksyessään uuden hallinnollisen tulkinnan Espanjan viranomaiset olivat jo tietoisia komissiolle toimitetun kirjeen tiedoista, joissa todettiin, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin mukaisia vähennyksiä voitiin soveltaa ainoastaan omistusosuuksien suoraan hankintaan. Espanjan viranomaisten olisi pitänyt varmistaa, että päätös pannaan täytäntöön niiden tietojen mukaisesti, jotka ne olivat jo toimittaneet komission yksiköille ⁽⁵⁰⁾.
- (147) Komissio katsoo, ettei ensimmäisen ja toisen päätöksen soveltamisalaa määritellä pelkästään päätöksen sanamuodon nojalla, vaan on otettava huomioon myös kaikki tiedot, jotka Espanjan viranomaiset toimittivat tarkoituksenaan kuvata, miten tukijärjestelmää sovellettiin silloin, kun nämä kaksi päätöstä hyväksyttiin.
- (148) Se, olivatko kolmannet osapuolet tietoisia Espanjan viranomaisten ja komission välisestä viestinnästä, on täysin merkityksetöntä sen kannalta, muodostaako tämä uusi hallinnollinen käytäntö uuden tuen. Vaikka esillä olevan säännöksen, TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin, luettuna yhdessä sen 21 §:n kanssa, sanamuotoa ei muuteta, komissio katsoo, että säännöksen rajoituksia ja menettelyjä on muutettu. Uusi hallinnollinen tulkinta laajentaa TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin alkuperäistä soveltamisalaa, koska sillä sallitaan rahallisen liikearvon vähentäminen silloin kun on kyse omistusosuuksien epäsuorasta hankinnasta, joka johtuu siitä, että hankitaan suora omistusosuus holdingyhtiöstä. Tätä tilannetta ei alun perin tarkasteltu edellisessä hallinnollisessa tulkinnassa, jonka perusteella rahallisen liikearvon vähentäminen sallittiin ainoastaan hankittaessa suoria omistusosuuksia operatiivisista yrityksistä.
- (149) Unionin tuomioistuin vahvisti asiassa *Namur – Les Assurances* annetussa tuomiossa ⁽⁵¹⁾, että ainoastaan muutoksiin, joilla muutetaan huomattavasti tukijärjestelmää, sovelletaan täydentävää ilmoitusta uudesta tuesta. Komissio katsoo, että uusi hallinnollinen tulkinta merkitsee huomattavaa muutosta komission ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä arvioituun tukijärjestelmään, koska TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin tulkinnan rajoitukset ja yksityiskohtaiset säännöt on laajennettu koskemaan tilanteita, jotka eivät alun perin kuuluneet kyseisen säännöksen soveltamisalaan. Lisäksi on syytä panna merkille, ettei esillä olevassa asiassa ole kyse sen määrittämisestä, voidaanko tukea pitää voimassa olevana vai uutena tukena. Ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä jo pääteltiin, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti muodosti sääntöjenvastaisen ja sisämarkkinoille soveltumattoman tuen. Esillä olevassa asiassa on olennaista määrittää, kattoiko ensimmäisen ja toisen päätöksen soveltamisala epäsuorat omistusosuudet, jotka johtuivat holdingyhtiön aikaisemmasta hankinnasta, jotta voidaan määrittää tuen olemassaolo, sen soveltuvuus ja perustellun luottamuksen olemassaolo.
- (150) Lisäksi Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet katsovat, ettei toimenpide ole uutta tukea, koska useat hankinnat, joita tehtiin ennen menettelyn aloittamista vuonna 2007, olivat omistusosuuksien epäsuoria hankintoja, jotka johtuivat holdingyhtiön omistusosuuksien suorasta hankinnasta. Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet väittävät, että näihin hankintoihin tehdyt viittaukset, jotka sisältyivät vuoden 2007 menettelyn aloittamista koskevan päätöksen lehdistötiedotteeseen ja komission parlamentin kirjallisiin kysymyksiin esittämiin vastauksiin, osoittavat, että komissio oli tietoinen näiden hankintojen epäsuorasta luonteesta.
- (151) Vaikka hankinnoissa, joihin viitataan vastauksissa kirjallisiin kysymyksiin tai lehdistötiedotteessa vuoden 2007 menettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä, olisi ollut kyse epäsuorista hankinnoista, komissio ei olisi voinut tietää ainakaan toimintojen valtaosan suhteen, mikä oli hankittavien yritysten yritys rakenne, eli harjoittivatko hankittavat yritykset varsinaista taloudellista toimintaa vai olivatko ne holdingyhtiöitä. Kuten johdanto-osan 128 kappaleessa todettiin, esillä olevassa asiassa keskityttiin arvioimaan, muodostiko TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti sääntöjenvastaisen valtiontuen koti- ja ulkomaisten omistusosuuksien

⁽⁴⁹⁾ Ks. asia C-537/08 P, *Kahla Thüringen Porzellan GmbH v. komissio*, tuomio 16.12.2010, 44 kohta; ks. myös asia C-138/09, *Todaro Nunziatina*, tuomio 20.5.2010, 31 kohta.

⁽⁵⁰⁾ Ks. asia C-537/08 P, *Kahla Thüringen Porzellan GmbH v. komissio*, tuomio 16.12.2010, 44 kohta.

⁽⁵¹⁾ Ks. asia C-44/93, *Namur – Les assurances du crédit v. komissio*, tuomio 9.8.1994.

hankinnan erilaisen verokohtelun vuoksi, minkä vuoksi ei ollut tarpeen tarkastella ulkomailla sijaitsevan hankittavan yrityksen yritysrakennetta. Suorien ja epäsuorien hankintojen välistä eroa ei pidetty merkityksellisenä ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä edellytettyä arviointia varten. Lopuksi tällainen erottelu ei olisi muuttanut lopullista arviota toimenpiteen valtiontuen luonteesta. Komissio julisti toimenpiteen valikoivaksi sen ominaispiirteiden vuoksi, koska rahallista liikearvoa ei voitu kirjata kuluksi Espanjassa sijaitsevien yritysten sisäisissä liiketoimissa.

- (152) Erityisesti, kun kyse on komissiolle ilmoitetusta Iberdrolan ja Scottish Powerin sulautumasta ⁽⁵²⁾, on pantava merkille, että komissio on selvästi ilmoittanut sulautumaa koskevan päätöksen 42 kohdassa, ettei päätöstä varten ollut tarpeen eikä asianmukaista määrittää, onko TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti valtiontukea. Joka tapauksessa komission vastaukset parlamentin kirjallisiin kysymyksiin edelsivät järjestelmän tutkinnan aloittamista ⁽⁵³⁾. Siksi komissiolla ei voinut olla kantaa asiaan vastausten antohetkellä ⁽⁵⁴⁾.
- (153) Olennaista valtiontukien arvioinnille on, miten toimenpide toteutettiin asiaankuuluvassa jäsenvaltiossa. Tältä osin Espanjan viranomaiset selvittivät, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisala rajoittui suoriin hankintoihin. Tätä tukee myös vuoteen 2012 käytössä olleen johdonmukaisen ja asiaankuuluvan hallinnollisen käytännön olemassaolo. Tältä osin komissio huomauttaa, että se arvioi järjestelmää sellaisena kuin sitä sovelletaan, kuten unionin tuomioistuin totesi. Esillä olevassa asiassa ei voida kiistää sitä, että johdonmukainen hallinnollinen käytäntö ei sallinut epäsuoriin hankintoihin liittyvän rahallisen liikearvon vähentämistä.

c) Viittaus TRLIS-säädöksen 21 §:ään

- (154) Toinen Espanjan viranomaisten esittämä näkökohta ⁽⁵⁵⁾ on se, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentissa viitataan säädöksen 21 §:n 1 momentin c alamomentin 2 alamomenttiin, jossa todetaan nimenomaisesti, että suorasta tai epäsuorasta omistussuudesta saatavat osingot kuuluvat myös säännöksen piiriin. Siten se seikka, että operatiivinen yritys on tytäryhtiö tai tytäryhtiön tytäryhtiö, ei saisi olla este TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin mukaisen vähennyksen soveltamiselle. Kuten Espanjan viranomaiset selvittävät komissiolle hallinnollisessa menettelyssä, joka johti vuoden 2007 menettelyn aloittamista koskevan päätöksen hyväksymiseen, yksi syy jättää epäsuorat hankinnat TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle on se, että TRLIS-säädöksen 21 § edellyttää myös, että ulkomailla sijaitseva yritys harjoittaa taloudellista toimintaa ulkomailla ja että siihen sovelletaan yhtiöveron kaltaista veroa. Tämän säännöksen perustana ovat väärinkäytöksiä torjuvat verosäännökset, jotta vältetään se, että veroparatiiseissa tai alueilla, joilla on nollaverotus, sijaitsevat yritykset hyötyisivät vähennyksestä. Koska holdingyhtiöt eivät harjoita varsinaista taloudellista toimintaa, ne jätettiin TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle.
- (155) DGT ja TEAC selvittivät alkuperäisissä hallinnollisissa tulkinnoissaan ja päätöslauselmissaan, että holdingyhtiöissä ei voi syntyä liikearvoa (ja siten rahallista liikearvoa), koska ne eivät harjoita TRLIS-säädöksen 21 §:n vaatimusten mukaista taloudellista toimintaa. Holdingyhtiössä ei voi siten syntyä rahallista liikearvoa. DGT ja TEAC kuitenkin tarkistivat aikaisempaa tulkintaansa vuonna 2012 ja väittivät, että vaatimus harjoittaa taloudellista toimintaa voidaan täyttää, kun operatiivinen yritys on joko emoyhtiö, tytäryhtiö tai tytäryhtiön tytäryhtiö.
- (156) Vaikka TRLIS-säädöksen 21 §:ssä viitataan nimenomaisesti epäsuoriin ja suoriin hankintoihin, sen 21 §:n c alamomentissa edellytetään, että voitot saadaan ulkomailla suoritetusta liiketoiminnasta. Kuten valtakunnallinen ylioikeus ⁽⁵⁶⁾ on todennut 6 päivänä helmikuuta 2014 antamassaan tuomiossa, tästä ei ole selvästikään kyse, jos ulkomailla sijaitseva kohdeyritys on holdingyhtiö, jonka päätarkoitus on muiden (operatiivisten) yritysten osakkeiden omistaminen.

⁽⁵²⁾ COMP M.4517, 42 kohta.

⁽⁵³⁾ Espanjan viranomaiset ilmoittivat 4 päivänä kesäkuuta 2007 päivätyllä kirjeellä komissiolle, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia sovellettiin ainoastaan suoriin hankintoihin.

⁽⁵⁴⁾ Lisäksi on syytä panna merkille, että kirjallisiin kysymyksiin annetuissa vastauksissa suorien ja epäsuorien hankintojen välillä ei tehty selvää eroa.

⁽⁵⁵⁾ Ks. Espanjan 4 päivänä kesäkuuta 2007 lähettämä kirje vastauksena 26 päivänä maaliskuuta 2007 esitettyyn tietopyyntöön.

⁽⁵⁶⁾ Ks. valtakunnallisen ylioikeuden tuomio; 6 päivänä helmikuuta 2014 tehty muutoksenhaku 125/2011.

- (157) On syytä huomata, että TRLIS-säädöksen 21 § otettiin alun perin käyttöön vahvistamaan edellytykset vapauttaa ulkomailla saatavat osingot ja tulot yhtiöverosta, silloin kun ne johtuvat omistusosuuksien hankinnasta ulkomailla sijaitsevista yrityksistä, millä pyritään välttämään kaksinkertainen kansainvälinen verotus. Sen 12 §:n 5 momentissa esitetään ainoastaan viittaus kyseiseen säännökseen, jotta voidaan arvioida, täyttävätkö ulkomailla hankitun yrityksen tulot nämä kriteerit, jotta ostajayritys voi vähentää kyseisestä liiketoiminnasta syntyvän rahallisen liikearvon. Siksi TRLIS-säädöksen 21 §:ssä vahvistettujen kriteerien ekstrapolointi olisi tehtävä sillä varauksella, että tämän säännöksen tarkoituksena on määrittää edellytykset, joilla voidaan vapauttaa ulkomailla saadut osingot ja tulot verosta.
- (158) Kuten Espanjan viranomaiset totesivat 4 päivänä kesäkuuta 2007 päivätyssä kirjeessä, verohallinnon on valvottava rahallisen liikearvon arvonalennuksen toteutusta. Tätä valvontaa voidaan harjoittaa vain Espanjassa verovelvollisen yrityksen kautta, jolloin Espanjan verohallinto voi helposti valvoa vähennystä, koska omistussuudet ovat osa Espanjassa verovelvollisen yrityksen omaisuutta. Espanjan verohallinnon olisi vaikeampaa valvoa ulkomaisissa tytäryhtiöissä syntyvää liikearvoa, koska omistussuudet kirjataan ulkomaisten yhtiöiden omaisuudeksi, joten niillä ei ole ilmoitusvelvollisuutta Espanjan verohallinnolle.
- (159) Tämä tarve valvoa investoinnista johtuvan vähennyksen soveltamista heijastuu yhtiöverolain täytäntöönpanomääräyksen (RD1777/2004) 15 sääntöön sisältyvästä veloitteesta, jossa TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamista varten vaaditaan ainoastaan tietoja suoraan hankitun yrityksen hankinnasta. Jos tätä vähennystä olisi pitänyt voida soveltaa myös epäsuoriin hankintoihin, olisi ollut loogista sisällyttää tähän myös epäsuorat hankinnat. Komissio ymmärtää, että koska lainsäätävä rajoitti tiedonantovelvollisuuden suoriin hankintoihin, se jätti epäsuorat hankinnat tarkoituksella TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle. Myös DGT vahvistaa tämän ja panee merkille, että aiemmasta käytännöstä poikettiin määräyksen RD1777/2004 15 sääntöön sisältyvästä tiedonantovelvollisuudesta huolimatta.
- (160) Lisäksi valtioneuvoston arvioinnissa on olennaista, kuinka toimenpide toteutettiin asiaankuuluvassa jäsenvaltiossa. Espanjan viranomaiset olivat tältä osin selvittäneet komissiolle, että Espanjan veroviranomaiset sallivat omistussuoksien suorista hankinnoista peräisin olevan rahallisen liikearvon vähentämisen osaksi sen vuoksi, että TRLIS-säädöksen 21 §:ssä edellytetään selvästi, että säädöksen 12 § 5 momentin soveltamisesta voidaan hyötyä ainoastaan, kun harjoitetaan taloudellista toimintaa. Tämä ehto täyttyy ainoastaan operatiivisissa yrityksissä, koska holdingyhtiöt eivät harjoita varsinaista taloudellista toimintaa. Komissio katsoi Espanjan kyseisen säännöksen täytäntöönpanosta antamien selvitysten vuoksi ensimmäisen ja toisen päätöksen hyväksymisen aikaan, että TRLIS-säädöksen 12 § 5 momentin soveltamisala rajoittui operatiivisten yritysten omistussuoksien suoriin hankintoihin, mitä tuki myös vuoteen 2012 sovellettu johdonmukainen asiaa koskeva hallinnollinen käytäntö.
- (161) Komissio katsoo TRLIS-säädöksen 21 §:n c alamomentin 2 alamomentissa esitetyistä viitteistä huolimatta, että DGT:n johdonmukainen hallinnollinen käytäntö, jota myös TEAC tuki, osoittaa, että omistussuoksien epäsuorat hankinnat jätettiin TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle. Tämä johtui siitä, etteivät holdingyhtiöt harjoita TRLIS-säädöksen 21 §:n c momentin mukaista taloudellista toimintaa. Säännöksessä myös edellytetään, että voittojen on oltava peräisin ulkomailla suoritetusta liiketoiminnasta. Tarkastellessaan uudelleen tätä seikkaa Espanjan viranomaiset väittivät, että TRLIS-säädöksen 21 §:n c alamomentin 2 alamomentissa viitataan epäsuoraan hankintaan, ja laajentavat TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaa sisällyttämällä siihen tilanteet, joita siihen ei sisällytetty ensimmäisen ja toisen päätöksen hyväksymisen aikaan.

d) *Yhdenvertaisen kohtelun, syrjimättömyyden ja verotuksen neutraaliuden periaatteet*

- (162) Espanjan viranomaiset ja eräät kolmannet osapuolet väittävät, että ulkomaisten yritysten omistussuoksien epäsuora hankinta, joka johtuu holdingyhtiön omistussuoksien hankinnasta, on verrattavissa omistussuoksien suoraan hankintaan operatiivisista yrityksistä. Tästä syystä ja jotta taataan yhdenvertaisen kohtelun ja syrjimättömyyden periaate, ensimmäisen ja toisen päätöksen päätelmiä olisi voitava soveltaa omistussuoksien suoriin ja epäsuoriin hankintoihin.
- (163) Kolmannet osapuolet väittävät myös, että verotuksen neutraaliuden periaatteen mukaan yhdenvertainen kohtelu olisi varmistettava investoinnille, joka toteutetaan operatiivisen yhtiön omistussuuden suorana hankintana ja omistussuoksien epäsuorana hankintana holdingyhtiön välityksellä. Kolmannet osapuolet väittävät erityisesti, että kansainvälisten liiketoimintojen yhdistämisen hankaluuden vuoksi ei pitäisi olla tarpeen toteuttaa sulautumatoimintoa (ainoa tilanne, jossa rahallinen liikearvo voi syntyä omistussuoksien epäsuorasta hankinnasta) tai monitasoisia sulautumatoimintoja.

- (164) Aluksi on muistettava, että yhdenvertaisen kohtelun, syrjimättömyyden ja verotuksen neutraaliuden periaatteet eivät ole merkityksellisiä, kun kyse on ensimmäisen ja toisen päätöksen soveltamisalasta ja erityisesti siitä, kattavatko ne myös epäsuorat hankinnat.
- (165) Komissio toteaa joka tapauksessa, että ennen vuotta 2012 DGT:n hallinnollisten tulkintojen ja TEAC:n päätöslauselmien alkuperäisen lähestymistavan perusteella omistusosuuksien suorat ja epäsuorat hankinnat, jotka johtuvat holdingyhtiön aikaisemmasta hankinnasta, eivät ole vertailukelpoisia TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin tavoitteeseen nähden.
- (166) Alkuperäisessä hallinnollisessa tulkinnassa erillismenettelyä perusteltiin sillä, että yhtä TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin vaatimusta ei noudatettu, kun kyse on holdingyhtiön omistusosuuksien hankinnasta ja sitä seuraavasta operatiivisten tytäryhtiöiden omistusosuuksien epäsuorasta hankinnasta. Rahallisen liikearvon verotuksellinen käsite kytkeytyy liikearvon kirjanpidolliseen käsitteeseen. Liikearvoa syntyy, kun yrityksestä maksettu hinta ylittää sen pääoman kirjanpitoarvon. Tämä ero voi johtua kahdesta eri syystä: 1) yhtiön omaisuuden ja oikeuksien todellisesta arvosta tai 2) ylihinnasta, joka maksettiin odottaessa korkeampia tuloja tulevaisuudessa. Jälkimmäinen vastaa rahallista liikearvoa. Liikearvo ja näin ollen rahallinen liikearvo voi syntyä ainoastaan operatiivisissa yrityksissä, koska ne harjoittavat taloudellista toimintaa. Holdingyhtiöt ovat yrityksiä, joiden päätavoitteena on omistaa operatiivisten tytäryhtiöiden osakkeita, joten ne eivät harjoita varsinaista taloudellista toimintaa eivätkä ne voi siten tuottaa liikearvoa. Tämä käy ilmi myös laskentamenetelmästä, jota käytettiin alkuperäisissä hallinnollisissa tulkinnoissa ja joka on olennainen osa TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia. Tämän laskentamenetelmän perusteella holdingyhtiön omaisuuden markkina-arvo (ulkomailla sijaitsevan operatiivisen tytäryhtiön osakkeet) vastaa omistusosuuden hankintahintaa, ja siksi liikearvoa ei voisi syntyä. Holdingyhtiön omaisuuden (osakkeiden) hankintahinnan ja markkina-arvon välinen kuittaaminen johtuu holdingyhtiön omista ominaisuuksista, eli siitä, että sen omaisuus muodostuu muiden (operatiivisten) tytäryhtiöiden osakkeista.
- (167) Espanjan viranomaiset selvittivät ⁽⁵⁷⁾ hallinnollisessa menettelyssä, joka johti vuoden 2007 menettelyn aloittamista koskevan päätöksen hyväksymiseen, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti edellyttää ainoastaan viiden prosentin omistusosuuden hankintaa ulkomaisen yrityksen pääomasta ja että kyseinen omistusosuus ei edellytä konsolidointia ulkomailla sijaitsevan yhtiön eikä tytäryhtiöiden kanssa. Liikearvo voi syntyä konsernitilinpäätöksessä vasta sen jälkeen, kun holdingyhtiö ja sen operatiiviset tytäryhtiöt konsolidoidaan hankkivan yrityksen kanssa.
- (168) Kun kyse on siitä, tarkastellaanko konsernitilinpäätöstä vai yksittäisiä tilinpäätöksiä, TEAC on johdonmukaisesti vaatinut, että rahallisen liikearvon laskennan viitearvot ovat ne, jotka on vahvistettu yksittäisissä tilinpäätöksissä. TEAC on johdonmukaisesti katsonut, että vero- ja kirjanpitosääntöjen tavoite on erilainen ja että konsernitilinpäätöksiin sisältyvien tietojen tarkastelu verotusta varten saattaa johtaa TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin tulkinnan vääristymiseen.
- (169) Espanjan viranomaiset selvittivät myös, että 12 §:n 5 momentti on keino alentaa sellaisen investoinnin arvoa, jonka hallinnointi edellyttää verohallinnon valvontaa. Ainoastaan Espanjassa verovelvollisen yrityksen arvonlennuksia voidaan valvoa, koska suorat omistusosuudet ovat osa Espanjassa verovelvollisen yrityksen omaisuutta. Verohallinnon olisi vaikeampi valvoa rahallista liikearvoa, joka syntyy ulkomaisissa tytäryhtiöissä tai tytäryhtiöiden tytäryhtiöissä. Tällöin omistusosuudet kirjataan sellaisten ulkomailla sijaitsevien yritysten omaisuudeksi, joilla ei ole ilmoitusvelvollisuutta Espanjan verohallinnolle.
- (170) Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella yhdenvertaisen kohtelun yleinen periaate edellyttää, että keskenään vertailukelpoisia tilanteita ei saa käsitellä eri tavoin eikä keskenään erilaisia tilanteita saa käsitellä samalla tavalla, ellei tällainen erilainen käsittely ole objektiivisesti perusteltua ⁽⁵⁸⁾.
- (171) Komissio panee merkille, että epäsuorien hankintojen poissulkeminen TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalasta, mikä vahvistetaan alkuperäisissä hallinnollisissa tulkinnoissa, ei näytä johtuvan mielivaltaisista syistä, vaan vaikuttaa perustellulta säännöksen ominaisuuteen ja logiikan sekä veron hallittavuuden kannalta.

⁽⁵⁷⁾ Ks. Espanjan 4 päivänä kesäkuuta 2007 lähettämä kirje vastauksena 26 päivänä maaliskuuta 2007 esitettyyn tietopyyntöön.

⁽⁵⁸⁾ Yhdistetyt asiat 66/79, 127/79 ja 128/79, *Salumi ym.*, tuomio 27.3.1980 (Kok., s. 1237, 14 kohta); asia C-14/01, *Niemann*, tuomio 6.3.2003 (Kok., s. I-2279, 49 kohta).

(172) Komissio haluaa korostaa, ettei tässä valtiontuen arvioinnissa ole merkityksellistä määrittää, johtaako aiempi alkuperäinen hallinnollinen tulkinta suorien ja epäsuorien hankintojen väliseen syrjintään tai rikotaanko sillä verotuksen neutraaliuden periaatetta. Kuten jo aiemmin todettiin, komission tehtävä ei ole määrittellä päätöksessä, miten kansallinen säännös olisi pantava täytäntöön. Komissio on sitoutunut arvioimaan, onko kyseinen säännös valtiontukea, ja ottamaan huomioon, millä tavalla kansalliset viranomaiset ovat panneet sen täytäntöön, kun siitä on ilmoitettu. Esillä olevassa asiassa poiketaan selvästi edellisestä hallinnollisesta tulkinnasta, jossa TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisala ulotetaan koskemaan tilanteita, joita ei otettu huomioon alkuperäisessä hallinnollisessa tulkinnassa.

e) *Toimenpiteen taannehtiva vaikutus*

(173) Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet kiistävät hallinnollisen tulkinnan taannehtivan luonteen. Espanjan viranomaiset viittasivat aiempiin selvityksiinsä⁽⁵⁹⁾, joiden mukaan epäsuorista (ja suorista) hankinnoista syntyvä rahallinen liikearvo vähennetään veropohjasta, kun kyse on 21 päivään joulukuuta 2007 saakka suoritetuista hankinnoista, joiden rahallista liikearvoa voidaan joutua muuttamaan. Kun kyse on 21 päivän joulukuuta 2007 jälkeen suoritetuista hankinnoista, suorista ja epäsuorista hankinnoista syntyneen rahallisen liikearvon vähennystä ei hyväksytä.

(174) Espanjan viranomaiset selvittivät, että 17 päivänä joulukuuta 2003 annetun yleisen verolain 58/2003 120 §:n perusteella yritykset, jotka katsovat, että veroilmoitus on vaikuttanut kielteisesti niiden oikeutettuun etuun, voivat vaatia oma-aloitteeseen määrittämiseen perustuvan verotuksen oikaisua sovellettavan menettelyn mukaisesti. Tämä menettely vahvistetaan kuninkaan määräyksen 1065/2007 126–129 §:ssä⁽⁶⁰⁾. Yritys voi periaatteessa pyytää oikaisua verotuksen toimittamisen jälkeen ja ennen verohallinto on hyväksynyt lopullisen verotuspäätöksen, tai sen puuttuessa ennen sitä määräaika, jolloin verohallinnon on määritettävä perittävän veron määrä. Yleisen verolain 66 ja 67 §:n perusteella määräaika veroilmoituksen oikaisemispyynnön esittämiselle on neljä vuotta veroilmoituksen toimittamisen lopullisesta määräajasta.

(175) Espanjan viranomaiset totesivat, että yritykset, jotka suorittivat ulkomailla sijaitsevien yritysten omistusosuuksien epäsuoria hankintoja 21 päivään joulukuuta 2007 ja jotka eivät sisällyttäneet veroilmoitukseen epäsuorista hankinnoista syntyvää rahallisen liikearvon vähennystä, voisivat korjata veroilmoituksiaan, jotta ne voisivat vähentää niistä syntyvän rahallisen liikearvon. Yritykset, jotka sisällyttivät aikaisempiin veroilmoituksiinsa epäsuorista hankinnoista syntyvän rahallisen liikearvon vähennyksen ja joiden verotuksen verohallinto oli jo tarkastanut, eivät voi vaatia oikaisua jo toimitettuun veroilmoitukseen; on kuitenkin otettava huomioon, että vähennys jakaantuu yli 20 vuodelle, minkä vuoksi yritykset voivat vähentää rahallisen liikearvon myöhemmissä veroilmoituksissa.

(176) Sillä, onko uudella hallinnollisella toimenpiteellä taannehtiva vaikutus, ei ole oikeudellista merkitystä ensimmäisen ja toisen päätöksen soveltamisalaan tai siihen, kattavatko ne myös epäsuorat hankinnat.

(177) Uudella hallinnollisella tulkinnalla on kuitenkin joka tapauksessa taannehtiva oikeudellinen vaikutus. Maaliskuun 21 päivänä 2012 annettua uutta hallinnollista tulkintaa voidaan soveltaa yritysostoihin, jotka suoritettiin ennen tätä päivämäärää.

6.3. Tuen soveltuvuus sisämarkkinoille

(178) Koska alustavasti on todettu, että esillä oleva järjestelmä on SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaista valtiontukea, on tutkittava, voidaanko muutetun järjestelmän katsoa soveltuvan sisämarkkinoille SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti. Espanjan viranomaiset eivät esittäneet tältä osin mitään perusteluja.

(179) Komissio katsoo, ettei TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin uuden hallinnollisen tulkinnan voida katsoa soveltuvan sisämarkkinoille. Tältä osin komissio katsoo, että ensimmäisen ja toisen päätöksen perustelut pätevät edelleen. Siksi komissio viittaa ensimmäisen päätöksen 140 kohtaan ja sitä seuraaviin kohtiin sekä toisen päätöksen 166 kohtaan ja sitä seuraaviin kohtiin.

⁽⁵⁹⁾ Joulukuun 4 päivänä 2012 päivätty kirje.

⁽⁶⁰⁾ Kuninkaan määräys 1065/2007, annettu 27 päivänä heinäkuuta 2007, jolla hyväksytään yleinen asetus hallinto- ja verotarkastustoimista ja -menettelyistä ja verotukseen sovellettavien yhteisten menettelysääntöjen kehittämisestä.

- (180) Varsinkin kun on kyse 107 artiklan 3 kohdan c alakohdan soveltamisesta, TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin nojalla myönnettyt verovähennykset eivät liity investointeihin, työpaikkojen luomiseen tai erityishankkeisiin. Verovähennykset vapauttavat yritykset maksutaakasta, joka niille tavallisesti kuuluisi, joten kyseessä on toimintatuki. Toimintatuet eivät lähtökohtaisesti kuulu SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan c alakohdan soveltamisalaan, koska ne vääristävät kilpailua aloilla, joilla niitä myönnetään. Tällaisen tuen ei voida katsoa soveltuvan sisämarkkinoille, sillä se ei helpota tiettyjen toimialojen tai talousalueiden kehitystä. Sitä ei ole myöskään rajoitettu ajallisesti, se ei ole asteittain alenevaa eikä oikeassa suhteessa erityisten taloudellisten ongelmien ratkaisemiseksi tarvittavaan määrään. Komissio ei pidä toimenpidettä sisämarkkinoille soveltuvana.

B. PERUSTELTU LUOTTAMUS, OIKEUSVARMUUS, ESTOPPEL-PERIAATE JA TUEN TAKAISINPERINTÄ

6.4. Estoppel-periaate ja oikeusvarmuuden periaate

- (181) Komissio katsoo, ettei ole mitään syytä poiketa menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä esitetyistä näkökohdista. Komissio ei rikkonut estoppel-periaatetta eikä oikeusvarmuuden periaatetta.
- (182) Maaliskuun 21 päivänä 2012 annettu sitova hallinnollinen tulkinta, jolla otettiin käyttöön uusi hallinnollinen tulkinta, on Espanjan viranomaisten tekemän valinnan seuraus. Tämä hallinnollinen toimi, joka johti tilanteeseen, jossa uutta tukea myönnettiin sääntöjenvastaisesti ilman, että tästä ilmoitettiin ennalta komissiolle, on Espanjan viranomaisten eikä komission toimenpide. Tästä syystä estoppel-periaatteella ei ole merkitystä.
- (183) Kun kyse on oikeusvarmuuden periaatteen väitetystä rikkomisesta, komissio muistuttaa, että Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan valtiontuen päätöksen soveltamisala on määritettävä paitsi viittaamalla päätöksen varsinaiseen sanamuotoon, myös ottamalla huomioon tukijärjestelmä, siten kuin kyseinen jäsenvaltio kuvaa ja konkreettisesti soveltaa sitä ⁽⁶¹⁾.
- (184) Tässä suhteessa, jos voidaan todeta, että tätä periaatetta on rikottu, komissio katsoo, että Espanja olisi loukannut oikeusvarmuuden periaatetta. Komissio katsoo lisäksi, että mahdollinen oikeudellisen epävarmuuden syntyminen johtuisi järjestelmän tiettyjen säännösten epätarkasta ja epäselvästä sanamuodosta.

6.5. Tuen takaisinperintä

- (185) Kiistanalaista toimenpidettä on sovellettu ilman, että siitä on ilmoitettu komissiolle etukäteen, kuten perussopimuksen 108 artiklan 3 kohdassa edellytetään. Tästä seuraa, että toimenpide on laitonta tukea.
- (186) Kun laittomasti myönnetty valtiontuki katsotaan soveltumattomaksi sisämarkkinoille, siitä seuraa, että tuki on perittävä edunsaajilta takaisin asetuksen (EY) N:o 659/1999 14 artiklan mukaisesti. Tuen takaisinperimisellä pyritään mahdollisuuksien mukaan palauttamaan ennen sen myöntämistä vallinnut kilpailutilanne. Takaisin perittävän määrän pitäisi olla sellainen, että edunsaajille annettu taloudellinen etu poistuu.
- (187) Mitkään Espanjan viranomaisten tai kolmenkymmenen kolmannen osapuolen esittämät perustelut eivät oikeuta poikkeamaan yleisesti tästä peruseriaatteesta. Espanjaa olisi sen vuoksi vaadittava perimään takaisin sääntöjenvastainen tuki.
- (188) Tuen arvo vastaa kunkin vuoden ja kunkin tuensaajan osalta veronalennusta, joka saatiin soveltamalla TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia ulkomailla sijaitsevien operatiivisten yritysten omistusosuuksien epäsuoraan hankintaan aiemmin holdingyhtiöistä suoraan hankittujen omistusosuuksien välityksellä.

6.6. Perusteltu luottamus

- (189) Espanjan viranomaiset ja kolmannet osapuolet väittävät, että ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä mainittua perusteltua luottamusta olisi sovellettava myös sellaisten omistusosuuksien epäsuoriin hankintoihin, jotka johtuvat holdingyhtiön omistusosuuksien suorasta hankinnasta. Tältä osin ne väittävät, että perusteltu luottamus olisi tunnustettava, koska epäsuoriin hankintoihin viitataan ensimmäisen ja toisen päätöksen sanamuodossa, vastauksissa parlamentin kirjallisiin kysymyksiin, ja hankinnat mainittiin vuoden 2007 menettelyn aloittamista koskevan päätöksen lehdistötiedotteessa.

⁽⁶¹⁾ Ks. asiassa C-537/08 P, *Kahla Thüringen Porzellan GmbH* annettu tuomio, 40 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

- (190) Komissio ei ole samaa mieltä Espanjan viranomaisten ja kolmansien osapuolten esittämistä näkökohdista ja katsoo, että ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä tarkoitettua perusteltua luottamusta ei voida ulottaa koskemaan tilanteita (omistusosuuksien epäsuorat hankinnat, jotka johtuvat holdingyhtiön omistusosuuksien suorasta hankinnasta), jotka eivät kuuluneet toimenpiteen soveltamisalaan silloin, kun nämä päätökset tehtiin. Perusteltu luottamus voi perustua ainoastaan tosiseikkoihin, jotka ovat tiedossa päätöksen tekohetkellä, eivätkä tuleviin tapahtumiin, kuten uuden hallinnollisen tulkinnan käyttöönottoon.
- (191) Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan⁽⁶²⁾ oikeus vedota luottamuksensuojan periaatteeseen on jokaisella oikeussubjektilla, jolle unionin toimielin on antamalla hänelle täsmällisiä vakuutteluita synnyttänyt perusteltuja odotuksia. Tällaisia vakuutteluita ovat riippumatta siitä muodosta, jossa ne on annettu tiedoksi, täsmälliset, ehdottomat ja yhtäpitävät tiedot.
- (192) Nimenomaisten rajoitusten puuttumisen esillä olevassa tukijärjestelmässä ei voida katsoa muodostavan komission kyseisille yrityksille esittämää täsmällistä, ehdotonta ja yhtäpitävää ilmoitusta toimenpiteen soveltamisesta myös sellaisten omistusosuuksien epäsuoraan hankintaan, jotka ovat peräisin holdingyhtiön omistusosuuksien suorasta hankinnasta. Siksi nimenomaisten rajoitusten puuttuminen ei voi luoda kyseisille yrityksille perusteltua luottamusta siihen, että toimenpidettä voitaisiin soveltaa sääntöjenmukaisesti myös epäsuoriin hankintoihin⁽⁶³⁾.
- (193) Vaikka viittaukset epäsuoriin hankintoihin ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä olisivat voineet luoda luottamusta asianomaisille yrityksille, on tutkittava, onko tällä perusteella syntynyt luottamus oikeutettu⁽⁶⁴⁾. Komissio katsoo, että yritykset, jotka suorittivat epäsuoria hankintoja, eivät voi vedota perusteltuun luottamukseen, jonka mukaan omistusosuuden epäsuora hankinta kuului TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaan, koska nämä yritykset olivat hyvin tietoisia verohallinnon ja TEAC:n hallinnollisesta käytännöstä, joka oli voimassa vuoteen 2012 saakka. Nämä yritykset olivat tietoisia siitä, että komissiolle ilmoitettua verojärjestelmää – TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti – sovellettiin tuolloin siten että sen soveltamisalan ulkopuolelle suljettiin omistusosuuksien epäsuora hankinta, joka johtuu holdingyhtiön omistusosuuksien suorasta hankinnasta.
- (194) Espanjan viranomaiset väittävät, ettei rajoittavan hallinnollisen tulkinnan olemassaolo vähennä perusteltua luottamusta, joka toimijoilla, jotka suorittivat omistusosuuksien epäsuoria hankintoja holdingyhtiön omistusosuuksien suoran hankinnan välityksellä, mahdollisesti on TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin pätevyden osalta. Tämä johtuu siitä, että 1) TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti on selkeä säännös; 2) siinä viitataan suoraan TRLIS-säädöksen 21 §:ään, jossa mainitaan suorat ja epäsuorat hankinnat; 3) se sisältää nimenomaisen viittauksen konsolidoidun tilinpäätöksen sääntöihin; 4) sen tarkoituksena on edistää espanjalaisten yritysten kansainvälisiä investointeja.
- (195) Komissio ei yhdy edellä mainittuun väittämään. TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti on osoittautunut epäselväksi, koska siihen sisältyy määrittelemätön viittaus konsolidoidun tilinpäätöksen sääntöihin ja epätarkka ekstrapolointi TRLIS-säädöksen 21 §:n perusteisiin. Sääädöksen 21 § otettiin alun perin käyttöön, jotta voitiin vahvistaa edellytykset ulkomaisista lähteistä saatavien osinkojen ja muiden tulojen vapauttamiseksi veroista. Siten 21 §:ssä esitetty viittaus epäsuoriin hankintoihin eroaa selkeästi vaatimuksesta, että suoraan hankitun yrityksen on harjoitettava taloudellista toimintaa. Sen lisäksi perusteltu luottamus ei voi perustua tukijärjestelmään, TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttiin, joka oli jo todettu sääntöjenvastaiseksi ja sisämarkkinoille soveltumattomaksi tueksi ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä Espanjassa sijaitsevien yhtiöiden ulkomaisten ja kotimaisten hankintojen erilaisen verotuskohtelun vuoksi. Komissio uskoo, että sääädöksen epätarkka ja epäselvä luonne johti ristiriitaiseen tulkintaan. Tämä ristiriita käy ilmi suurimmasta osasta DGT:n hallinnollisia tulkintoja ja TEAC:n päätöslauselmia. Siksi Espanjan viranomaiset eivät voi väittää, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti olisi voinut luoda rajoittavasta hallinnollisesta tulkinnasta huolimatta perusteltua luottamusta omistusosuuksien epäsuoria hankintoja suorittaneille yrityksille.
- (196) Komissio huomauttaa Iberdrolan Scottish Poweria koskevasta hankinnasta, että sulautumispäätöksessä (COMP M.4517) todettiin selvästi, että sulautumapäätöksen osalta ei ollut tarpeen eikä tarkoituksenmukaista määrittää, muodostiko TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti valtiontuen (ks. päätöksen 42 kohta).

⁽⁶²⁾ Yhteisöjen tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa C-182/03 ja C-217/03, Forum 187 ASBL, 22.6.2006 antama tuomio (Kok., s. I-5479, 147 kohta).

⁽⁶³⁾ Ks. asia C-537/08 P, *Kahla Thüringen Porzellan GmbH v. komissio*, tuomio 16.12.2010, 44 kohta.

⁽⁶⁴⁾ Yhteisöjen tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa C-182/03 ja C-217/03, Forum 187 ASBL, 22.6.2006 antama tuomio (Kok., s. I-5479, 159 kohta).

- (197) Kun kyse on Espanjan ja kolmansien osapuolten väitteistä, joiden mukaan parlamentin kirjallisiin kysymyksiin annetut vastaukset loivat perusteltua luottamusta tuensaaajien keskuudessa, komissio huomauttaa, ettei kirjallisiin kysymyksiin annetuissa vastauksissa keskitytty suorien ja epäsuorien hankintojen välisiin eroihin, vaan niissä käsiteltiin sitä, muodostiko TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentissa tarkoitettu järjestelmä valtiontuen. Siksi komission parlamentin kirjallisiin kysymyksiin antamista vastauksista ei voitu päätellä, että niillä olisi katettu sekä suorat että epäsuorat hankinnat.
- (198) Kun kyse on väitteestä, jonka mukaan ensimmäinen ja toinen päätös loisivat uutta perusteltua luottamusta, koska niissä kummassakin viitataan epäsuoriin hankintoihin, komissio muistuttaa, että nämä viittaukset esitettiin pelkästään siksi, että kansallisissa säännöksissä mainittiin sekä suorat että epäsuorat hankinnat. Tarkemmin sanottuna TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentissa viitataan sen 21 §:ään, jossa edellytetään, että espanjalaisen yrityksen suoran tai epäsuoran omistussuuden ulkomaisesta yrityksestä on oltava vähintään 5 prosenttia keskeytymättä yhden vuoden ajan. Espanja tai kolmannet osapuolet eivät kiistä sitä, että Espanjan viranomaiset soveltavat TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia ainoastaan suoriin hankintoihin. Kuten edellä on todettu, komissiolla on näin ollen oikeus luottaa asianomaisen jäsenvaltion toimittamiin selvityksiin ja tämän vuoksi perustellusti olettaa, että järjestelmää sovellettiin, kuten jäsenvaltio ilmoitti.
- (199) Lisäksi komissio katsoo, että vaikka Espanjan viranomaisten ja komission välinen viestintä – jossa selvitettiin, että käytännössä voitaisiin vähentää ainoastaan rahallinen liikearvo, joka syntyy operatiivisten yritysten omistussuoksien suorasta hankinnasta – ei näy päätöksen sanamuodossa, se ei luo perusteltua luottamusta tuensaaajille siitä, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti kattoi myös epäsuorat hankinnat. Tuensaaajat olivat jo tietoisia johdonmukaisesta ja järjestelmällisestä hallinnollisesta käytännöstä, joka sulki TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle omistussuoksien epäsuorat hankinnat holdingyhtiön omistussuoksien suoran hankinnan välityksellä ja joka oli ollut voimassa vuoteen 2012 saakka.
- (200) Lopuksi ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä mainittua perusteltua luottamusta ei voida ulottaa koskemaan tilanteita, jotka eivät kuuluneet riidanalaisen toimenpiteen soveltamisalaan silloin, kun ensimmäinen ja toinen päätös tehtiin.

7. PÄÄTELMÄT

- (201) Edellä esitettyjen seikkojen perusteella komissio katsoo, että uusi hallinnollinen tulkinta, joka on laajentanut jo sääntöjenvastaiseksi ja sisämarkkinoille soveltumattomaksi todetun järjestelmän soveltamisalaa ilman, että tästä on ilmoitettu komissiolle, on asetuksen (EY) N:o 659/1999 1 artiklassa tarkoitettua sääntöjenvastaista ja sisämarkkinoille soveltumatonta tukea.
- (202) Komissio ei katso toimenpiteen soveltuvan sisämarkkinoille perussopimuksen 107 artiklan 2 ja 3 kohdan nojalla.
- (203) Tuki on perittävä edunsaajilta takaisin asetuksen (EY) N:o 659/1999 14 artiklan mukaisesti,

ON HYVÄKSYNYT TÄMÄN PÄÄTÖKSEN:

1 artikla

Espanjan kuningaskunnan hyväksymä uusi hallinnollinen tulkinta, jolla laajennettiin Espanjan yhtiöverolakiin tehtyjen muutosten konsolidoinnista maaliskuun 5 päivänä 2004 annetun kuninkaan asetuksen 4/2004 12 §:n 5 momentin soveltamisala koskemaan ulkomaisten yritysten omistussuoksien epäsuoraa hankintaa holdingyhtiön omistussuoksien suoran hankinnan välityksellä ja jonka Espanjan kuningaskunta on pannut täytäntöön perussopimuksen 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, ei sovellu sisämarkkinoille.

2 artikla

Edellä 1 artiklassa tarkoitettua järjestelmän mukaan myönnetty yksittäinen tuki ei muodosta tukea, jos sen myöntämishetkellä täyttyivät kaikki ne ehdot, jotka on määritelty neuvoston asetuksen (EY) N:o 994/98 ⁽⁶⁵⁾ 2 artiklan mukaisesti annetussa säädöksessä, joka oli voimassa tuen myöntämisen aikaan.

⁽⁶⁵⁾ Neuvoston asetus (EY) N:o 994/98, annettu 7 päivänä toukokuuta 1998, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta tiettyihin valtion monialaisen tuen muotoihin (EYVL L 142, 14.5.1998, s. 1).

3 artikla

Edellä 1 artiklassa tarkoitetun järjestelmän nojalla myönnetty yksittäinen tuki, joka myöntämishetkellä täytti asetuksen (EY) N:o 994/98 1 artiklan mukaisesti annetussa säädöksessä tai jossakin muussa hyväksytyssä tukiohjelmassa säädetyt edellytykset, soveltuu sisämarkkinoille enintään kyseiseen tukimuotoon sovellettaviin enimmäistuki-intensiteetteihin saakka.

4 artikla

1. Espanjan kuningaskunnan on poistettava käytöstä 1 artiklassa tarkoitettu tukijärjestelmä niiden tukien osalta, joita on myönnetty edunsaajille epäsuorien omistussuhteiden hankinnasta ulkomaisista yrityksistä holdingyhtiön omistussuhteiden suoran hankinnan välityksellä, siltä osin kuin se ei sovellu sisämarkkinoille.
2. Espanjan kuningaskunnan on perittävä 1 artiklassa tarkoitetun järjestelmän mukaisesti myönnetty soveltumaton tuki takaisin tuensaajilta.
3. Takaisinperittävästä määrästä on maksettava korkoa siitä lähtien, kun tuki saatettiin tuensaajan käyttöön, sen takaisinperintään asti.
4. Korot on laskettava komission asetuksen (EY) N:o 794/2004 ⁽⁶⁶⁾ V luvun säännösten mukaisesti.
5. Espanjan kuningaskunnan on peruutettava kaikki 1 artiklassa tarkoitetun järjestelmän mukaiset maksamattomat tukimaksut tämän päätöksen hyväksymispäivästä alkaen.

5 artikla

1. Edellä 1 artiklassa tarkoitetun tukiohjelman nojalla myönnetty tuki on perittävä välittömästi takaisin.
2. Espanjan kuningaskunnan on varmistettava, että tämä päätös pannaan täytäntöön neljän kuukauden kuluessa sen tiedoksiantamisesta.

6 artikla

1. Espanjan kuningaskunnan on toimitettava seuraavat tiedot kahden kuukauden kuluessa tämän päätöksen tiedoksiantamisesta:
 - a) luettelo tuensaajista, jotka ovat saaneet tukea 1 artiklassa tarkoitetun tukiohjelman nojalla ja kunkin tuensaajan kyseisen tukiohjelman nojalla saaman tuen kokonaismäärä,
 - b) kultakin tuensaajalta takaisinperittävän tuen kokonaismäärä (pääoma ja korot),
 - c) yksityiskohtainen kuvaus toimenpiteistä, jotka on jo toteutettu ja joita suunnitellaan tämän päätöksen noudattamiseksi,
 - d) asiakirjat, jotka osoittavat, että tuensaajat on määrätty maksamaan tuki takaisin.
2. Espanjan kuningaskunnan on ilmoitettava komissiolle tämän päätöksen täytäntöönpanemiseksi toteutettavien kansallisten toimenpiteiden edistymisestä siihen saakka, kunnes 1 artiklassa tarkoitetun tukiohjelman nojalla myönnetyn tuen takaisinperintä on saatettu loppuun. Sen on komission pyynnöstä toimitettava välittömästi tiedot toimenpiteistä, jotka on jo toteutettu ja joita suunnitellaan tämän päätöksen noudattamiseksi. Sen on annettava myös yksityiskohtaisia tietoja tuensaajilta perityistä tukimääristä ja koroista.

7 artikla

Tämä päätös on osoitettu Espanjan kuningaskunnalle.

Tehty Brysselissä 15 päivänä lokakuuta 2014.

Komission puolesta
Joaquín ALMUNIA
Varapuheenjohtaja

⁽⁶⁶⁾ Komission asetus (EY) N:o 794/2004, annettu 21 päivänä huhtikuuta 2004, Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 93 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 täytäntöönpanosta (EUVL L 140, 30.4.2004, s. 1).