



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN YLEISEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (laajennettu yhdeksäs jaosto)

15 päivänä marraskuuta 2018*

Valtiontuki – Yhteisöveroa koskevat säännökset, joiden nojalla Espanjassa verotuksellisesti asuvat yritykset voivat vähentää kuluna liikearvon, joka seuraa omistussuhteiden hankkimisesta ulkomailla verotuksellisesti asuvista yrityksistä – Päätös, jossa tuki todetaan sisämarkkinoille soveltumattomaksi sekä määrätään se takaisin perittäväksi – Valtiontuen käsite – Valikoivuus – Viitejärjestelmä – Poikkeus – Erilainen kohtelu – Eriolaisen kohtelun oikeuttamisperuste – Toimenpiteen edunsaajina olevat yritykset – Luottamuksensuoja

Asiassa T-219/10 RENV,

World Duty Free Group, SA, entinen Autogrill España, SA, kotipaikka Madrid (Espanja), edustajinaan asianajajat J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero ja A. Lamadrid de Pablo,

kantajana,

jota tukevat

Saksan liittotasavalta, asiamiehenään T. Henze,

Irlanti, asiamiehinään aluksi G. Hodge ja E. Creedon, sittemmin Hodge ja D. Browne, avustajinaan B. Doherty Barry, barrister, ja A. Goodman, barrister,

ja

Espanjan kuningaskunta, asiamiehenään M. Sampol Pucurull,

väliintulijoina,

vastaan

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

vastajana,

jossa on kyse SEUT 263 artiklaan perustuvasta kanteesta, jossa vaaditaan kumoamaan Espanjan soveltamasta, omistussuhteiden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan liikearvon kirjaamisesta kuluksi C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) 28.10.2009 tehdyn komission päätöksen 2011/5/EY (EUVL 2011, L 7, s. 48) 1 artiklan 1 kohta ja toissijaisesti tämän päätöksen 4 artikla,

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (laajennettu yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja S. Gervasoni (esittelevä tuomari) sekä tuomarit L. Madise, R. da Silva Passos, K. Kowalik-Bańczyk ja C. Mac Eochaidh,

kirjaaja: hallintovirkamies X. Lopez Bancalari,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 31.1.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

on antanut seuraavan

tuomion

I Asian tausta

- 1 Sen jälkeen, kun Euroopan parlamentin jäsenet olivat esittäneet komissiolle useita kirjallisia kysymyksiä vuosina 2005–2006 ja kun yksityinen toimija oli kannellut komissiolle vuonna 2007, komissio päätti 10.10.2007 aloittaa SEUT 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun muodollisen tutkintamenettelyn Espanjan yhteisöverolain (Ley del Impuesto sobre Sociedades) 12 §:n 5 momentissa, joka lisättiin kyseiseen lakiin verotuksellisista, hallinnollisista ja sosiaalisista toimenpiteistä 27.12.2001 annetulla lailla 24/2001 (Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social; BOE nro 313, 31.12.2001, s. 50493) ja joka vahvistettiin yhteisöverolain koonnoksen hyväksymisestä 5.3.2004 annetulla kuninkaan asetuksella 4/2004 (Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; BOE nro 61, 11.3.2004, s. 10951), säädetyn järjestelmän (jäljempänä riidanalainen toimenpide tai riidanalainen tukiohjelma) osalta.
- 2 Riidanalaisessa toimenpiteessä säädetään, että tilanteessa, jossa Espanjassa verovelvollinen yritys hankkii omistusosuuden ”ulkomaisesta yhtiöstä” – mikäli tämä omistusosuuden hankinta on vähintään 5 prosenttia ja mikäli kyseessä oleva omistusosuus omistetaan keskeytyksettä vähintään yhden vuoden ajan –, tästä omistusosuuden hankkimisesta johtuva liikearvo (ks. jäljempänä 67 ja 69 kohta) voidaan kuluksi kirjaamalla vähentää yrityksen maksettavana olevan yhteisöveron perusteesta. Riidanalaisessa toimenpiteessä täsmennetään, että jotta yritys voidaan katsoa ”ulkomaiseksi yritykseksi”, sen on oltava velvollinen maksamaan Espanjassa sovellettavan veron kaltaista veroa, ja sen tulojen on oltava pääasiassa peräisin yritystoiminnasta ulkomailla.
- 3 Espanjan kuningaskunta esitti 5.12.2007 päivätyllä kirjeellä komissiolle huomautuksensa muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisesta tehdystä päätöksestä (jäljempänä menettelyn aloittamisesta tehty päätös). Myös 32 asianomaista kolmatta osapuolta esitti komissiolle huomautuksia 18.1. ja 16.6.2008 välisenä aikana. Espanjan kuningaskunta esitti 30.6.2008 ja 22.4.2009 päivätyillä kirjeillä näkemyksensä asianomaisten kolmansien osapuolten huomautuksista.
- 4 Komissio piti Espanjan viranomaisten kanssa teknisluonteiset kokoukset 18.2.2008, 12.5. ja 8.6.2009. Asiassa pidettiin myös muita teknisluonteisia kokouksia, joihin osallistuivat tietyt mainituista 32 asianomaisesta kolmannesta osapuolesta.
- 5 Espanjan kuningaskunta toimitti komissiolle lisätietoja 14.7.2008 päivätyllä kirjeellä ja 16.6.2009 lähetetyllä sähköpostiviestillä.
- 6 Komissio päätti menettelyn Euroopan unionissa toteutettuja omistusosuuksien hankkimisia koskevilta osin Espanjan soveltamasta, omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan liikearvon kirjaamisesta kuluksi C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) 28.10.2009 tekemällään päätöksellä 2011/5/EY (EUVL 2011, L 7, s. 48; jäljempänä riidanalainen päätös).

- 7 Komissio totesi riidanalaisen tukiohjelman, joka koostuu verotuksellisesta edusta, jonka perusteella espanjalaiset yhtiöt voivat kirjata omistussuoksien hankkimisesta ulkomailla asuvista yhtiöistä johtuvan liikearvon kuluksi, sisämarkkinoille soveltumattomaksi silloin, kun sitä sovelletaan omistussuoksien hankkimiseen unioniin sijoittautuneista yrityksistä (riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 1 kohta). Riidanalaisen päätöksen 4 artiklassa säädetään muun muassa, että Espanjan kuningaskunnan on perittävä myönnettyt tuet takaisin.
- 8 Komissio jätti kuitenkin menettelyn avoimeksi unionin ulkopuolella toteutettujen omistussuoksien hankkimisen osalta, koska Espanjan viranomaiset olivat sitoutuneet toimittamaan uusia tietoja esteistä rajat ylittävälle, unionin ulkopuolisille sulautumille.
- 9 Espanjan kuningaskunta toimitti 12., 16. ja 20.11.2009 sekä 3.1.2010 komissiolle tietoja espanjalaisten yhtiöiden unionin ulkopuolelle tekemistä suorista sijoituksista. Komissio sai myös useiden asianomaisten kolmansien osapuolien huomautuksia.
- 10 Komissio ja Espanjan viranomaiset pitivät teknisluonteiset kokoukset 27.11.2009 sekä 16. ja 29.6.2010.
- 11 Komissio teki 12.1.2011 päätöksen 2011/282/EU Espanjan soveltamasta, omistussuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan rahallisen liikearvon kirjaamisesta kuluksi C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (EUVL 2011, L 135, s. 1; jäljempänä 12.1.2011 tehty päätös), jossa riidanalainen järjestelmä todettiin sisämarkkinoille soveltumattomaksi silloin, kun sitä sovelletaan omistussuoksien hankkimiseen unionin ulkopuolelle sijoittautuneista yrityksistä.

II Oikeudenkäyntimenettely ja asianosaisten vaatimukset

- 12 Kantajana oleva World Duty Free Group, SA nosti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 14.5.2010 toimittamallaan kannekirjelmällä kanteen, jossa vaadittiin riidanalaisen päätöksen kumoamista.
- 13 Unionin yleinen tuomioistuin hyväksyi tämän kanteen 7.11.2014 antamallaan tuomiolla Autogrill España v. komissio (T-219/10, EU:T:2014:939) sillä perusteella, että komissio oli soveltanut virheellisesti SEUT 107 artiklan 1 kohdassa mainittua valikoivuutta koskevaa edellytystä.
- 14 Unionin yleinen tuomioistuin kumosi myös 12.1.2011 tehdyn päätöksen 7.11.2014 antamallaan tuomiolla Banco Santander ja Santusa v. komissio (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 15 Komissio teki unionin tuomioistuimen kirjaamoon 19.1.2015 jättämälläan valituskirjelmällä valituksen 7.11.2014 annetusta tuomiosta Autogrill España v. komissio (T-219/10, EU:T:2014:939). Tämä asianumerolla C-20/15 P kirjattu valitus yhdistettiin asianumerolla C-21/15 P kirjattuun valitukseen, jonka komissio oli tehnyt 7.11.2014 annetusta tuomiosta Banco Santander ja Santusa v. komissio (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 16 Kantaja vaati Saksan liittotasavallan, Irlannin ja Espanjan kuningaskunnan tukemina näiden valitusten hylkäämistä.
- 17 Unionin tuomioistuin kumosi 7.11.2014 annetun tuomion Autogrill España v. komissio (T-219/10, EU:T:2014:939) 21.12.2016 antamallaan tuomiolla komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981; jäljempänä tuomio World Duty Free), palautti asian unionin yleiseen tuomioistuimeen ja määräsi, että oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin. Unionin tuomioistuin kumosi myös 7.11.2014 annetun tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio (T-399/11, EU:T:2014:938).

- 18 Pääasian asianosaiset jättivät 2.3.2017 ja Espanjan kuningaskunta jätti 3.3.2017 kirjalliset huomautuksensa unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 217 artiklan 1 kohdan mukaisesti.
- 19 Pääasian asianosaiset ja Espanjan kuningaskunta jättivät 24.4.2017 kirjallisia huomautuksia täydentävät kirjelmänsä unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 217 artiklan 3 kohdan mukaisesti.
- 20 Esittelevän tuomarin ehdotuksesta unionin yleinen tuomioistuin päätti aloittaa asian käsittelyn suullisen vaiheen.
- 21 Käsiteltävä asia ja asia T-399/11 RENV, Banco Santander ja Santusa v. komissio, yhdistettiin unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun yhdeksännen jaoston puheenjohtajan 8.12.2017 asianosaisten kuulemisen jälkeen antamalla määräyksellä asian käsittelyn suullista vaihetta varten unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 68 artiklan mukaisesti.
- 22 Asianosaisten suulliset lausumat kuultiin 31.1.2018 pidetyssä istunnossa.
- 23 Kantaja vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin
- kumoaa riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 1 kohdan siltä osin kuin siinä todetaan, että riidanalainen tukiohjelma sisältää osatekijöitä, joita pidetään valtiontukena
 - toissijaisesti kumoaa riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 1 kohdan siltä osin kuin siinä todetaan, että riidanalainen tukiohjelma sisältää osatekijöitä, joita pidetään valtiontukena, kun sitä sovelletaan sellaisten omistusosuuksien hankkimiseen, jotka merkitsevät määräysvallan saamista
 - toissijaisesti kumoaa riidanalaisen päätöksen 4 artiklan siltä osin kuin siinä säädetään, että ennen riidanalaisen päätöksen julkaisemista Euroopan unionin virallisessa lehdessä toteutettuihin liiketoimiin myönnetyt tuet on perittävä takaisin
 - velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.
- 24 Komissio vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin
- jättää kanteen tutkimatta tai toissijaisesti toteaa, että lausunnon antaminen kanteesta raukeaa
 - toissijaisesti hylkää kanteen perusteettomana
 - velvoittaa kantajan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.
- 25 Kantaja vaatii myös, että unionin yleinen tuomioistuin määrää prosessinjohtotoimena komission esittämään tiettyjä asiakirjoja.
- 26 Espanjan kuningaskunta vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin
- hyväksyy kumoamiskanteen
 - velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

III Oikeudellinen arviointi

- 27 Komissio väittää, että kanne on jätettävä tutkimatta, koska riidanalainen toimenpide ei koske kantajaa. Toissijaisesti se väittää, ettei kantajalla ole enää oikeussuojan tarvetta.

- 28 Kantaja väittää, että kanne on otettava tutkittavaksi.
- 29 On muistutettava, että unionin tuomioistuimet voivat kunkin asian olosuhteet huomioon ottaen arvioida, voidaanko kanne hylätä hyvän oikeudenhoidon perusteella lausumatta ensin sen tutkittavaksi ottamisesta (ks. vastaavasti tuomio 26.2.2002, neuvosto v. Boehringer, C-23/00 P, EU:C:2002:118, 52 kohta).
- 30 Käsiteltävässä asiassa on perusteltua tutkia asiakysymys ja jättää tarpeen mukaan lausumatta kantajan asiavaltuudesta ja oikeussuojan tarpeesta.
- 31 Kantaja vetoaa kanteensa tueksi kolmeen kanneperusteeseen, joista ensimmäinen perustuu siihen, että riidanalainen toimenpide ei ole valikoiva, toinen riidanalaisen toimenpiteen edunsaajan määrittämisessä tapahtuneeseen virheeseen ja kolmas luottamuksensuojan periaatteen loukkaamiseen.

A Ensimmäinen kanneperuste, joka perustuu siihen, että riidanalainen toimenpide ei ole valikoiva

1. Asianosaisten ja väliintulijoiden lausumat

- 32 Ensimmäisen kanneperusteensa yhteydessä kantaja esittää kolme väitettä, joista ensimmäinen perustuu siihen, että riidanalainen toimenpide ei ole ensi näkemältä valikoiva, toinen viitejärjestelmän (tai viitekehäyksen tai yleisen tai normaalin järjestelmän) määrittämisessä tapahtuneeseen virheeseen ja kolmas siihen, että riidanalainen toimenpide on perusteltu sen järjestelmän luonteen ja rakenteen johdosta, jonka osa se on.
- 33 Kahdesta viimeksi mainitusta väitteestä on täsmennettävä, että kantaja toteaa esittävänsä kannekirjelmässään joitakin yleisluonteisia perusteluja, jotka pätevät näihin molempiin väitteisiin.
- 34 Ensimmäisen väitteensä yhteydessä kantaja lähinnä väittää, että riidanalainen tukiohjelma ei ole SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla valikoiva, koska siitä myönnetty etu on kaikkien yritysten saatavilla. Se huomauttaa, että riidanalaisessa päätöksessä todettu valikoivuus perustuu kehäpäätelmään, jonka mukaan riidanalaisesta toimenpiteestä voivat hyötyä ainoastaan siitä hyötyvät yritykset.
- 35 Kantaja vetoaa myös siihen, että on olemassa tilastotietoja, jotka tukevat sitä, että riidanalaisesta toimenpiteestä ovat voineet hyötyä eri kokoiset ja eri aloilla toimivat yritykset, ja että komissio menetteli omaan käytäntöönsä nähden epä johdonmukaisesti.
- 36 Lopuksi kantaja väittää, ettei kanteen kohteena olevaa päätöstä ole tältä osin perusteltu riittävästi.
- 37 Toisen väitteensä yhteydessä kantaja väittää, että vaikka espanjalaiset yritykset voivat vaikeuksitta yhdistyä Espanjassa asuviin yhtiöihin, jolloin ne voivat kirjata liikearvon kuluksi, ne kohtaavat tiettyjä vaikeuksia, jotka estävät niitä yhdistymästä ulkomailla ja etenkin unionin ulkopuolella asuviin yhtiöihin ja siten kirjaamasta kuluksi tällaisia yhtiöitä koskevista liiketoimista johtuvaa liikearvoa. Yritykset ovat siten erilaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa sen mukaan, minkälaisesta liiketoimesta on kyse. Näin ollen ei ole mahdollista katsoa, että riidanalaisella toimenpiteellä, jota sovelletaan ainoastaan omistussuhteiden hankkimiseen ulkomailla asuvista yhtiöistä, poiketaan yleisestä tai normaalista verojärjestelmästä eli otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten liiketoimien välillä, jotka ovat tälle verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.
- 38 Tältä osin kantaja vetoaa tiettyihin unionin tuomioistuimen tuomioihin.

- 39 Kolmannen väitteensä yhteydessä kantaja väittää, että riidanalaisella toimenpiteellä tehtyä poikkeusta voidaan joka tapauksessa perustella Espanjan verotusjärjestelmän logiikalla. Riidanalaisella toimenpiteellä voidaan nimittäin varmistaa verotuksen neutraalisuus omistussuhteiden hankkimiseen Espanjassa asuvista yhtiöistä liittyvien liiketoimien ja omistussuhteiden hankkimiseen ulkomailla asuvista yhtiöistä liittyvien liiketoimien välillä.
- 40 Tältä osin kantaja väittää, että unionin sisällä on esteitä rajat ylittävälle yritysten yhdistymisille. Kantajan mukaan siitä seikasta, että tällaiset esteet rikkovat unionin oikeutta, ei toteen näytettynäkään voida päätellä, että esteitä ei ole. Kaikki esteet eivät sitä paitsi merkitse rikkomista. Vaikka kyseiset esteet lisäksi olisivatkin poistuneet, komission olisi pitänyt sen perusteella, että ne olivat olemassa riidanalaisen toimenpiteen hyväksymisajankohtana, määrittellä tämä toimenpide olemassa olevaksi tueksi.
- 41 Kantajan mukaan riidanalainen päätös on perusteltu puutteellisesti, koska komissio ei selitä, miksi rajat ylittävälle yritysten yhdistymisille ei ole esteitä.
- 42 Kantaja moittii myös komission päättelyä, jonka mukaan riidanalainen toimenpide on suhteeton ja liian epämääräinen. Kantajan mukaan riidanalaisesta toimenpidestä sovellettiin perustellusti heti, kun omistussuus ylitti 5 prosentin rajan. Komission olisi joka tapauksessa pitänyt todeta, että riidanalainen toimenpide ei ollut valikoiva siltä osin kuin sitä sovellettiin enemmistöosuusien hankkimiseen, kuten Espanjan kuningaskunta siltä nimenomaisesti vaati. Riidanalainen päätös on siten kumottava ainakin siltä osin kuin siinä todetaan, että riidanalaisen toimenpiteen soveltaminen enemmistöosuusien hankkimiseen on valtioneuvoston tukea.
- 43 Kantaja vetoaa tältä osin useisiin tuomioihin.
- 44 Se arvostelee myös tiettyjä riidanalaisen päätöksen kohtia, joissa komissio esittää perustelujensa tueksi riidanalaisen toimenpiteen sisämarkkinoita vääristäviin vaikutuksiin liittyviä seikkoja.
- 45 Espanjan kuningaskunta toteaa, että riidanalaisen toimenpiteen päämääränä on varmistaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen. Tämän periaatteen mukaan samanlaisilla investoinneilla on oltava samat verotukselliset vaikutukset.
- 46 Espanjan kuningaskunta katsoo, ettei riidanalainen toimenpide liity mitenkään ”kilpailukyvyyn periaatteeseen”.
- 47 Se myös korostaa, että riidanalaisen toimenpiteen tuottama etu on kaikkien yritysten saatavilla niiden toimialasta riippumatta.
- 48 Se lisää, että riidanalaisella toimenpiteellä ainoastaan varmistetaan investointien palautuminen mahdollistamalla se, että niiden kustannukset voidaan vähentää verotettavan tulon määrää määrittäessä.
- 49 Espanjan kuningaskunta väittää, että komissio ei ottanut huomioon rajat ylittävien yhteenliittymien oikeudellisia ja käytännöllisiä esteitä, vaikka Espanjan kuningaskunta oli ilmoittanut näistä ongelmista komissiolle muodollisen tutkintamenettelyn aikana. Se lisää, että nämä esteet olivat olemassa riidanalaisen toimenpiteen voimaantulohetkellä ja että ne eivät ole poistuneet, vaikka unionissa on myöhemmin annettu asiaa koskevaa lainsäädäntöä.
- 50 Espanjan kuningaskunta väittää, että komissio ei tutkinut huolellisesti rajat ylittävien sulautumien esteisiin liittyvää oikeudellista ja tosiasiallista tilannetta. Se huomauttaa, että komissiolla oli käytettävissään runsaasti asiakirja-aineistoa, jota Espanjan kuningaskunta oli sille toimittanut.

Kilpailuasioista vastaava komission jäsen oli myöntänyt näiden esteiden olemassaolon Espanjan viranomaisen kanssa käymässään kirjeenvaihdossa. Viimeksi mainitun mukaan nämä esteet eivät voi rajoittaa pelkästään nimenomaisiin oikeudellisiin esteisiin.

- 51 Espanjan kuningaskunta väittää, että rajat ylittävälle yritysten yhdistymisille on osoitettu olevan paitsi oikeudellisia myös taloudellisia ja käytännöllisiä esteitä.
- 52 Komissio vastaa, että riidanalaisessa päätöksessä tehty valikoivuuden arviointi on oikeuskäytännön mukainen, koska siinä ensin määritellään merkityksellinen viitekehys ja sen jälkeen todetaan riidanalaisella toimenpiteellä tehdyn poikkeuksen olemassaolo. Tuomiosta World Duty Free esittämässään huomautuksessa komissio katsoo, että kyseisessä tuomiossa vahvistettiin sen tekemä arviointi.
- 53 Komissio myös väittää, että riidanalaisesta toimenpidettä ei voida perustella Espanjan verotusjärjestelmän logiikalla. Se tukeutuu erityisesti siihen, että kansallisissa liiketoimissa liikearvon kuluksi kirjaaminen edellyttää välttämättä yritysten yhdistymistä, kun taas rajat ylittävissä liiketoimissa riidanalaisesta toimenpidettä sovelletaan jo vähintään 5 prosentin suuruisiin omistusosuuksien hankintoihin ulkomailla asuvista yrityksistä.
- 54 Komissio huomauttaa, ettei se riidanalaisessa päätöksessä myöntänyt, että riidanalaisesta toimenpidettä voidaan perustella sillä, että rajat ylittävälle yritysten yhdistymisille on esteitä.
- 55 Komission mukaan ei ole osoitettu, että unionissa on tällaisia esteitä.
- 56 Komissio myös muistuttaa, että normaalissa järjestelmässä alle 5 prosentin suuruisen omistusosuuden hankkimisesta johtuva liikearvo voidaan kirjata kuluksi vain, jos tätä hankintaa seuraa välittömästi yritysten yhdistyminen. Tämä tarkoittaa, että yritys, joka hankkii vähintään 5 prosentin suuruisen omistusosuuden Espanjassa asuvasta yhtiöstä voimatta kuitenkaan sulautua tähän yhtiöön esimerkiksi siksi, että sen omistusosuus ei ole riittävä, ei voi kirjata liikearvoa kuluksi. Sitä vastoin yritys, joka hankkii vastaavan omistusosuuden ulkomailla asuvasta yhtiöstä voimatta myöskään sulautua kyseiseen yhtiöön, koska sen omistusosuus ei ole riittävä, voi hyötyä riidanalaisesta toimenpiteestä ja siten kirjata liikearvon kuluksi.
- 57 Komissio täsmentää, että toisin kuin kannekirjelmässä mainitaan, Espanjan viranomaiset eivät vaatineet sitä toteamaan, että tilanteissa, joissa riidanalaisesta toimenpidettä on sovellettu enemmistöosuuksiin, ei ole kyse valtiontuesta.
- 58 Lopuksi komissio kiistää kantajan väitteen, jonka mukaan riidanalainen toimenpide aiheuttaa vääristymiä sisämarkkinoilla.

2. Unionin yleisen tuomioistuimen arviointi

- 59 Aluksi on huomautettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisen toimenpiteen luokittelu SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät. Kyseessä on ensinnäkin oltava valtion toimenpide tai valtion varoista toteutettu toimenpide. Toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava valikoivaa etua sille, joka on toimenpiteen kohteena. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua (ks. tuomio World Duty Free, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 60 Valikoivuutta koskevasta edellytyksestä, joka on SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontuen käsitteen kannalta perustava tekijä, unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että tämän edellytyksen arviointi edellyttää sen määrittämistä, onko tietyssä oikeudellisessa

- järjestelmässä kyseessä oleva kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa ja joita siis kohdellaan eri tavalla, joka voidaan katsoa syrjiväksi (ks. tuomio *World Duty Free*, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 61 Lisäksi on niin, että jos kyseistä toimenpidettä pidetään tukijärjestelmänä eikä yksittäisenä tukena, komission on selvitettävä, tuottaako toimenpide siitä huolimatta, että sen todetaan tuottavan yleistä etua, sitä yksinomaan tietyille yrityksille tai tietyille toimialoille (ks. tuomio *World Duty Free*, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 62 Erityisesti kansallisista toimenpiteistä, joilla myönnetään verotuksellinen etu, on huomautettava, että tällainen toimenpide, jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on omiaan tuottamaan valikoivaa etua edunsaajille, ja näin ollen sitä on pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena. Sitä vastoin sellainen verotuksellinen etu, joka perustuu soveltamisalaltaan yleiseen ja erotuksetta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin sovellettavaan toimenpiteeseen, ei ole tässä säännöksessä tarkoitettua valtiontukea (ks. tuomio *World Duty Free*, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 63 Tässä yhteydessä kansallisen verotoimenpiteen luokittelu ”valikoivaksi” edellyttää aluksi sitä, että komissio määrittää asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettavan yleisen tai ”normaalin” verojärjestelmän, ja osoittaa tämän jälkeen, että kyseessä oleva verotoimenpide poikkeaa mainitusta yleisestä järjestelmästä siltä osin kuin sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (ks. tuomio *World Duty Free*, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 64 Valtiontuen käsite ei kuitenkaan kata toimenpiteitä, joilla aikaansaadaan erilaista kohtelua sellaisten yritysten välillä, jotka ovat kyseessä olevalle oikeudelliselle järjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa tai oikeudellisessa tilanteessa, eikä täten ensi näkemältä valikoivia toimenpiteitä, jos kyseinen jäsenvaltio pystyy osoittamaan, että mainittu erottelu on oikeutettua, koska se johtuu sen järjestelmän luonteesta tai rakenteesta, jonka osa toimenpiteet ovat (ks. tuomio *World Duty Free*, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 65 Tämän kolmivaiheisen arviointimenetelmän, sellaisena kuin se esitetään edellä 63 ja 64 kohdassa, perusteella voidaan siis määrittää, onko kansallinen verotoimenpide valikoiva.
- 66 Lisäksi on syytä palauttaa – edelleen alustavasti – mieleen riidanalaisen päätöksen perustelut, joiden nojalla komissio totesi riidanalaisen toimenpiteen valikoivaksi.
- 67 Ensin on täsmennettävä, että riidanalaisessa päätöksessä liikearvolla tarkoitetaan arvoa, joka muodostuu liikkeenimen hyvästä maineesta, hyvistä asiakassuhteista, työntekijöiden ammattitaidosta ja muista vastaavista tekijöistä, joiden voidaan odottaa tuottavan tulevaisuudessa ilmeistä suurempia tuloja (riidanalaisen päätöksen 18 perustelukappale). Liikearvo ilmenee hankintakustannusten ja niiden omaisuuserien markkina-arvon välisenä kirjanpidollisena erotuksena, jotka muodostavat yhteenliittymän hankkimat tai sen hallussa olevat liiketoimet (riidanalaisen päätöksen 99 perustelukappale). Jos yrityksen liiketoiminta hankitaan hankkimalla sen osakkeita, kohteen hankinnasta maksettua hintaa, joka ylittää yrityksen omaisuuden markkina-arvon, nimitetään liikearvoksi, ja se on kirjattava erillisenä aineettomana omaisuuseränä heti, kun hankinnan tehnyt yritys ottaa kohdeyrityksen määräysvaltaansa (riidanalaisen päätöksen 18 perustelukappale).
- 68 Riidanalaisen päätöksen 19 perustelukappaleessa mainitaan, että riidanalaista toimenpidettä lukuun ottamatta Espanjan verotusperiaatteiden mukaan liikearvo voidaan kirjata kuluksi ainoastaan ”yhteenliittymässä”, joka tämän käsitteen laajan määritelmän mukaan syntyy itsenäisten yritysten omaisuuserien hankinnan tai luovutuksen taikka sulautumisen tai jakautumisen kautta.

- 69 Rahallinen liikearvo määritellään riidanalaisessa päätöksessä liikearvoksi, joka olisi kirjattu, jos osuuden omistava yritys ja kohdeyritys olisivat sulautuneet yhteen. Komission mukaan rahallinen liikearvo tuo siten omistusosuuksien hankkimiseen käsitteen, jota käytetään yleensä omaisuuserien siirrossa tai liiketoimissa, joissa yritykset yhdistyvät (riidanalaisen päätöksen 20 perustelukappale).
- 70 Riidanalaisessa päätöksessä komissio katsoi, että soveltuva viitekehys riidanalaisen toimenpiteen arviointiin oli Espanjan yleinen yhtiöverojärjestelmä ja erityisesti Espanjan verojärjestelmään sisältyvät säännöt, jotka koskevat rahallisen liikearvon verokohtelua (riidanalaisen päätöksen 96 perustelukappale). Se täsmensi, että ”riidanalaisesta toimenpidettä [oli] arvioitava ottamalla huomioon yleiset yhtiöverosäännökset, joita sovelletaan tilanteissa, joissa liikearvon syntyminen johtaa veroetuun – – erityisesti koska [se katsoi], että tilanteet, joissa liikearvon voi kirjata kuluksi, eivät kata kaikkia rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevia veronmaksajia” (riidanalaisen päätöksen 89 perustelukappale). Näin ollen komissio katsoi, ettei viitekehystä voitu rajata pelkästään riidanalaisella toimenpiteellä aikaansaatuun rahallisen liikearvon verokohteluun, koska tästä toimenpiteestä voitiin hyötyä ainoastaan hankittaessa omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä, ja että viitekehysten muodostivat siten yleiset yhtiöverosäännökset, jotka koskivat liikearvon verotuksellista kirjaamista kuluksi (jäljempänä liikearvon verokohtelu).
- 71 Komissio myös totesi, että riidanalainen toimenpide poikkesi vertailujärjestelmästä, kun se salli liikearvon, joka olisi kirjattu, jos yritykset olisivat yhdistyneet, kirjaamisen erikseen, vaikka yritysten yhteenliittymää ei muodostuisi (riidanalaisen päätöksen 100 perustelukappale), sillä riidanalaisen toimenpiteen nojalla liikearvo voitiin kirjanpidollisista syistä kirjata kuluksi ainoastaan yhteenliittymässä (riidanalaisen päätöksen 19, 20 ja 99 perustelukappale).
- 72 Komissio lisäsi, ettei riidanalaisesta toimenpidettä voitu katsoa itsessään uudeksi yleiseksi kirjanpitosäännöksi, koska omistusosuuksien hankkimisesta johtuvan rahallisen liikearvon sai kirjata kuluksi ainoastaan rajat ylittävien omistusosuuksien hankkimisen mutta ei kotimaisten omistusosuuksien hankkimisen tapauksessa. Komission mukaan riidanalainen toimenpide johti siten erilaiseen kohteluun kotimaisten liiketoimien ja rajat ylittävien liiketoimien välillä (riidanalaisen päätöksen 100 perustelukappale).
- 73 Tämän jälkeen komissio huomautti riidanalaisen päätöksen 111 perustelukappaleessa, ettei riidanalainen toimenpide ollut välttämätön verojärjestelmän logiikan perusteella. Se lisäsi, ettei toimenpide ollut myöskään oikeasuhteinen. On huomautettava, että komissio korosti jo riidanalaisen päätöksen 91 perustelukappaleessa, että riidanalainen toimenpide oli paitsi liian epätarkka ja summittainen myös syrjivä.
- 74 Komissio täsmensi, että riidanalainen toimenpide johti nimellisesti ja tosiasiallisesti merkittävästi erilaiseen verotaakkaan rinnastettavassa tilanteessa olevien yritysten välillä vain siksi, että niistä toiset investoivat ulkomaille (riidanalaisen päätöksen 111 perustelukappale), ja että se, että riidanalaisesta toimenpidettä sovellettiin myös vähemmistöosuuden hankintaan, tarkoitti lisäksi sitä, että erilaisia tilanteita käsiteltiin samalla tavoin (riidanalaisen päätöksen 113 perustelukappale).
- 75 Tästä komissio päätteli, että kyseisen verojärjestelmän tarjoaman edun valikoivuutta ei voitu perustella verojärjestelmän luonteella (riidanalaisen päätöksen 114 perustelukappale).
- 76 Seuraavaksi on arvioitava kantajan esittämien kolmen väitteen kannalta, saattoiko komissio edellä mainitun oikeuskäytännön ja edellä esitettyjen syiden nojalla perustellusti todeta, että riidanalainen toimenpide oli valikoiva.

a) Toimenpide ei ensi arviolta ole valikoiva

- 77 Unionin yleinen tuomioistuin lähinnä totesi 7.11.2014 antamassaan tuomiossa *Autogrill España v. komissio* (T-219/10, EU:T:2014:939), ettei voida katsoa, että verotuksellisen edun muodostava toimenpide vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, jos tämä etu on kaikkien niiden yritysten saatavilla, jotka ovat velvollisia maksamaan yhteisöveroa siinä jäsenvaltiossa, joka on kyseisen toimenpiteen toteuttanut. Unionin yleinen tuomioistuin totesi, että yleisesti sovellettavan kansallisen verotoimenpiteen tuottaman edun katsotaan olevan kaikkien yritysten saatavilla, jos on mahdotonta määrittää sellaisten yritysten ryhmää, jotka jäävät toimenpiteen ulkopuolelle, tai vastaavasti sellaisten yritysten ryhmää, joihin toimenpidettä sovelletaan yksinomaisesti (tuomion 34–45, 52 ja 79–81 kohta).
- 78 Unionin yleinen tuomioistuin kuitenkin totesi, että riidanalaisen toimenpiteen tuottama etu oli kaikkien sellaisten yritysten saatavilla, jotka olivat velvollisia maksamaan yhteisöveroa Espanjassa ja jotka päättivät hankkia omistussuosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä. Unionin yleinen tuomioistuin nimittäin katsoi, että kaikki yritykset toimialaan tai kokoon katsomatta voivat vapaasti tehdä tämän valinnan ja että sama yritys voi hankkia omistussuosuuksia vuorotellen ja jopa samanaikaisesti Espanjassa asuvista yhtiöistä ja ulkomailla asuvista yhtiöistä (tuomio 7.11.2014, *Autogrill España v. komissio*, T-219/10, EU:T:2014:939, 53–61 kohta).
- 79 Tämän riidanalaisen toimenpiteen saatavilla olosta esittämänsä toteamuksen perusteella unionin yleinen tuomioistuin totesi edellä 77 kohdassa esitetyn päättelyn mukaisesti, että määritelläkseen riidanalaisen toimenpiteen valikoivaksi komissio ei voinut vain tyytyä toteamaan, että kyseinen toimenpide muodosti poikkeuksen viitejärjestelmästä, että siitä hyötyivät ainoastaan kyseisen toimenpiteen soveltamisalaan kuuluvia liiketoimia toteuttavat yritykset ja että sillä ”pyr[ittiin] edistämään pääoman vientiä”.
- 80 Tuomiossa *World Duty Free* unionin tuomioistuin kumosi edellä 77 kohdassa esitetyn päättelyn toteamalla, että siinä asetettiin ylimääräinen velvollisuus yksilöidä erityinen niiden yritysten ryhmä, jotka voidaan erottaa muista niille yhteisten erityisten piirteiden takia, ja ettei tätä velvollisuutta voitu päätellä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä (ks. tuomion 69–71 ja 78 kohta).
- 81 Unionin tuomioistuin nimittäin katsoi, että verotuen soveltamista tai saamista koskeva edellytys voi olla peruste tämän tuen valikoivuuden toteamiselle, mikäli tämä edellytys johtaa sellaisten yritysten erilaiseen kohteluun, jotka ovat kyseiselle verojärjestelmälle asetetun tavoitteen kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, ja mikäli verotuki on näin ollen sen ulkopuolelle jääviä yrityksiä syrjivä (tuomio *World Duty Free*, 86 kohta). Unionin tuomioistuin myös totesi, että riidanalainen toimenpide voitiin katsoa valikoivaksi siksi, että Espanjassa asuvat yritykset, jotka hankkivat omistussuosuuksia yhtiöistä, joiden verotuksellinen kotipaikka on Espanja, eivät voineet saada riidanalaisen toimenpiteen tuottamaa etua (tuomio *World Duty Free*, 87 kohta).
- 82 Valikoivaksi toteaminen ei siis välttämättä perustu siihen, että tietyt yritykset eivät voi saada kyseisessä toimenpiteessä säädettyä etua sellaisten oikeudellisten, taloudellisten tai käytännöllisten esteiden vuoksi, jotka estävät niitä toteuttamasta edun saamisen edellytyksenä olevaa liiketoimea, vaan se voi perustua pelkästään sen toteamiseen, että on olemassa liiketoimi, joka, vaikka se on verrattavissa edun myöntämisen edellytyksenä olevaan liiketoimeen, ei kuitenkaan oikeuta tähän etuun. Tästä seuraa, että verotoimenpide voi olla valikoiva, vaikka kaikki yritykset voivat vapaasti päättää, toteuttavatko ne toimenpiteellä säädetyn edun myöntämisen edellytyksenä olevan liiketoimen.
- 83 Tässä on korostettu valikoivuuden käsitettä, joka perustuu erotteluun yritysten, jotka päättävät toteuttaa tiettyjä liiketoimia, ja yritysten, jotka päättävät olla toteuttamatta tiettyjä liiketoimia, välillä, eikä yritysten erotteluun niille tunnusomaisten piirteiden perusteella.
- 84 Unionin yleisen tuomioistuimen on sovellettava riidanalaiseen toimenpiteeseen tätä päättelyä.

- 85 Ei kuitenkaan voida todeta, että riidanalaisella toimenpiteellä suositaan Espanjassa verovelvollisia yrityksiä, jotka ovat valinneet hankkia omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä, verrattuna Espanjassa verovelvollisiin yrityksiin, jotka ovat valinneet hankkia omistusosuuksia Espanjassa asuvista yhtiöistä.
- 86 Espanjassa verovelvolliset yritykset eivät nimittäin voi toteuttaessaan liiketoimen, jolla ne hankkivat omistusosuuksia Espanjassa asuvasta yhtiöstä, saada tästä liiketoimesta riidanalaisella toimenpiteellä säädettyä etua.
- 87 Kun siis Espanjassa verovelvollinen yritys päättää hankkia omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä, sitä suositaan – kyseisen liiketoimen asettamisrajoissa – verrattuna kaikkiin niihin yrityksiin, ensiksi mainittu yritys mukaan luettuna (ks. edellä 78 kohta), jotka päättävät hankkia omistusosuuksia Espanjassa asuvista yhtiöistä.
- 88 Edellä esitetystä seuraa, että riidanalaisen toimenpiteen kaltainen kansallinen verotoimenpide, jolla myönnetyn edun edellytykseksi asetetaan tietyn liiketoimen toteuttaminen, voi olla valikoiva silloinkin, kun kaikki yritykset voivat kyseisen liiketoimen ominaisuudet huomioon ottaen päättää vapaasti, toteuttavatko ne sen.
- 89 Kantajan ensimmäinen väite, joka perustuu lähinnä siihen, että riidanalaisella toimenpiteellä tuotettu etu on kaikkien yritysten saatavilla, on siten hylättävä, eikä kantajan tässä yhteydessä vaatimia prosessinjohtotoimia tarvitse määrätä, koska näillä toimilla on tarkoitus mahdollistaa sen osoittaminen, että riidanalaisella toimenpiteellä tuotettu etu on kaikkien yritysten saatavilla.

b) Poikkeuksen olemassaolo

- 90 Toisessa väitteessään kantaja arvostelee tapaa, jolla komissio käsiteltävässä asiassa sovelsi edellä 63 ja 64 kohdassa mainitun arviointimenetelmän kahta ensimmäistä vaihetta, joiden päätteeksi voidaan määrittää, onko yleisestä tai normaalista verotusjärjestelmästä poikettu eli onko otettu käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimenpiteiden välillä, jotka ovat kyseiselle järjestelmälle asetetun päämäärän kannalta tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa. Kantaja lähinnä riitauttaa komission näissä kahdessa vaiheessa huomioon ottamat vertailukohtat.
- 91 Unionin yleisen tuomioistuimen on siten arvioitava, sovelsiko komissio oikein edellä 63 ja 64 kohdassa mainitun arviointimenetelmän kahta ensimmäistä vaihetta, joihin sisältyvät yleisen kansallisen verotusjärjestelmän määrittäminen (ensimmäinen vaihe) ja sen toteuttaminen, onko tästä järjestelmästä poikettu (toinen vaihe).

1) Ensimmäinen vaihe

- 92 Kuten edellä 70 kohdassa todetaan, komissio otti valikoivuutta koskevan arviointinsa viitekehikseksi liikearvon verokohtelun eikä rajoittanut tätä kehystä pelkästään rahallisen liikearvon verokohteluun. Se nimittäin katsoi, että tilanteet, joissa liikearvo voitiin kirjata kuluksi, eivät kattaneet koko niiden verovelvollisten ryhmää, jotka ovat keskenään samanlaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Komissio ei siten riidanalaisessa päätöksessään esittämässään valikoivuuden edellytyksien tarkastelussa rajoittunut pelkästään omistusosuuksien hankkimiseen ulkomailla asuvista yhtiöistä.
- 93 Kantaja kuitenkin väittää, että vaikka espanjalaiset yritykset voivat vaikeuksista yhdistyä Espanjassa asuviin yhtiöihin, jolloin ne voivat kirjata liikearvon kuluksi, ne kohtaavat tiettyjä vaikeuksia, jotka estävät niitä yhdistymästä ulkomailla ja erityisesti unionin ulkopuolella asuviin yhtiöihin ja siten kirjaamasta kuluksi tällaisia yhtiöitä koskevista liiketoimista johtuvaa liikearvoa. Yritykset ovat siis erilaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa sen mukaan, minkätyyppisestä liiketoimesta on kyse, mikä oikeuttaa kohtelevaan niitä verotuksellisesti eri tavalla. Näin ollen ei voida katsoa, että

riidanalaisella toimenpiteellä, jota sovelletaan ainoastaan omistusosuuksien hankintaan ulkomailla asuvista yhtiöistä, on otettu käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimenpiteiden välillä, jotka ovat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa.

- 94 Unionin yleisen tuomioistuimen tehtävänä on kantajan esittämien väitteiden perusteella tutkia, onko komission tässä tapauksessa valitsema viitekehys asianmukainen, koska kantajan mukaan tämä kehys on rajat ylittävien yhdistymisten tiellä olevien esteiden vuoksi rajoitettava koskemaan riidanalaisista toimenpidettä, jota sovelletaan ainoastaan omistusosuuksien hankintaan ulkomailla asuvista yhtiöistä.
- 95 Tässä on kyseessä yleisen kansallisen verotusjärjestelmän määrittäminen eli sen arviointimenetelmän ensimmäinen vaihe, jota unionin tuomioistuimen mukaan on noudatettava tutkittaessa, onko kansallinen verotustoimenpide valikoiva vai ei (ks. edellä 63 ja 64 kohta).
- 96 Ensinnäkin on todettava, että tämä ensimmäinen vaihe mainitaan valtioneuvostojen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen annetun komission tiedonannon (EYVL 1998, C 384, s. 3; jäljempänä vuoden 1998 tiedonanto) 16 kohdassa. Siinä täsmennetään, että ensin on määritettävä yleinen verojärjestelmä.
- 97 Lisäksi komissio toteaa [SEUT] 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettusta valtiontuen käsitteestä antamassaan tiedonannossa (EUVL 2016, C 262, s. 1; jäljempänä vuoden 2016 tiedonanto), että viitejärjestelmä muodostaa vertailukohdan, jonka perusteella arvioidaan toimenpiteen valikoivuutta (132 kohta).
- 98 Toiseksi on korostettava, että vaikka unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä esitetään täsmennyksiä, joiden avulla voidaan määrittää viitekehysten maantieteellinen ulottuvuus ennen kuin tarkastellaan sen suhteita valtiontueksi luokiteltuun toimenpiteeseen (ks. vastaavasti tuomio 6.9.2006, Portugali v. komissio, C-88/03, EU:C:2006:511, 64–66 kohta; hallintoviranomaisesta, jolla on jäsenvaltion lainsäädäntövaltaan nähden itsenäistä norminantovaltaa, ks. myös tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 61 ja 62 kohta), viitekehysten aineellisen ulottuvuuden määrittäminen on lähtökohtaisesti sidoksissa kyseiseen toimenpiteeseen.
- 99 Näin ollen unionin tuomioistuin totesi tuomiossa 8.9.2011, Paint Graphos ym. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 50 kohta), jossa oli kyse tuotanto- ja työosuuskunnille myönnettyä verovapautusta koskevasta toimenpiteestä, että tämä vero muodosti kokonaisuudessaan viitekehysten, koska yhteisöjen tuloveroa laskettaessa asianomaisten tuotanto- ja työosuuskuntien veron peruste määritettiin samalla tavalla kuin muuntyyppisten yhteisöjen eli yrityksen toiminnan harjoittamisesta verovuoden päättyessä saadun nettovoiton määrän perusteella. Viitekehys siis määriteltiin ottamalla huomioon yhtäältä toimenpiteen tavoite, jolla oli ilmeinen yhteys viitekehysten tavoitteeseen, ja toisaalta toimenpiteen edunsaajien tilanne, joka oli rinnastettavissa muiden viitekehysten soveltamisalaan kuuluneiden henkilöiden tilanteeseen.
- 100 Unionin tuomioistuin salli 8.9.2011 annetussa tuomiossa komissio v. Alankomaat (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 63–67 kohta), jossa kyseessä olleella toimenpiteellä varattiin tietyille yrityksille etu, joka muodostui siitä, että ne voivat realisoida toteuttamiensa tyyppien oksidien päästövähennysten taloudellisen arvon, että viitekehys rajattiin pääasiallisesti sen perusteella, että kyseistä toimenpidettä ei mainittu lainsäädännössä, jolla kuitenkin oli sama ympäristöllinen tavoite kuin sillä. Unionin tuomioistuin katsoi näin ollen, että viitekehysten muodostivat ”lait, jotka liittyvät ympäristön hallinnointiin ja ilman pilaantumiseen ja joihin ei sisälly asianomaista toimenpidettä”.
- 101 Unionin tuomioistuin totesi näissä kummassakin asiassa, että oli olemassa järjestelmä, jonka tavoitteella oli yhteys kyseisen toimenpiteen tavoitteeseen ja jota siitä huolimatta, että se oli epäedullisempi kuin kyseinen toimenpide, sovellettiin toimijoihin, jotka olivat toimenpiteen edunsaajien tilanteeseen rinnastettavassa tilanteessa. Asiassa, jossa annettiin 8.9.2011 tuomio Paint Graphos ym. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 50 kohta), nämä toimijat olivat muita yhteisöveron alaisia yhtiöitä,

- joiden veron peruste määritettiin samalla tavalla kuin tuotanto- ja työosuuskuntien veron peruste. Asiassa, jossa annettiin 8.9.2011 tuomio komissio v. Alankomaat (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 64 kohta), oli kyse typen oksidien päästöjä tuottavista yrityksistä, joihin kyseistä toimenpidettä ei sovellettu mutta joille siitä huolimatta asetettiin typen oksidien päästöjen rajoittamis- tai vähentämisvelvoitteita aivan kuten yrityksille, joihin toimenpidettä sovellettiin.
- 102 Oikeuskäytännöstä siis ilmenee, että kyseisen toimenpiteen soveltamisalaan kuuluvien tilanteiden ja normaalin järjestelmän soveltamisalaan kuuluvien tilanteiden rinnastettavuuden arvioinnilla voidaan paitsi määrittää, onko toimenpiteen tavoitteella yhteys normaalin järjestelmän tavoitteeseen, myös rajata kyseisen järjestelmän aineellista ulottuvuutta.
- 103 Näiden tilanteiden rinnastettavuuden perusteella voidaan myös todeta, että kyseessä on poikkeus (ks. edellä 63 kohta), jos riidanalaisen toimenpiteen soveltamisalaan kuuluvia tilanteita kohdellaan eri tavalla kuin normaalin järjestelmän soveltamisalaan kuuluvia tilanteita, vaikka ne ovat rinnastettavissa toisiinsa.
- 104 Edellä 63 ja 64 kohdassa mainitun arviointimenetelmän kahdessa ensimmäisessä vaiheessa tehtävä kokonaispäättely voi siis joissakin tapauksissa johtaa sekä normaalin järjestelmän määrittämiseen että poikkeuksen olemassaolon toteamiseen.
- 105 On kuitenkin täsmennettävä, että unionin tuomioistuin jatkoi tätä analyysia 8.9.2011 antamassaan tuomiossa Paint Graphos ym. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 54–61 kohta) tarkastelemalla tuotanto- ja työosuuskunnille ominaisia erityispiirteitä ja totesi tarkastelunsa – joka muistutti läheisesti edellä 63 ja 64 kohdassa mainitun arviointimenetelmän toisessa vaiheessa tehtävää tarkastelua –, päätteeksi, että näiden osuuskuntien ei lähtökohtaisesti voitu katsoa olevan kaupallisten yhtiöiden tilanteeseen rinnastettavissa olevassa tilanteessa tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen kannalta.
- 106 Kolmanneksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että tilanteiden rinnastettavuutta, jonka perusteella normaali järjestelmä voidaan rajata aineellisesti edellä 63 ja 64 kohdassa mainitun arviointimenetelmän ensimmäisessä vaiheessa, on arvioitava suhteessa kyseisellä järjestelmällä tavoiteltuun päämäärään.
- 107 Asiassa, jossa annettiin 8.9.2011 tuomio Paint Graphos ym. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 50 kohta), unionin tuomioistuin totesi sen jälkeen, kun se oli tutkinut toimijoiden tilanteet yhteisöverolle asetetun päämäärän kannalta, että tuotanto- ja työosuuskunnat ja muut yhteisöt olivat toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa. Vaikka nimittäin veron päämääränä oli yhteisöjen voittojen verottaminen (54 kohta), tuotanto- ja työosuuskuntien veron peruste, jonka laskenta on veron määräämisen ensimmäinen vaihe, määritettiin samalla tavalla kuin muiden yhteisöjen veron peruste (50 kohta).
- 108 Asiassa, jossa annettiin 8.9.2011 tuomio komissio v. Alankomaat (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 63, 64 ja 67 kohta), oli kyseessä tilanne, jossa muille yrityksille, jotka myös aiheuttivat typen oksidien päästöjä, asetettiin ”ympäristön hallinnointiin ja ilman pilaantumiseen liittyvissä laeissa” (ks. edellä 100 kohta) aivan samat typen oksidien päästöjen rajoittamis- ja vähentämisvelvoitteet kuin riidanalaisesta toimenpiteestä hyötyneille yrityksille. Näin ollen näiden muiden yritysten tilanne oli paitsi riidanalaiselle toimenpiteelle myös kyseisille normaalin järjestelmän muodostaneille laeille asetetun ympäristönsuojellisen päämäärän kannalta rinnastettavissa riidanalaisesta toimenpiteestä hyötyneiden yritysten tilanteeseen.
- 109 Edellä esitetyn perusteella on seuraavaksi määritettävä normaalille järjestelmälle, jonka tavoitteella on oltava yhteys riidanalaisen toimenpiteen tavoitteeseen, asetetun päämäärän kannalta, sellaisena kuin komissio on sen määrittänyt, ovatko Espanjassa asuvista yhtiöistä omistusosuuksia hankkineet yritykset ja ulkomailla asuvista yhtiöistä omistusosuuksia hankkineet yritykset, kuten kantaja väittää, nyt

- käsiteltävässä asiassa oikeudellisesti ja tosiasiallisesti sellaisissa tilanteissa, joita ei voida rinnastaa toisiinsa ja jotka ovat keskenään niin erilaiset, että normaali järjestelmä olisi pitänyt rajata koskemaan riidanalaista toimenpidettä.
- 110 Tästä on huomautettava, että riidanalainen toimenpide mahdollistaa sen, että omistusosuuden hankkimisesta ulkomailla asuvista yhtiöistä johtuva liikearvo voidaan kirjata kuluksi.
- 111 Espanjan verojärjestelmässä veropohja lasketaan kirjanpidon tuloksen pohjalta, ja siihen tehdään jälkikäteen korjauksia tiettyjä verosääntöjä soveltaen (riidanalaisen päätöksen 37 ja 97 perustelukappale).
- 112 Näistä verosäännöistä yhdessä, jonka tavoitteella on yhteys riidanalaisen toimenpiteen tavoitteeseen, säädetään liikearvon kirjaamisesta kuluksi.
- 113 Tämän säännön mukaan liikearvo voidaan kirjata kuluksi ainoastaan ”yhteenliittymässä”, joka laajan määritelmän mukaan syntyy itsenäisten yritysten omaisuuserien hankinnan tai luovutuksen taikka sulautumisen tai jakautumisen kautta (riidanalaisen päätöksen 19 ja 99 perustelukappale).
- 114 On täsmennettävä, ettei Espanjan yhteisöverolain 89 §:n 3 momentista voida päätellä, että yritykset saisivat – paitsi tilanteessa, jossa sovelletaan riidanalaista toimenpidettä – kirjata liikearvon kuluksi jo pelkän omistusosuuksien hankkimisen perusteella. Kuten nimittäin Espanjan kuningaskunta itse huomauksissaan mainitsee, näiden säännösten nojalla yritys voi silloin, kun se hankkii omistusosuuksia toisesta yhtiöstä, kirjata tästä hankinnasta johtuvan liikearvon kuluksi vain, jos se tämän jälkeen sulautuu hankittuun yhtiöön. Sulautuminen, joka on yksi yritysten yhdistymisen muoto – ja muuten ainoa, jota komissio ottaa huomioon tämän käsitteen suppeassa merkityksessä (riidanalaisen päätöksen 23 perustelukappale) silloin, kun sillä viitataan ainoastaan omistusosuuksien hankintaan (riidanalaisen päätöksen 20 ja 27 perustelukappale) – on siten liikearvon kuluksi kirjaamisen ehdoton edellytys.
- 115 Edellä esitetystä seuraa, että verotettava liikearvo voidaan kirjata kuluksi ainoastaan yritysten yhteenliittymässä. On myös korostettava, että tätä liikearvon verokohtelua sovelletaan rajat ylittäviin liiketoimiin aivan samalla tavalla kuin Espanjan kuningaskunnan sisäisiin liiketoimiin.
- 116 Liikearvon verokohtelun määräytyminen sen mukaan, onko kyseessä yritysten yhteenliittymä vai ei, liittyy kirjanpitojärjestelmän logiikkaan.
- 117 Yhteenliittymä nimittäin syntyy itsenäisten yritysten omaisuuserien hankinnan tai luovutuksen taikka sulautumisen tai jakautumisen kautta (ks. edellä 113 kohta). Näistä liiketoimista johtuva liikearvo, joka ilmenee hankintakustannusten ja hankittujen omaisuuserien markkina-arvon välisenä kirjanpidollisena erotuksena, kirjataan erillisenä aineettomana omaisuuseränä yhteenliittymän kirjanpitoon (riidanalaisen päätöksen 19 ja 99 perustelukappale).
- 118 Yhteenliittymän olemassaolon toteamisella, joka johtaa tämän liikearvon merkitsemiseen kirjanpitoon ja myöhemmin sen kirjaamiseen kuluksi, on siten ratkaiseva merkitys liikearvon verokohtelussa noudatettavien kirjanpitotekniikoiden ja -periaatteiden kannalta.
- 119 Pitää paikkansa, että Espanjan kirjanpitoperiaatteiden mukaan omistusosuuden hankinnasta maksettu hinta, joka ylittää yhtiön omaisuuden markkina-arvon, voidaan silloinkin, kun yhteenliittymää ei muodostu, kirjata erillisenä aineettomana omaisuuseränä heti, kun hankinnan tehnyt yritys ottaa kohdeyrityksen määräysvaltaansa. Samaan määräysvaltaan kuuluvien yritysten muodostaman ryhmän kokonaistilanne on tällöin esitettävä konsolidoidussa tilinpäätöksessä (riidanalaisen päätöksen 18 ja 97 perustelukappale).

- 120 Sillä, onko yritys hankkinut omistusosuuksia Espanjassa asuvasta yhtiöstä vai ulkomailla asuvasta yhtiöstä, ei kuitenkaan ole mitään yhteyttä liikearvon merkitsemiseen yrityksen kirjanpitoon eikä siten myöskään liikearvon verokohtelun päämäärään.
- 121 Tältä osin on merkityksetöntä, että rajat ylittävälle yritysten yhdistymiselle voi olla olemassa esteitä. Liikearvon verokohtelun päämääränä on nimittäin varmistaa tietty johdonmukaisuus liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä, minkä vuoksi liikearvo on perusteltua kirjata kuluksi, jos se johtuu yritysten yhdistymisestä (ks. edellä 116 ja 118 kohta). Liikearvon verokohtelulla ei toisin sanoen pyritä kompensoimaan sitä, että rajat ylittävälle yhteenliittymille on esteitä, tai varmistamaan yhdenvertaista kohtelua erityyppisten omistusosuuksien hankintojen välillä.
- 122 Näin ollen yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä, ja yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia Espanjassa asuvista yhtiöistä, ovat liikearvon verokohtelulle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.
- 123 Komissio toimi siten perustellusti, kun se ei edellä 63 ja 64 kohdassa mainitun arviointimenetelmän ensimmäisessä vaiheessa rajannut valikoivuuden edellytyksen tarkastelua pelkästään omistusosuuksien hankkimiseen ulkomailla asuvista yhtiöistä ja kun se otti tarkastelussa huomioon liikearvon verokohtelun normaalissa järjestelmässä eikä riidanalaisella toimenpiteellä aikaan saatua rahallisen liikearvon verokohtelua (ks. edellä 70 kohta).
- 124 On lisättävä, että riidanalaisella toimenpiteellä, jonka nojalla omistusosuuksien hankkimisesta ulkomailla asuvista yhtiöistä johtuva liikearvo voidaan kirjata kuluksi, vaikka yritykset eivät yhdisty, kohdellaan näitä liiketoimia eri tavalla kuin omistusosuuksien hankintoja Espanjassa asuvista yhtiöistä, vaikka kummatkin liiketoimet ovat normaalille järjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa. Jo tässä arvioinnin vaiheessa voidaan siis todeta, että komissio totesi aivan perustellusti edellä 63 ja 64 kohdassa mainitun arviointimenetelmän toisessa vaiheessa, että riidanalainen toimenpide poikkesi normaalista järjestelmästä (tuomio World Duty Free, 57 kohta).
- 125 Edellä esitetystä seuraa, että kantajan väite on hylättävä paitsi siltä osin kuin se koskee edellä 63 ja 64 kohdassa mainitun arviointimenetelmän ensimmäistä vaihetta myös siltä osin kuin se koskee sen toista vaihetta, mikä vahvistaa, että näiden kahden vaiheen välillä on yhtymäkohtia ja toisinaan myös – kuten tässä tapauksessa –, yhteistä päättelyä (ks. edellä 104 kohta).
- 126 Vaikka on olemassa verojärjestelmä, jolla on yhteys riidanalaiseen toimenpiteeseen ja jolla tavoitellun päämäärän kannalta liiketoimet, jotka eivät kuulu kyseisen toimenpiteen soveltamisalaan, ovat sen soveltamisalaan kuuluvien liiketoimien tilanteeseen rinnastettavassa tilanteessa, on vielä tutkittava, voiko riidanalainen toimenpide sille ominaisten erityispiirteiden perusteella ja siten mistään vertailuanalyseista riippumatta muodostaa yksinään oman viitekehýksensä, kuten kantaja väittää.
- 127 Tästä on todettava, että toimenpide voi muodostaa oman viitekehýksensä, jos sillä on saatu aikaan selvästi rajattu verojärjestelmä, jolla on erityinen päämäärä ja joka siten erottuu kaikista muista kyseisessä jäsenvaltiossa sovelletuista verojärjestelmistä. Tällaisessa tapauksessa on valikoivuusedellytyksen täyttymistä arvioitaessa määritettävä, onko tietyt toimijat jätetty toimenpiteen soveltamisalan ulkopuolelle, vaikka ne ovat järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toimenpiteen soveltamisalaan kuuluvien toimijoiden tilanteeseen tosiasiallisesti ja oikeudellisesti rinnastettavassa tilanteessa (ks. vastaavasti tuomio 7.3.2012, British Aggregates v. komissio, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, 51, 63, 67 ja 71–75 kohta).

- 128 Julkisasiamies Warner esitti ratkaisuehdotuksessaan *Italia v. komissio* (173/73, EU:C:1974:52, s. 728), jossa oli kyseessä toimenpide, jolla ei perustettu selvästi rajattua verotusjärjestelmää vaan joka sisältyi laajempaan oikeudelliseen asiakokonaisuuteen, joitakin täsmennyksiä, joita, vaikka ne koskevatkin kansallista sosiaaliturvajärjestelmää, voidaan tehokkaasti soveltaa verotusalalla sen määrittämiseksi, voidaanko tällaisen toimenpiteen katsoa muodostavan oman itsenäisen viitekehyksensä.
- 129 Julkisasiamies Warnerin mukaan jäsenvaltion sosiaaliturvajärjestelmän yleinen uudistus, jonka satunnaisena vaikutuksena on työnantajamaksujen pieneneminen, ei välttämättä sellaisenaan kuulu valtioneuvoston soveltamisalaan. Hänen mukaansa kyseisessä asiassa kyseessä ollut toimenpide ei kuitenkaan ollut tällainen uudistus eikä myöskään tämänluonteisen uudistuksen osatekijä, vaan sen tarkoituksena oli ainoastaan ratkaista tietty erityisongelma. Näin ollen se kuului valtioneuvoston soveltamisalaan, kuten yhteisöjen tuomioistuimien vahvisti 2.7.1974 antamassaan tuomiossa *Italia v. komissio* (173/73, EU:C:1974:71).
- 130 Julkisasiamies Warnerin ratkaisuehdotuksessa *Italia v. komissio* (173/73, EU:C:1974:52, s. 728) esittämä lähestymistapa merkitsee, että toimenpiteen sulkemiseksi valtioneuvoston soveltamisalan ulkopuolelle on tukeuduttava sen järjestelmälliseen ja yleiseen luonteeseen.
- 131 Koska oikeuskäytännössä ei esitetä muita täsmennyksiä siitä, millä keinolla laajemmasta asiakokonaisuudesta voidaan erottaa itsenäinen järjestelmä, joka voi muodostaa oman viitekehyksensä, on hyödyllistä viitata komission tällä alalla antamiin tiedonantoihin.
- 132 Vuoden 2016 tiedonannon 133 kohdassa esitetyn, julkisasiamies Warnerin omaksuman lähestymistavan kanssa hyvin samankaltaisen lähestymistavan mukaan viitejärjestelmä muodostuu johdonmukaisesta sääntökokonaisuudesta, jota sovelletaan objektiivisten kriteerien perusteella yleensä kaikkiin sen tavoitteen määrittelemään soveltamisalaan kuuluviin yrityksiin.
- 133 Lisäksi voidaan todeta, että valtioneuvoston erottamiseksi yleisistä toimenpiteistä vuoden 1998 tiedonannon 13 kohdassa määritellään kaksi yleisten toimenpiteiden ryhmää eli yhtäältä ”puhtaasti verotekniset toimenpiteet” (esimerkiksi verokannan, poistosääntöjen ja tappiontasauksia koskevien sääntöjen vahvistaminen; kaksinkertaisen verotuksen tai veronkierron torjumista koskevat säädökset) ja toisaalta ”toimenpiteet, jotka edistävät yleisten talouspoliittisten tavoitteiden saavuttamista keventämällä tiettyihin tuotantokustannuksiin liittyvää verotusta”.
- 134 Käsiteltävässä asiassa riidanalainen toimenpide on vain laajemman veron eli yhteisöveron yksityiskohtainen soveltamisääntö, eikä sillä siis oteta käyttöön selvästi rajattua verotusjärjestelmää (ks. edellä 127 kohta). Näin ollen on sovellettava edellä 128–133 kohdassa esitettyjä toteamuksia.
- 135 Tästä on huomautettava, että riidanalaisella toimenpiteellä ei, kuten komissio perustellusti toteaa riidanalaisen päätöksen 100 perustelukappaleessa, oteta käyttöön itsessään uutta yleistä sääntöä liikearvon kirjaamisesta kuluksi, vaan sillä poiketaan pääsäännöstä, jonka mukaan liikearvo voidaan kirjata kuluksi ainoastaan yhteenliittymässä, ja Espanjan kuningaskunnan mukaan tämän poikkeuksen tarkoituksena on korjata epäedulliset vaikutukset, joita yleisen säännön soveltamisesta aiheutuu hankittaessa omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä.
- 136 Ensinnäkin riidanalaisella toimenpiteellä rajataan mahdollisuus kirjata liikearvo kuluksi ainoastaan omistusosuuksien hankkimiseen ulkomailla asuvista yhtiöistä. Sillä ei siis tehdä omistusosuuksien hankkimisesta muodostuvasta liiketoimesta uutta yleistä kriteeriä, jonka perusteella liikearvon verokohtelu määräytyy, mikä voisi mahdollistaa riidanalaisen toimenpiteen luokittelamisen vuoden 1998 tiedonannon 13 kohdassa tarkoitetuksi ”puhtaasti verotekniseksi toimenpiteeksi”.
- 137 Toiseksi Espanjan kuningaskunta mainitsee riidanalaisesta päätöksestä esittämässään huomautuksessa, että riidanalainen toimenpide hyväksyttiin siksi, että oli olemassa erityisesti oikeudellisia esteitä, joiden vuoksi espanjalaiset sijoittajat eivät voineet toteuttaa rajat ylittäviä yritysten yhteenliittymiä eivätkä siten

kirjata liikearvoa kuluksi, mikä Espanjan verotusoikeuden mukaan on sallittua tällaisissa yhteenliittymissä, vaikka ne kotimaan sisäisessä tilanteessa saattoivat vaikeuksitta toteuttaa yritysten yhteenliittymiä (riidanalaisen päätöksen 48 ja 80 perustelukappale). Espanjan lainsäätäjän mukaan riidanalaisella toimenpiteellä pyritään siis vain korjaamaan liikearvon verokohtelua koskevalla järjestelmällä luotu tilanne, jota pidettiin epätydyttävänä. Se ei siten ole kyseiseen järjestelmään nähden itsenäinen yhteisöverouudistus.

- 138 Koska riidanalaisen toimenpiteen tarkoituksena on ratkaista tietty erityisongelma eli korjata rajat ylittävien yhteenliittymien esteiden oletetut vaikutukset liikearvon verokohteluun, sitä ei myöskään voida pitää vuoden 1998 tiedonannon 13 kohdassa tarkoitettuna toimenpiteenä, joka edistää yleisten talouspoliittisten tavoitteiden saavuttamista.
- 139 Julkisasiamies Warnerin ratkaisuehdotuksessaan Italia v. komissio (173/73, EU:C:1974:52, s. 728) käyttämän ilmauksen mukaan tämä merkitsee, että riidanalainen toimenpide, jonka tarkoituksena on vain ratkaista tietty erityisongelma, ei ole mikään yleinen uudistus.
- 140 Edellä esitetystä seuraa, että viitejärjestelmä ei voi rajoittua riidanalaiseen toimenpiteeseen. Tämä vahvistaa, että käsiteltävässä asiassa merkityksellisenä viitejärjestelmänä on, kuten komissio riidanalaisessa päätöksessä perustellusti totesi, pidettävä liikearvon verokohtelua (ks. edellä 123 kohta).
- 141 Edellä ja erityisesti 121 ja 138 kohdassa esitettyjen toteamusten perusteella kantajan väite, jonka mukaan rajat ylittävälle yritysten yhteenliittymille on olemassa esteitä, on hylättävä siltä osin kuin sillä pyritään kyseenalaistamaan komission käyttämä viitekehys.

2) Toinen vaihe

- 142 Kantaja väittää, että komissio, jolla niiden mukaan oli velvollisuus näyttää toteen, että omistusosuuksien hankinnat Espanjassa asuvista yhtiöistä ja omistusosuuksien hankinnat ulkomailla asuvista yhtiöistä olivat riidanalaiselle toimenpiteelle asetetun verotuksen neutraalisuuden päämäärän kannalta rinnastettavissa toisiinsa, ei noudattanut tätä velvollisuutta.
- 143 Edellä 63 ja 64 kohdassa mainitun arviointimenetelmän toisesta vaiheesta on todettava, että vaikka 8.11.2001 annetussa tuomiossa Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, 41 kohta) viitattiin kyseisellä ”toimenpiteellä” tavoiteltuun päämäärään, myöhemmissä tuomioissa on kuitenkin viitattu sillä ”oikeudellisella järjestelmällä”, jonka osa kyseinen toimenpide on, tavoiteltuun päämäärään (tuomio 29.4.2004, GIL Insurance ym., C-308/01, EU:C:2004:252, 68 kohta; tuomio 3.3.2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, 40 kohta; tuomio 6.9.2006, Portugali v. komissio, C-88/03, EU:C:2006:511, 54 kohta ja tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 54 kohta). Tuomiossa World Duty Free, joka annettiin laajennetussa kokoonpanossa, unionin tuomioistuin viittasi vieläkin täsmällisemmin jäsenvaltiossa sovellettavalle yleiselle tai normaalille verojärjestelmälle asetettuun päämäärään (57 kohta).
- 144 On huomautettava, että tämän oikeuskäytännön vuoksi edellä 63 ja 64 kohdassa mainitun arviointimenetelmän toisessa vaiheessa sovellettava vertailuanalyysi on suurelta osin samanlainen kuin se, jota unionin tuomioistuin nykyään käyttää myös viitejärjestelmän aineellisen soveltamisalan määrittämisessä (ks. edellä 102–108 ja 125 kohta).
- 145 Edellä 143 kohdassa mainitun oikeuskäytännön ja erityisesti tuomion World Duty Free, josta asianosaisilla on ollut tilaisuus esittää huomautuksensa kontradiktorisen periaatteen mukaisesti, perusteella tarkastelussa on otettava huomioon yleiselle järjestelmälle kokonaisuudessaan asetettu päämäärä.

- 146 On kuitenkin todettava, että normaalin järjestelmän päämääränä ei ole se, että yritykset voisivat hyötyä liikearvon kuluksi kirjaamisesta muodostuvasta verotuksellisesta edusta silloin, kun niillä on vaikeuksia, jotka estävät niitä toteuttamasta yritysten yhteenliittymää (ks. edellä 116–121 kohta).
- 147 Tätä päämäärää tavoitellaan pikemminkin riidanalaisella toimenpiteellä, jolla poistetaan rajat ylittävien yritysten yhteenliittymien esteet ja jolla siten – Espanjan kuningaskunnan mukaan – varmistetaan neutraalisuusperiaatteen noudattaminen (ks. edellä 137 kohta).
- 148 Rajat ylittävien yhteenliittymien esteiden olemassaoloa koskeva kantajan väite, joka perustuu – toisin kuin ne väittävät – riidanalaisella toimenpiteellä eikä normaalilla järjestelmällä tavoiteltuun päämäärään, on siten hylättävä, koska se on tehoton edellä 63 ja 64 kohdassa mainitun arviointimenetelmän toisen vaiheen tarkastelussa. Siihen palataan uudelleen jäljempänä, kun tarkastellaan kolmatta väitettä, joka koskee tämän arviointimenetelmän kolmatta vaihetta.
- 149 Lisäksi on muistutettava, että normaalissa järjestelmässä liikearvo voidaan kirjata kuluksi vain yritysten yhteenliittymässä ja että riidanalaisella toimenpiteellä, jonka nojalla liikearvo voidaan kirjata kuluksi, jos se johtuu omistusosuusien hankkimisesta ulkomailla asuvista yhtiöistä, kohdellaan näitä liiketoimia eri tavalla kuin liiketoimia, jotka koskevat omistusosuusien hankkimista Espanjassa asuvista yhtiöistä, vaikka kummatkin liiketoimet ovat normaalilla järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa. Näin ollen riidanalainen toimenpide poikkesi tästä järjestelmästä, kuten komissio perustellusti totesi (ks. edellä 124 kohta).
- 150 Kantajan väite on siten hylättävä.
- 151 Edellä 150 kohdassa tehtyä päätelmää ei voida kyseenalaistaa kantajan mainitsemalla oikeuskäytännöllä.
- 152 Ensinnäkin 21.12.2016 annetussa tuomiossa komissio v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 61 ja 62 kohta) oli nimittäin kyse lentoasemamaksuja koskevasta asetuksesta, jonka lentoaseman pitäjä oli antanut käyttämällä sille kuuluvaa itsenäistä toimivaltaa ja jota ei siten voitu pitää poikkeamisena kaikkiin lentoasemiin sovellettavasta järjestelmästä. Kyseisen asian taustalla olleella tilanteella ei siten ole mitään yhteyttä nyt käsiteltävän asian taustalla olevaan tilanteeseen.
- 153 Toiseksi asiassa, jossa annettiin 14.1.2015 tuomio Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9), myönnetty etu muodostui siitä, että takseille annettiin etuoikeus liikennöidä bussikaistoilla, mutta evättiin tämä oikeus minicabeilta (63 kohta). Ottaen huomioon kyseisen toimenpiteen päämäärän eli turvallisen ja tehokkaan liikennejärjestelmän saavuttamisen (50 kohta) unionin tuomioistuimien saattoi sillä perusteella, että vain taksit saavat hankkia tai odottaa matkustajia ilman ennakolta tehtyä varausta (5 kohta) ja että tietyt velvoitteet, kuten erityisesti se, että niiden on oltava tunnistettavissa ja kyettävä kuljettamaan pyörätuolilla liikkuvia henkilöitä (60 kohta), koskevat vain takseja, todeta, että taksien tilanne ei ollut rinnastettavissa minicabien tilanteeseen (61 kohta).
- 154 Samoin 29.3.2012 annetussa tuomiossa 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) kyseessä ollut toimenpidettä, jonka tarkoituksena oli varmistaa käsittelyaikojen kohtuullisuutta koskevan periaatteen noudattaminen pisimpään vireillä olleiden veroriitojen käsittelyssä, sovellettiin ainoastaan tiettyihin verovelvollisiin, jotka eivät olleet mainitulla toimenpiteellä tavoitellun päämäärän kannalta samassa tilanteessa kuin muut verovelvolliset, jotka olivat veroviranomaisten kanssa asianosaisina lyhemmän ajan vireillä olleissa oikeudenkäynneissä (40–42 kohta).
- 155 Pitää siis paikkansa, että unionin tuomioistuin otti näissä kahdessa tuomiossa huomioon kyseistä etua tuottavalla toimenpiteellä tavoitellun päämäärän eikä laajemmin sillä järjestelmällä, jonka osa tämä toimenpide oli, tavoiteltua päämäärää, vaikka se 14.1.2015 annetussa tuomiossa Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, 55 kohta) muistuttikin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenevän, että SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaan on ratkaistava, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä jokin

kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.

- 156 Viimeaikaisessa oikeuskäytännössään unionin tuomioistuin on kuitenkin täsmentänyt, että huomioon on otettava sillä järjestelmällä, jonka osa etua tuottava toimenpide on, tavoiteltu päämäärä eikä itse toimenpiteellä tavoiteltua päämäärää (ks. edellä 143 kohta).
- 157 Kolmanneksi yhteisöjen tuomioistuin totesi 9.12.1997 antamassaan tuomiossa Tiercé Ladbroke v. komissio (C-353/95 P, EU:C:1997:596), että kansallinen lainsäätäjät oli kohdellut Ranskassa järjestettävien kilpailujen Ranskassa tapahtuvaa vedonlyöntiä eri tavalla kuin ulkomailla järjestettävien kilpailujen Ranskassa tapahtuvaa vedonlyöntiä, kun se oli säätänyt, että ulkomailla järjestettäviin kilpailuihin kerätyistä vedoista suoritetaan verot ja maksut, jotka ovat sen valtion voimassaolevan lainsäädännön mukaisia, jossa kilpailut järjestetään (2, 3 ja 36 kohta).
- 158 Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että nämä kaksi vedonlyöntijärjestelmää eivät olleet samanlaisia (tuomio 9.12.1997, Tiercé Ladbroke v. komissio, C-353/95 P, EU:C:1997:596, 33 kohta), mikä voi viitata edellä 63 ja 64 kohdassa mainitun arviointijärjestelmän toiseen vaiheeseen kuuluvaan päättelyyn.
- 159 Tämän toteamuksen perustelemiseksi yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin korosti, että totalisaattorijärjestelmälle on ominaista, että panoksista koostuu summa, joka erilaisten maksujen suorittamisen jälkeen jaetaan voittajille yhdenvertaisella tavalla vedonlyöntipaikasta riippumatta, mikä merkitsee sitä, että voittajille tulevien osuuksien suuruus ei voi vaihdella sen mukaan, missä jäsenvaltioissa vedot lyödään. Näin ollen se totesi, että tällaisen järjestelmän moitteeton toimiminen voidaan taata ainoastaan, jos tietyn hevoskilpailun vedonlyönnin pelipanosten määrään sovelletaan siinä valtiossa sovellettavaa maksusuutta, jossa kilpailu järjestetään (34 kohta).
- 160 Yhteisöjen tuomioistuin siis omaksui kyseisessä asiassa lähestymistavan, joka kuuluu todellisuudessa edellä 63 ja 64 kohdassa mainitun arviointijärjestelmän kolmanteen vaiheeseen, jossa tutkitaan todetun erilaisen kohtelun perusteltavuus.
- 161 Näin ollen 9.12.1997 annettuun tuomioon Tiercé Ladbroke v. komissio (C-353/95 P, EU:C:1997:596) ei voida tehokkaasti vedota sen riitauttamiseksi, miten komissio tässä tapauksessa menetteli edellä 63 ja 64 kohdassa mainitun arviointiperusteen kahdessa ensimmäisessä vaiheessa.
- 162 Kyseiseen tuomioon johtaneen asian erityisolosuhteet sitä paitsi eroavat nyt käsiteltävän asian erityisolosuhteista. Näin ollen siitä, että unionin tuomioistuin myönsi, että Belgiassa järjestettävien kilpailujen Ranskassa tapahtunutta vedonlyöntiä kohdeltiin eri tavalla kuin Ranskassa järjestettävien kilpailujen Ranskassa tapahtunutta vedonlyöntiä (ks. edellä 158 kohta), ei voida ilman kantajalta saatavia lisäselvityksiä päätellä, että omistusosuuksien hankkiminen Espanjassa asuvista yhtiöistä on eri tilanne kuin omistusosuuksien hankkiminen ulkomailla asuvista yhtiöistä.
- 163 Päätelmä, johon unionin yleinen tuomioistuimen päätyi edellä 150 kohdassa, perustuu joka tapauksessa 143 kohdassa mainittuun unionin tuomioistuimen viimeaikaiseen oikeuskäytäntöön.
- 164 Edellä esitetystä seuraa, että tämä väite on hylättävä.

c) Riidanalaisen toimenpiteen perusteltavuus sen järjestelmän luonteen ja rakenteen johdosta, jonka osa se on (kolmas vaihe)

- 165 Toissijaisesti kantaja väittää, että riidanalaisella toimenpiteellä toteutettu poikkeus on perusteltu sen järjestelmän luonteen ja rakenteen johdosta, jonka osa se on. Se viittaa siis edellä 63 ja 64 kohdassa mainitun arviointimenetelmän kolmanteen vaiheeseen.

- 166 Kuten edellä 64 kohdassa muistutetaan, unionin tuomioistuin on todennut, että edellä 63 ja 64 kohdassa mainitun arviointimenetelmän kolmannen vaiheen yhteydessä valtiontuen käsite ei kata valtion toimenpiteitä, joilla aikaansaadaan erilaista kohtelua sellaisten yritysten välillä, jotka ovat normaalille järjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, ja jotka täten ensi näkemältä ovat valikoivia, kun kyseinen jäsenvaltio onnistuu osoittamaan, että tämä erilainen kohtelu on perusteltua, koska se johtuu sen järjestelmän luonteesta tai rakenteesta, jonka osa toimenpiteet ovat.
- 167 Tältä osin on muistutettava, että on erotettava yhtäältä tietyille verotoimenpiteelle tai -järjestelmälle asetetut tavoitteet, jotka ovat toimenpiteeseen tai järjestelmään nähden ulkoisia, ja toisaalta itse verojärjestelmään olennaisena osana kuuluvat mekanismit, jotka ovat tarpeen mainitunlaisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Näin ollen verovapautukset, jotka perustuvat sille verotusjärjestelmälle vieraaseen tavoitteeseen, johon vapautukset kuuluvat, eivät voi jäädä SEUT 107 artiklan 1 kohdasta ilmenevien vaatimusten soveltamisalan ulkopuolelle (tuomio 8.9.2011, *Paint Graphos ym.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 69 ja 70 kohta).
- 168 Vuoden 2016 tiedonannon 138 kohdassa komissio viittaa lisäksi viitejärjestelmän perus- tai pääperiaatteisiin tai järjestelmään olennaisena osana kuuluviin ja sen toiminnan ja vaikuttavuuden kannalta tarpeellisiin mekanismeihin, jotka jo yksinään voivat oikeuttaa poikkeuksen.
- 169 Käsiteltävässä asiassa riidanalaisella toimenpiteellä aikaansaadulla erilaisella kohtelulla Espanjassa asuvien yhtiöiden omistusosuuksien hankkimisen ja ulkomailla asuvien yhtiöiden omistusosuuksien hankkimisen välillä voidaan Espanjan kuningaskunnan mukaan neutraloida liikearvon verotusta koskevassa Espanjan järjestelmässä ensin mainittujen hyväksi ja jälkimmäisten vahingoksi käyttöön otettu erilainen kohtelu.
- 170 Riidanalaisella toimenpiteellä aikaansaatu erilainen kohtelu on siten perusteltu, koska se johtuu verotuksen neutraalisuuden periaatteesta.
- 171 Neutraalisuusperiaate, joka tunnetaan Espanjan verotusoikeudessa (riidanalaisen päätöksen 112 perustelukappale), on yksi verotusjärjestelmään olennaisena osana kuuluvista mekanismeista, kuten muuten ilmenee vuoden 2016 tiedonannon 139 kohdasta, jonka mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate voi olla normaalista järjestelmästä tehdyn poikkeuksen mahdollisen perustelun pohjana.
- 172 Espanjan kuningaskunta voi siis tehokkaasti vedota verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen riidanalaisella toimenpiteellä aikaansaadun erilaisen kohtelun perustelemiseksi.
- 173 On huomautettava, että kyseiselle toimenpiteelle asetettuun päämäärään voidaan edellä 63 ja 64 kohdassa mainitun arviointimenetelmän kolmannen vaiheen aikana vedota tehokkaasti ainoastaan nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisessa erityistapauksessa.
- 174 Kun Espanjan kuningaskunnan riidanalaisella toimenpiteellä aikaansaadulle erilaiselle kohtelulle esittämä perustelu eli verotuksen neutraalisuuden periaate on todettu asianmukaiseksi, on seuraavaksi määritettävä, onko riidanalainen toimenpide tosiasiallisesti omiaan takaamaan verotuksen neutraalisuuden.
- 175 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa ei tehdä eroa valtioiden toimenpiteiden syiden tai tavoitteiden perusteella vaan määritellään toimenpiteet niiden vaikutusten perusteella (ks. tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 176 Ensinnäkin on muistutettava, että sen jälkeen, kun komissio on yksilöinyt poikkeuksen, asianomaisen jäsenvaltion tehtävä on osoittaa, että tämä poikkeus on oikeutettu, koska se perustuu sen järjestelmän luonteeseen tai rakenteeseen, jonka osa se on (ks. edellä 64 kohta).

- 177 Seuraavaksi on siis määritettävä, riittävätkö Espanjan kuningaskunnan esiin tuomat seikat, joihin kantaja vetoaa, käsiteltävässä asiassa komission käsityksen vastaisesti oikeuttamaan edellä 149 kohdassa todetun poikkeuksen.
- 178 Kantaja vetoaa siihen, että Espanjan kuningaskunnan mukaan riidanalaisella toimenpiteellä pyritään palauttamaan verotuksellisesti neutraali tilanne lopettamalla perusteeton erilainen kohtelu yhtäältä sellaisten yritysten, jotka voivat vaikeuksitta sulautua Espanjassa asuviin yhtiöihin ja sen perusteella kirjata liikearvon kuluksi, ja toisaalta sellaisten yritysten, joilla on etenkin unionin ulkopuolisissa valtioissa oikeudellisia vaikeuksia, joiden vuoksi ne eivät voi sulautua ulkomailla asuviin yhtiöihin eivätkä näin ollen kirjata liikearvoa kuluksi, välillä.
- 179 On todettava, että tämän normaalista järjestelmästä johtuvan perusteettoman erilaisen kohtelun neutralisoimiseksi riidanalaisella toimenpiteellä myönnetään yrityksille, jotka hankkivat omistussuosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä, oikeus kirjata liikearvo kuluksi.
- 180 Riidanalainen toimenpide perustuu siis väistämättä oletukseen, jonka mukaan yritykset, jotka haluavat toteuttaa rajat ylittäviä sulautumisia ja jotka eivät kykene niin tekemään yritysten yhdistymisen tiellä olevien esteiden, erityisesti oikeudellisten esteiden vuoksi, hankkivat sen sijaan omistussuosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä tai ainakin säilyttävät niistä jo hankkimansa omistussuudet.
- 181 Ilman tällaista oletusta riidanalaisen toimenpiteen ei nimittäin voida katsoa hyödyttävän yrityksiä, joita Espanjan kuningaskunnan mukaan kohdellaan perusteettomasti epäedullisemmin kuin muita yrityksiä normaalin järjestelmän soveltamisen seurauksena. Riidanalaisella toimenpiteellä ei siten voi olla neutralisoivaa vaikutusta.
- 182 Edellä 180 kohdassa mainittua oletusta ei kuitenkaan ole näytetty toteen.
- 183 Kantaja toki väittää, että silloin, kun rajat ylittävä sulautuminen on mahdotonta kyseisten valtioiden lainsäädännöstä tai hallinnollisista käytännöistä johtuvien esteiden vuoksi, nämä liiketoimet on suurimmassa osassa tapauksista toteutettava välillisesti eli hankkimalla omistussuosuuksia ulkomaisista yhtiöistä.
- 184 Toisin kuin sulautuma, omistussuosuuksien hankkiminen ei kuitenkaan johda hankitun yhtiön purkamiseen. Tämän eron ja siitä aiheutuvien oikeudellisten ja taloudellisten seurausten vuoksi ei ole itsestään selvää, että molemmilla liiketoimilla tavoitellaan samoja päämääriä tai että molempien taustalla on samanlainen liiketoimintastrategia. Näin on erityisesti silloin, kun kyse on vähemmistöosuuksien hankinnoista, jotka silloin, kun ne ylittävät 5 prosentin rajan, kuuluvat riidanalaisen toimenpiteen soveltamisalaan. Näin ollen ei voida olettaa, että yritys, joka ei voi sulautua toiseen yhtiöön, hankkii sen sijaan omistussuosuuksia tästä yhtiöstä.
- 185 On jopa todennäköistä, että yritykset, jotka haluavat sulautua ulkomailla asuviin yhtiöihin ja jotka eivät kykene niin tekemään yritysten yhdistymisen tiellä olevien esteiden, erityisesti oikeudellisten esteiden, vuoksi, eivät hanki omistussuosuuksia kyseisistä yhtiöistä tai säilytä niistä jo hankkimiaan omistussuosuuksia. Nämä yritykset, jotka juuri saattavat saada osakseen epäedullista kohtelua, eivät siten hyödy riidanalaisella toimenpiteellä myönnetystä edusta.
- 186 Asiakirja-aineistosta ei ilmene, että Espanjan kuningaskunta, jonka asiana on osoittaa, että poikkeus on perusteltu (ks. edellä 176 kohta), olisi näyttänyt toteen, että yritykset, jotka haluavat toteuttaa rajat ylittäviä sulautumisia ja jotka eivät voi sitä tehdä yritysten yhdistymisen tiellä olevien esteiden, erityisesti oikeudellisten esteiden vuoksi, hankkisivat sen sijaan omistussuosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä tai ainakin säilyttäisivät niistä jo hankkimansa omistussuudet.
- 187 Myöskään kantaja ei ole näyttänyt tätä toteen.

- 188 Edellä esitetystä seuraa, että riidanalaisen toimenpiteen tuottaman edun ei ole osoitettu hyödyttävän yrityksiä, jotka ovat saaneet osakseen erilaista kohtelua, joka tällä toimenpiteellä juuri on tarkoitus poistaa. Riidanalaisen toimenpiteen neutralisoivia vaikutuksia ei siten ole näytetty toteen.
- 189 Tästä voidaan mainita, että komissio totesi riidanalaisen päätöksen 91 perustelukappaleessa, että riidanalainen toimenpide oli liian epätarkka ja summittainen, koska toimenpiteestä hyötymisen ehdoksi ei asetettu tietynlaisia ja lainsäädännöllisesti määriteltyjä olosuhteita, joiden perusteella erilainen verokohtelu olisi perusteltua.
- 190 Vaikka riidanalainen toimenpide toiseksi neutralisoisikin normaalin järjestelmän oletetusti rankaisevat vaikutukset, mitä ei ole näytetty toteen, se ei, kuten komissio perustellusti totesi (riidanalaisen päätöksen 111–113 perustelukappale), ole kohtuullinen eikä siten perusteltu.
- 191 Kaikki yritykset, jotka hankkivat Espanjassa asuvista yhtiöistä vähintään 5 prosentin omistusosuuksia, eivät nimittäin välttämättä tee niin sulautukseen näihin yhtiöihin ja saadaksesen siten oikeuden liikearvon kirjaamiseen kuluksi.
- 192 Tällainen sulautuma ei ensinnäkään ole aina mahdollinen. Näin on esimerkiksi silloin, kun kyseisellä yrityksellä ei ole omistusosuutta, joka antaisi sille määräysvallan yhtiössä, johon se haluaa sulautua, ja kun muut osakkaat vastustavat yritysten yhdistymistä.
- 193 Vaikka tällainen sulautuma toiseksi olisikin mahdollinen, liikearvon kuluksi kirjaamisesta hyötyvät vain ne yritykset, jotka haluavat toteuttaa tällaisen liiketoimen. Ei kuitenkaan ole varmaa, että kaikki omistusosuuksia, myös enemmistöosuuksia, toisista yhtiöistä hankkineet yritykset haluavat sulautua näihin yhtiöihin, kun otetaan huomioon erityisesti se, ettei ole itsestään selvää, että omistusosuuden hankkimisella ja sulautumalla pyritään samoihin päämääriin tai että niiden taustalla on samanlainen liiketoimintastrategia (ks. edellä 184 kohta).
- 194 Kaikki yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä, saavat kuitenkin kirjata liikearvon kuluksi, vaikka niiden aikomuksena ei välttämättä olisikaan sulautua näihin yhtiöihin.
- 195 Tästä kysymyksestä komissio huomautti perustellusti riidanalaisen päätöksen 91 perustelukappaleessa, että riidanalainen toimenpide kattaa ”syrjivästi monenlaisia liiketoimia, mikä ei ole perusteltavissa verovelvollisten välisillä objektiivisilla eroilla”.
- 196 On vielä korostettava, että se, että Espanjassa asuvista yhtiöistä omistusosuuksia hankkivat yritykset voivat halutessaan helpommin kirjata liikearvon kuluksi, jos ne sulautuvat näihin yhtiöihin, ei tarkoita, että nämä yritykset olisivat yhtä edullisessa asemassa kuin yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä ja jotka tästä syystä saavat automaattisesti kirjata liikearvon kuluksi.
- 197 Edellä esitetyn perusteella riidanalaisen toimenpiteen soveltaminen johtaa siihen, että toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa olevia yrityksiä kohdellaan eri tavalla.
- 198 Vaikka siis riidanalaisella toimenpiteellä olisikin onnistuttu palauttamaan verotuksen neutraalisuus, joka normaalilla järjestelmällä oli vaarannettu, mitä ei ole näytetty toteen (ks. edellä 188 kohta), sen vaikutuksista seuraa joka tapauksessa, ettei sitä voida pitää verotuksen neutraalisuuden periaatteen kannalta perusteltuna, kuten komissio aivan oikein totesi riidanalaisessa päätöksessä (ks. edellä 190 kohta).
- 199 Kuten kummastakin edellä 176–198 kohdassa esitetystä itsenäisestä perustelusta käy ilmi, asiakirja-aineistosta ei ilmene, että riidanalaisella toimenpiteellä aikaansaatu poikkeus voitaisiin perustella verotuksen neutraalisuuden periaatteella.

- 200 Vaikka riidanalaisen toimenpiteen valikoivuuden tutkimisessa on käytettävä viitejärjestelmänä liikearvon verokohtelua (ks. edellä 140 kohta) ja vaikka riidanalainen toimenpide poikkeaa kyseisestä järjestelmästä (ks. edellä 149 kohta), edellä esitetyn perusteella riidanalaisella toimenpiteellä tehty poikkeusta ei voida perustella sillä, että rajat ylittävälle sulautumisille on mahdollisesti olemassa esteitä.
- 201 Kantajan väite, jonka mukaan riidanalaista toimenpidettä on pidettävä perusteltuna verotuksen neutraalisuuden tavoitteen nojalla, on siten hylättävä ilman, että on tarpeen tutkia sen väitteitä sellaisten esteiden olemassaolosta, jotka tekevät rajat ylittävät sulautumiset mahdottomiksi tai vaikeiksi.
- 202 Näin ollen ei myöskään ole syytä määrätä kantajan tältä osin vaatimia prosessinjohtotoimia, koska näillä toimilla on tarkoitus mahdollistaa sen osoittaminen, että on olemassa esteitä, joilla rajat ylittävät sulautumiset tehdään mahdottomiksi tai vaikeiksi.
- 203 Edellä 201 kohdassa esitettyä päätelmää ei voida kyseenalaistaa muilla kantajan esittämillä väitteillä.
- 204 Ensinnäkin komission olisi kantajan mukaan kuulunut tehdä ero sellaisten ulkomailla asuvien yhtiöiden omistusosuuksien hankintojen, jotka johtavat määräysvallan saamiseen, ja muiden omistusosuuksien hankintojen välillä todetakseen, että riidanalaisen toimenpiteen soveltaminen ensiksi mainittuihin hankintoihin ei johtanut sen luokitteluun valtioneuvoksi.
- 205 Kuten edellä 193 kohdassa kuitenkin korostettiin, tietyt yritykset hankkivat enemmistöosuuksia Espanjassa asuvista yhtiöistä haluamatta sulautua kyseisiin yhtiöihin. Tällöin näitä yrityksiä kohdellaan riidanalaisen toimenpiteen seurauksena epäsuotuisammin kuin yrityksiä, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä, vaikka niiden tilanteet ovat toisiinsa rinnastettavissa. Tämä epäsuotuisa kohtelu tuo esiin riidanalaisella toimenpiteellä liikearvon verokohtelussa aikaansaadun epäjohdonmukaisuuden, joka sillä olisi saatu aikaan siinäkin tapauksessa, että riidanalaisesta toimenpiteestä voitaisiin hyötyä vain hankittaessa enemmistöosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä.
- 206 Vaikka riidanalaista toimenpidettä voitaisiinkin pitää perusteltuna enemmistöosuuksien hankintojen osalta, on lisäksi todettava, että komission tehtäviin ei missään tapauksessa kuulunut määrätä riidanalaisessa päätöksessä sellaisista riidanalaisen toimenpiteen soveltamisedellytyksistä, joilla toimenpiteen katsominen tueksi olisi tietyissä tapauksissa estetty. Tätä kysymystä olisi ollut käsiteltävä pikemminkin niissä keskusteluissa, jotka Espanjan viranomaisten ja komission välillä käytiin kyseistä järjestelmää ilmoitettaessa, minkä olisi pitänyt tapahtua ennen sen käyttöön ottamista (tuomio 9.9.2009, Diputación Foral de Álava ym. v. komissio, T-227/01–T-229/01, T-265/01, T-266/01 ja T-270/01, EU:T:2009:315, 381 kohta).
- 207 On lisättävä, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan komissio voi tukijärjestelmää koskevassa asiassa tyytyä tutkimaan asianomaisen järjestelmän yleispiirteitä olematta velvollinen tutkimaan jokaista yksittäistä soveltamistapausta, kun se tarkistaa, onko tuossa järjestelmässä tukeen viittaavia osatekijöitä (tuomio 29.4.2004, Kreikka v. komissio, C-278/00, EU:C:2004:239, 24 kohta; tuomio 15.12.2005, Italia v. komissio, C-66/02, EU:C:2005:768, 91 kohta ja tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 122 kohta).
- 208 Tältä osin kantaja vetoaa 22.11.2001 annettuun tuomioon Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie v. komissio (T-9/98, EU:T:2001:271, 117 kohta). Vaikka pitää paikkansa, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin totesi kyseisessä asiassa, ettei komissio voinut tarkastella kyseessä ollutta toimenpidettä vain yleisesti ja abstraktisti vaan että sen oli myös tutkittava erikseen kantajan erityistapaus, tämä ratkaisu annettiin hyvin erityisissä olosuhteissa, jotka poikkeavat nyt käsiteltävän asian olosuhteista, koska toimenpiteen antamisen taustalla olivat ensinnäkin kantajan tilanteeseen liittyvät erityispiirteet, koska tätä erityistilannetta oli toiseksi hallinnollisen menettelyn kuluessa käsitelty paitsi Saksan

- hallituksen ja kantajan emoyhtiön esittämässä kirjallisissa huomautuksissa myös Saksan hallituksen ja komission välisissä perusteellisissa neuvotteluissa ja koska Saksan hallitus oli kolmanneksi ehdottanut komissiolle, että se soveltaisi toimenpidettä ainoastaan kantajaan ja ilmoittaisi erikseen kaikista muista toimenpiteen soveltamistapauksista (80–82 kohta).
- 209 Siltä osin kuin käsiteltävässä asiassa on vedottu 9.6.2011 annettuun tuomioon *Comitato "Venezia vuole vivere"* ym. v. komissio (C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368) on todettava, että kyseinen tuomio on annettu ennen 15.11.2011 annettua tuomiota komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732), jossa vahvistettiin oikeuskäytäntö, jonka mukaan komissio voi tukijärjestelmää koskevassa asiassa tyytyä tutkimaan asianomaisen järjestelmän yleispiirteitä olematta velvollinen tutkimaan jokaista yksittäistä soveltamistapausta, kun se tarkistaa, onko tuossa järjestelmässä tukeen viittaavia osatekijöitä (ks. edellä 207 kohta).
- 210 Lisäksi asioissa, joissa annettiin 9.6.2011 tuomio *Comitato "Venezia vuole vivere"* ym. v. komissio (C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368) ja 28.11.2008 tuomio *Hotel Cipriani* ym. v. komissio (T-254/00, T-270/00 ja T-277/00, EU:T:2008:537), jonka kantaja myös mainitsee, vedottiin syrjäntäkiellon periaatteen loukkaamiseen, koska komissio oli tukijärjestelmää arvioidessaan tutkinut tiettyjen yritysten eli kunnan yritysten yksilöllistä tilannetta menettelemättä kuitenkaan samoin muiden samanlaisissa tilanteissa olevien yksityisyriyten suhteen. Käsiteltävässä asiassa kantaja ei kuitenkaan vetoa syrjäntäkiellon periaatteeseen sen perusteella, että joidenkin tiettyjen yritysten yksilölliset tilanteet olisi tutkittu. Tässä ei siten ole merkitystä ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen omaksumalla (ja unionin tuomioistuimen tuomionsa 128 ja 160 kohdassa vahvistamalla) ratkaisulla, jonka mukaan komissiolla ei ollut kantajina olleita yrityksiä ja niiden toiminta-aloja koskevien erityisten tietojen puuttuessa syrjäntäkiellon periaatteen perusteella velvollisuutta poiketa lähestymistavastaan, joka perustui siihen, että kyseistä tukijärjestelmää tutkittiin sen yleisten ominaispiirteiden nojalla, ja tarkastella niiden kunkin yksilöllistä tilannetta.
- 211 Merkitystä ei etenkään ole edellä 208–210 kohdassa mainitulla oikeuskäytännöllä, sillä käsiteltävässä asiassa yrityksiä, joiden tapauksessa valtiontueksi luokittelu ei tule kyseeseen, ei määritetä toimialoittain vaan sen mukaan, minkälaisiin liiketoimiin kyseistä etua sovelletaan. Jos komissio velvoitettaisiin tutkimaan kaikki eri liiketoimet, joihin etua voidaan pätevästi soveltaa ilman, että sen voidaan todeta olevan tukea, se joutuisi muuttamaan tutkittavan toimenpiteen sisältöä tai soveltamisedellytyksiä sen sijaan, että se ainoastaan määrittäisi sen maantieteellisen tai alakohtaisen soveltamisalan. Tällainen velvoite saisi komission ylittämään sille EUT-sopimuksen määräyksissä ja [SEUT 108] artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 22.3.1999 annetussa neuvoston asetuksessa (EY) N:o 659/1999 (EYVL 1999, L 83, s. 1) annetun toimivallan rajat.
- 212 Kyseisellä toimenpiteellä aikaansaadun erilaisen kohtelun perusteltavuudesta on lisäksi muistutettava, että sen toteuttaminen on kyseisen jäsenvaltion asia (ks. edellä 64 ja 176 kohta). Näin ollen on jäsenvaltion asia myös muuttaa toimenpiteen sisältöä tai soveltamisedellytyksiä, jos ilmenee, että se on perusteltavissa vain osittain.
- 213 Koska jäsenvaltio tuntee sen järjestelmän luonteen ja rakenteen, jonka osa kyseinen toimenpide on, se kykenee myös parhaiten määrittelemään toimenpiteen sisällön tai soveltamisedellytykset erityisesti silloin, kun – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – toimenpiteen vaikutusten, joilla tehtyä poikkeusta juuri pyritään perustelemaan, arviointi on monitahoista (ks. edellä 178–198 kohta).
- 214 Vaikka siis komission muodollisen tutkintamenettelyn aikana tekemästä enemmistöosuuksien hankkimista koskevasta tarkastelusta olisikin komission ja Espanjan kuningaskunnan välillä keskusteltu nimenomaisesti jälkimmäisen esittämien perusteltujen pyyntöjen johdosta, edellä 204–213 kohdassa esitetystä seuraa, että nyt tarkasteltava väite on joka tapauksessa hylättävä myös enemmistöosuuksien osalta ilman, että on tarpeen tutkia väitteitä, jotka koskevat sellaisten esteiden olemassaoloa, joilla rajat ylittävät sulautumat tehdään mahdottomiksi tai vaikeiksi.

- 215 Näin ollen kantajan pyytämiä prosessinjohtotoimia ei tarvitse määrätä, koska näillä toimilla on tarkoitus mahdollistaa sen osoittaminen, että on olemassa esteitä, joilla rajat ylittävät sulautumat tehdään mahdottomiksi tai vaikeiksi.
- 216 Lisäksi kantaja väittää komission käyttäneen perustelunaan myös sitä, että riidanalainen toimenpide on suhteeton, koska sitä sovelletaan myös sellaisiin vähemmistöosuuksien hankintoihin, jotka eivät johda määräysvallan saamiseen. Tällä moitteellaan kantajan voidaan katsoa vaativan toissijaisesti riidanalaisen päätöksen kumoamista siltä osin kuin siinä todetaan lainvastaiseksi riidanalaisen toimenpiteen soveltaminen enemmistöosuuksiin.
- 217 Tämä vaatimus on hylättävä.
- 218 Ensinnäkin komissio saattoi riidanalaisen toimenpiteen suhteettomuuteen vetoamattakin todeta perustellusti, että Espanjan kuningaskunta ei ollut osoittanut, että toimenpide oli perusteltu (ks. edellä 176–188 kohta).
- 219 Vaikka riidanalaisesta toimenpiteestä voitiin hyötyä ainoastaan hankittaessa enemmistöosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä, sillä myös aikaansaatiin epäjohdonmukaisuutta liikearvon verokohtelussa, mikä kyseenalaistaa sen perustelemisen verotuksen neutraalisuuden periaatteella (ks. edellä 205 kohta).
- 220 Toiseksi komissiolla ei edellä 206–213 kohdassa esitetyn perusteella ollut velvollisuutta todeta, että enemmistöosuuksien hankintojen tapauksessa ei ollut kyse valtiontuesta, vaikka kantajan mukaan Espanjan kuningaskunta oli tätä siltä vaatinut.
- 221 Kolmanneksi on syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin toimenpiteen osittainen kumoaminen on mahdollista vain silloin, kun ne osat, joiden kumoamista on vaadittu, ovat sellaisia, että ne voidaan erottaa toimenpiteen muista osista (ks. tuomio 24.5.2005, Ranska v. parlamentti ja neuvosto, C-244/03, EU:C:2005:299, 12 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tämä erotettavuutta koskeva edellytys ei täyty, jos toimenpiteen osittaisella kumoamisella muutetaan sen pääsisältöä (tuomio 24.5.2005, Ranska v. parlamentti ja neuvosto, C-244/03, EU:C:2005:299, 13 kohta). Käsiteltävässä asiassa riidanalaisen päätöksen kumoamisella siltä osin kuin siinä todetaan, että kyseessä on valtiontuki silloinkin, kun sitä sovelletaan enemmistöosuuksien hankintoihin, muutettaisiin kyseisen päätöksen pääsisältöä.
- 222 Edellä 216 kohdassa mainittu väite ja siihen perustuvat toissijaiset vaatimukset on siten hylättävä.
- 223 Siltä osin kuin on toiseksi kyse komission päätöskäytäntöön vetoamisesta, tämä väite on hylättävä.
- 224 Tästä on todettava, että oikeuskäytännön mukaan sitä, onko tietty toimenpide luonteeltaan valtiontuki, on arvioitava vain SEUT 107 artiklan 1 kohdan yhteydessä eikä väitetyn komission aikaisemman päätöskäytännön kannalta (tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 136 kohta).
- 225 Edellä esitetystä seuraa, että nyt tarkasteltava väite, joka koskee riidanalaisen toimenpiteen perusteltavuutta sen järjestelmän luonteen ja rakenteen johdosta, jonka osa se on, on joka tapauksessa (ks. edellä 201 kohta) hylättävä.
- 226 Ei myöskään voida hyväksyä väitettä, joka koskee riidanalaisen päätöksen perustelujen puutteellisuutta siltä osin kuin on kyse riidanalaisen toimenpiteen toteamisesta valikoivaksi. Kuten nimittäin edellä 65–75 kohdassa esitetystä näkökohdista ilmenee, komissio perusteli päätöksensä tältä osin riittävästi.
- 227 Riidanalaisen toimenpiteen oletetuista vaikutuksista sisämarkkinoihin ja kantajan niistä esittämistä väitteistä on riittävää todeta, että riidanalainen päätös ei, siltä osin kuin siinä todetaan riidanalainen päätös valikoivaksi, perustu tällaisten vääristymien olemassaoloon. Vaikka se niihin perustuisikin,

kaiken edellä esitetyn perusteella komissio saattoi perustellusti todeta, että riidanalainen toimenpide oli valikoiva ilman, että sen tarvitsi tähän toteamukseen päätyäkseen tukeutua riidanalaisen toimenpiteen mahdollisiin sisämarkkinoita vääristäviin vaikutuksiin.

- 228 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäinen kanneperuste, jonka mukaan riidanalainen toimenpide ei ole valikoiva, on kokonaisuudessaan hylättävä.

B Toinen kanneperuste, joka perustuu virheeseen riidanalaisen toimenpiteen edunsaajan määrittelyssä

1. Asianosaisten lausumat

- 229 Kantaja lähinnä kiistää sen, että riidanalaisella toimenpiteellä myönnetty etu hyödyttää Espanjassa verovelvollisia yrityksiä, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä. Kantajan mukaan riidanalaisen toimenpiteen edunsaajia ovat todellisuudessa nämä yhtiöt ja niiden osakkeenomistajat, jotka voivat myydä omistusosuutensa korkeampaan hintaan.
- 230 Kantaja väittää, että komissio esitti riidanalaisessa päätöksessä epä johdonmukaisen ja virheellisen vastauksen tiettyjen osapuolten esittämään väitteeseen, jonka mukaan tukitoimenpiteen tosiasiallisia edunsaajia ovat ulkomailla asuvien yhtiöiden osakkeenomistajat, jotka myyvät osakkeitaan Espanjassa verovelvollisille yrityksille.
- 231 Kantaja vetoaa myös komission aiempaan käytäntöön.
- 232 Komissio väittää, ettei kantajan väittämää epä johdonmukaisuutta ole.
- 233 Komission mukaan yritykset, joihin riidanalaisesta toimenpidestä sovelletaan, saavat siitä joka tapauksessa etua.

2. Unionin yleisen tuomioistuimen arviointi

- 234 Aluksi on muistutettava, että riidanalaisen toimenpiteen seurauksena Espanjassa verotettavat yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä, voivat vähentää tästä hankinnasta johtuvan liikearvon yrityksen maksettavana olevan yhteisöveron perusteesta, jos ne täyttävät muut toimenpiteessä säädetty edellytykset.
- 235 Kantajan mukaan riidanalaisella toimenpiteellä aikaansaatua etu, jonka välittöminä saajina ovat ulkomaisista yhtiöistä omistusosuuksia hankkivat yritykset, siirretään todellisuudessa osakkeiden myyntihintaan. Riidanalaisesta toimenpiteestä eivät siten hyödy nämä yritykset vaan pikemminkin kyseisten omistusosuuksien myyjät.
- 236 Tämä väite on hylättävä seuraavien kolmen itsenäisen syyn perusteella.
- 237 Ensinnäkään ei voida olettaa, että riidanalaisella toimenpiteellä aikaansaatua etu siirretään väistämättä yhtiöistä hankittujen osakkeiden myyntihintaan. Käsiteltävässä asiassa tällaista seikkaa ei ole näytetty toteen. Näin ollen tämä väite ei perustu tosiseikkoihin.
- 238 Toiseksi, vaikka Espanjassa verovelvolliset yritykset, jotka haluavat ostaa osakkeita ulkomailla asuvista yhtiöistä, korottaisivatkin hintatarjoustaan ottaen huomioon yhteisöveron perusteesta tehtävän vähennyksen, joka niille tämän hankinnan perusteella myönnetään, tämä vain parantaa niiden

mahdollisuuksia saada nämä liiketoimet toteutumaan. Nämä yritykset saavat siten 11.7.1996 annetussa tuomiossa SFEI ym. (C-39/94, EU:C:1996:285, 60 kohta) käytetyn ilmaisun mukaan ”sellaista taloudellista etua, jota ne eivät olisi saaneet normaaleissa kilpailuolosuhteissa”.

- 239 Käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva tilanne siis eroaa tilanteesta, jossa edunsaajan on siirrettävä etu vastikkeetta kolmannelle (ks. vastaavasti tuomio 3.7.2003, Belgia v. komissio, C-457/00, EU:C:2003:387, 58 kohta). Vaikka nimittäin hankkijayritykset siirtäisivät riidanalaisesta toimenpiteestä saatavan verotuksellisen edun kokonaisuudessaan yhtiöistä hankkimiensa osakkeiden ostohintaan, niiden neuvotteluasema ostajana paranee, mikä on jo sinänsä ilmeinen etu, kuten komissio perustellusti toteaa.
- 240 Kolmanneksi unionin tuomioistuin on todennut, että sillä, että etua ja erityisesti verotuksellista etua hyödyntämällä hankittu taloudellinen hyöty ei ole sama kuin kyseisen tuen muodostava etu, tai voi jopa olla, ettei hyötyä ole syntynyt lainkaan, ei ole mitään vaikutusta tämän edun takaisin perimiseen edunsaajilta (ks. vastaavasti tuomio 21.12.2016, komissio v. Aer Lingus ja Ryanair Designated Activity, C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990, 92, 93, 100 ja 102 kohta).
- 241 Näin ollen tällainen seikka ei vaikuta myöskään kyseisen edun saaneiden henkilöiden asemaan tuensaajina.
- 242 Jos nimittäin tällaisissa olosuhteissa myönnettäisiin, että toimenpiteen tuottaman edun saaneet henkilöt eivät ole tosiasiallisia tuensaajia, näihin henkilöihin ei voitaisi kohdistaa minkäänlaisia takaisinperintätoimia, mikä olisi unionin tuomioistuimen omaksuman ratkaisun vastaista.
- 243 Käsiteltävässä asiassa kantaja vetoaa lähinnä riidanalaisen toimenpiteen sille tuottamaa etua hyödyntämällä hankitun taloudellisen hyödyn vähenemiseen ja jopa häviämiseen.
- 244 Edellä 240 kohdassa mainitun oikeuskäytännön, sellaisena kuin sitä tulkittiin edellä 241 kohdassa, perusteella siitä, että ostajayritykset siirtävät riidanalaisesta toimenpiteestä johtuvan verotuksellisen edun kokonaisuudessaan yhtiöistä hankittujen osakkeiden ostohintaan ja että ostajayritysten riidanalaisesta toimenpiteestä kyseisen ostoliiketoimen yhteydessä hankkima hyöty jää tästä syystä olemattomaksi, ei – olettaen, että se pitää paikkansa – voida päätellä, että nämä yritykset eivät ole riidanalaisen toimenpiteen edunsaajia.
- 245 Edellä 237–244 kohdassa esitetyistä kolmesta syystä seuraa, että Espanjassa verovelvolliset yritykset, jotka hankkivat omistussuosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä, eivät ole ainoastaan kyseisen tuen välittömiä saajia vaan myös tosiasiallisia tuensaajia.
- 246 Komissio toteaa tämän yksiselitteisesti riidanalaisessa päätöksessä, jonka perustelut, jotka tältä osin ovat riittävän yksityiskohtaiset, eivät ole millään tavoin epä johdonmukaiset.
- 247 Tästä voidaan todeta, että komissio totesi riidanalaisen päätöksen 105 kohdassa, että tukitoimenpiteen edunsaajiksi oli katsottava yritykset, jotka saivat soveltaa liikearvon kirjaamista kuluksi. Se huomautti erityisesti, ettei ole mitään mekanismia, joka takaisi, että etu siirtyisi kokonaan tai osittain omistussuosuuksien myyjälle, ja että vaikka näin kävisikin, riidanalainen toimenpide parantaisi kuitenkin ostajan kykyä tarjota korkeamman hinnan, ”millä on suurin merkitys kilpailusyistä tehtävässä hankinnassa”.
- 248 Kantajan väite, joka koskee komission tuensaajan määrittämisessä noudattaman käytännön väitettyä epä johdonmukaisuutta, on niin ikään hylättävä.
- 249 Oikeuskäytännön mukaan sitä, onko tietty toimenpide luonteeltaan valtiontuki, on nimittäin arvioitava vain SEUT 107 artiklan 1 kohdan yhteydessä eikä väitetyt komission aikaisemman päätöskäytännön kannalta (ks. tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt

kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 136 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tuensaajan määrittäminen on kuitenkin yksi valtiontuen olemassaolon toteamisen perustana olevista tekijöistä, ja se liittyy objektiiviseen tilanteeseen eikä voi olla riippuvainen toimielinten toiminnasta tai lausumista (ks. vastaavasti tuomio 10.12.2013, komissio v. Irlanti ym., C-272/12 P, EU:C:2013:812, 53 kohta).

250 Edellä esitetystä seuraa, että toinen kanneperuste on hylättävä.

C Kolmas kanneperuste, joka perustuu luottamuksensuojan periaatteen loukkaamiseen

1. Asianosaisten lausumat

251 Ensimmäinen väite, johon kantaja vetoaa, perustuu oikeudelliseen virheeseen, joka aiheutui siitä, että komissio käytti takaisin perittävien tukien määrittämisen viitepäivämääränä virheellisesti menettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen julkaisemispäivää. Komissio siis loukkasi luottamuksensuojan periaatetta, kun se ei käyttänyt viitepäivämääränä riidanalaisen päätöksen julkaisemispäivää.

252 Kantaja tukeutuu erityisesti unionin tuomioistuinten oikeuskäytäntöön sekä komission päätöskäytäntöön, jonka nojalla se vetoaa yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaamiseen.

253 Kantaja arvostelee komission väitettä, jonka mukaan huolellisen toimijan on sen jälkeen, kun menettelyn aloittamista koskeva päätös on julkaistu, jätettävä soveltamatta riidanalaista toimenpidettä siihen asti, kunnes lopullinen päätös julkaistaan.

254 Kantaja vetoaa lisäksi riidanalaisen päätöksen perustelujen puutteellisuuteen.

255 Komissio väittää, että oikeuskäytännön kannalta tarkasteltuna luottamuksensuojan periaatetta ei loukattu.

256 Se myös väittää, että sen aiempaa käytäntöä koskeva väite on tehoton ja joka tapauksessa perusteeton.

2. Unionin yleisen tuomioistuimen arviointi

257 On muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus vedota kyseiseen periaatteeseen edellyttää kolmen edellytyksen täyttymistä. Unionin hallintoelimen on ensiksikin täytynyt antaa asianomaiselle täsmällisiä, ehdottomia ja yhtäpitäviä vakuutteluja, jotka on antanut toimivaltainen ja luotettava taho. Näiden vakuuttelujen on toiseksi oltava sellaisia, että ne saavat aikaan perustellun odotuksen sen henkilön mielessä, jolle ne on osoitettu. Vakuuttelujen täytyy kolmanneksi olla sovellettavien normien mukaisia (ks. tuomio 16.12.2008, Masdar (UK) v. komissio, C-47/07 P, EU:C:2008:726, 81 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 23.2.2006, Cementbouw Handel & Industrie v. komissio, T-282/02, EU:T:2006:64, 77 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

258 Lisäksi on muistutettava, että luottamuksensuojan periaatteen loukkaamista koskevaan kanneperusteeseen ei voida tehokkaasti vedota sellaisen komission päätöksen riitauttamiseksi, jossa kansallinen toimenpide luokitellaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi, koska valtiontuen käsite liittyy objektiiviseen tilanteeseen eikä voi olla riippuvainen toimielinten toiminnasta tai lausumista (tuomio 10.12.2013, komissio v. Irlanti ym., C-272/12 P, EU:C:2013:812, 53 kohta). Silloin, kun kansallinen toimenpide voidaan perustellusti luokitella valtiontueksi, aiemmin annetut vakuuttelut siitä, että tämä toimenpide ei ole tukea, eivät voi olla SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaisia. Koska edellä 257 kohdassa mainittu kolmas edellytys ei täyty, luottamuksensuojan periaatteen loukkaamiseen ei voida vedota sellaista komission päätöstä vastaan, jossa toimenpide luokitellaan valtiontueksi.

- 259 Luottamuksensuojan periaatteen loukkaamista koskevaan kanneperusteeseen voidaan kuitenkin tehokkaasti vedota sellaista päätöstä vastaan, jossa komissio määrää SEUT 108 artiklan 2 kohdan nojalla, että asianomaisen jäsenvaltion on komission asettamassa määräajassa poistettava kansallinen toimenpide tai muutettava sitä (ks. vastaavasti tuomio 10.12.2013, komissio v. Irlanti ym., C-272/12 P, EU:C:2013:812, 53 kohta).
- 260 Kysymys voi olla esimerkiksi siitä, että komissio velvoittaa asianomaisen jäsenvaltion asteittain lakkauttamaan olemassa olevan tukijärjestelmän, josta on tullut yhteismarkkinoille soveltumaton (ks. päätös, joka oli kyseessä 22.6.2006 annetussa tuomiossa Belgia ja Forum 187 v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), tai määrää takaisin perittäväksi uuden tuen, joka on maksettu ilmoittamatta siitä etukäteen komissiolle ja jota tämä pitää sisämarkkinoille soveltumattomana.
- 261 Viimeksi mainitusta esimerkistä, josta käsiteltävässä asiassa juuri on kyse, on korostettava, että jos olisi olemassa sääntö tai periaate, jonka mukaan komission on määrättävä kaikki sääntöjenvastaiset ja sisämarkkinoille soveltumattomat tuet takaisin perittäviksi, tuen takaisin perimättä jättämisestä annetut vakuuttelut, jotka voivat perustua vakuutteluihin siitä, ettei kyseistä toimenpidettä luokitella valtiontueksi, olisivat väistämättä tämän periaatteen tai säännön vastaisia.
- 262 Näin ollen kolmas luottamuksensuojan periaatteen soveltamiselle asetettu kumulatiivinen edellytys (ks. edellä 257 kohta) eli se, että annettujen vakuuttelujen täytyy olla sovellettavien normien mukaisia (tuomio 16.11.1983, Thyssen v. komissio, 188/82, EU:C:1983:329, 11 kohta; tuomio 6.2.1986, Vlachou v. tilintarkastustuomioistuin, 162/84, EU:C:1986:56, 6 kohta; tuomio 27.3.1990, Chomel v. komissio, T-123/89, EU:T:1990:24, 28 kohta; tuomio 6.7.1999, Forvass v. komissio, T-203/97, EU:T:1999:135, 70 kohta; tuomio 18.6.2014, Espanja v. komissio, T-260/11, EU:T:2014:555, 84 kohta ja tuomio 22.4.2016, Irlanti ja Aughinish Alumina v. komissio, T-50/06 RENV II ja T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, 213 kohta), ei voi milloinkaan täytyä.
- 263 Tästä on muistutettava, että unionin tuomioistuin on 21.3.1990 annetusta tuomiosta Belgia v. komissio (C-142/87, EU:C:1990:125, 66 kohta) lähtien katsonut, että laitton ja sisämarkkinoille soveltumattoman tuen poistaminen perimällä se takaisin on välttämätön seuraus sen sääntöjenvastaisuuden toteamisesta.
- 264 Tämä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä todettu tuen sääntöjenvastaisuuden ja sen takaisinperimisen välinen looginen yhteys ei kuitenkaan ole johtanut siihen, että komissio velvoitettaisiin perimään takaisin kaikki sääntöjenvastaiset ja sisämarkkinoille soveltumattomat tuet.
- 265 Kuten nimittäin komission tiedonannossa ”Sääntöjenvastaisen ja yhteismarkkinoille soveltumattoman valtiontuen takaisinperintää edellyttävien komission päätösten tehokas täytäntöönpano jäsenvaltioissa” (EUVL 2007, C 272, s. 4) vuodelta 2007 muistutetaan, komissio alkoi vasta 1980-luvun loppupuolella ja 1990-luvulla järjestelmällisemmin määrätä sääntöjenvastaiset ja sisämarkkinoille soveltumattomat tuet takaisin perittäviksi, ja sen ”velvollisuudesta määrätä [tällainen tuki] perittäväksi takaisin” säädetään asetuksessa N:o 659/1999.
- 266 Tämä velvollisuus johtuu asetuksen N:o 659/1999 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisestä virkkeestä, jossa säädetään, että sääntöjenvastaisista tukea koskevissa kielteisissä päätöksissä komissio ”päättää, että asianomaisen jäsenvaltion on toteutettava kaikki tarpeelliset toimenpiteet tuen perimiseksi takaisin tuensaajalta”.
- 267 Huolimatta tällaisesta oikeussäännöstä, jossa näytetään asetettavan komissiolle velvollisuus määrätä kaikki sääntöjenvastaiset ja sisämarkkinoille soveltumattomat tuet takaisin perittäviksi, luottamuksensuojan periaatteen loukkaamista koskevaan kanneperusteeseen voidaan edelleen vedota tehokkaasti sellaista päätöstä vastaan, jossa määrätään takaisin perittäväksi uusi tuki, joka on maksettu ilmoittamatta siitä etukäteen komissiolle ja jota tämä pitää sisämarkkinoille soveltumattomana.

- 268 Ensinnäkin jo asetuksen N:o 659/1999 14 artiklan 1 kohdan toisessa virkkeessä, jonka mukaan komissio ei saa vaatia tuen takaisinperimistä, jos tämä olisi unionin lainsäädännön jonkin yleisen periaatteen vastaista, säädetään poikkeuksesta velvollisuuteen määrätä sääntöjenvastainen ja sisämarkkinoille soveltumaton tuki takaisin perittäväksi.
- 269 Luottamuksensuojan periaate on tunnustettu ylemmäntasoisiksi unionin oikeuden yleiseksi periaatteeksi (tuomio 19.5.1992, Mulder ym. v. neuvosto ja komissio, C-104/89 ja C-37/90, EU:C:1992:217, 15 kohta; ks. myös vastaavasti tuomio 28.4.1988, Mulder, 120/86, EU:C:1988:213, 26 ja 27 kohta).
- 270 Toiseksi asetuksen N:o 659/1999 14 artiklan 1 kohtaa ja etenkin sen ensimmäistä virkettä ei voida tulkita siten, että ne estäisivät luottamuksensuojan periaatteen soveltamiselle asetettujen kumulatiivisten edellytysten kolmannen kohdan täyttymisen ja johtaisivat siten tämän periaatteen soveltamisen poissulkemiseen (ks. edellä 257, 261 ja 262 kohta).
- 271 Asetuksen N:o 659/1999 14 artiklan 1 kohdan toisella virkkeellä nimittäin pyritään nimenomaan varmistamaan luottamuksensuoja, kuten käy ilmi neuvoston kokouksessa, jossa kyseinen asetus muodollisesti hyväksyttiin, laadittuun pöytäkirjaan kirjatusta lausumasta 29/99 (kuukausittainen luettelo neuvoston säädöksistä, maaliskuu 1999), jonka mukaan ”komissiota sitovat aina [unionin] oikeuden yleiset periaatteet ja etenkin luottamuksensuojan periaate, jotka ovat ensisijaisia – – johdettuun oikeuteen nähden”.
- 272 Edellä esitetystä seuraa, että riitauttaakseen riidanalaisen päätöksen lainmukaisuuden siltä osin kuin siinä määrätään myönnetty tuki takaisin perittäväksi kantaja voi tehokkaasti vedota luottamuksensuojan periaatteen loukkaamista koskevaan kanneperusteeseen unionin yleisessä tuomioistuimessa ja tukeutua tältä osin komission mahdollisesti antamiin vakuutteluihin siitä, ettei riidanalaisista toimenpidettä luokitella tueksi, mikä merkitsisi väistämättä sitä, että tämän toimenpiteen sille tuottamaa etua ei perittäisi takaisin (ks. edellä 261 kohta) tai että se perittäisiin takaisin ainoastaan näiden vakuuttelujen ulkopuolisilta osin.
- 273 Näin ollen on seuraavaksi määritettävä, onko kantajan esittämä kanneperuste perusteltu.
- 274 Kantaja riitauttaa komission soveltaman siirtymäjärjestelmän siltä osin kuin komissio käytti viitepäivämääränä menettelyn aloittamista koskevan päätöksen julkaisemispäivää. Kantajan mukaan komission olisi pitänyt ottaa huomioon riidanalaisen päätöksen julkaisemispäivä.
- 275 Aluksi on huomautettava, että komissio totesi riidanalaisen päätöksen 154 kohdassa, että riidanalainen toimenpide oli sääntöjenvastaista valtiontukea eli SEUT 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti täytäntöön pantua uutta tukea.
- 276 On kiistatonta, että Espanjan kuningaskunta ei ilmoittanut riidanalaisesta tukiohjelmasta komissiolle, kuten SEUT 108 artiklan 3 kohdassa edellytetään.
- 277 Kantaja väittää, että toimenpide ei ole valikoiva unionin ulkopuolella ja että unionin sisäpuolella siitä tuli valikoiva vasta, kun rajat ylittävien sulautumisten esteet poistuivat, minkä voidaan kantajan mukaan todeta tapahtuneen aikaisintaan sen jälkeen, kun pääomayhtiöiden rajat ylittävistä sulautumisista 26.10.2005 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2005/56/EY (EUVL 2005, L 310, s. 1) oli tullut voimaan. Riidanalainen toimenpide ei siis vielä voimaantulohetkellään ollut tukea, ja sitä voidaan näin ollen pitää asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan b alakohdan v alakohdassa tarkoitettuna olemassa olevana tukena.
- 278 Kantajan päättely perustuu kuitenkin oletukseen, jonka mukaan rajat ylittävien yritysten yhdistymisten esteiden olemassaolosta voidaan päätellä, että toimenpide ei ole valikoiva.

- 279 Edellä 200, 201 ja 214 kohdassa kuitenkin jo todettiin, ettei tällaisella oletuksella ole käsiteltävässä asiassa merkitystä.
- 280 Näin ollen voidaan katsoa, että kantaja ei ole näyttänyt toteen, että riidanalainen toimenpide on olemassa olevaa tukea. Komissio oli siten oikeassa luokitellessaan sen sääntöjenvastaiseksi tueksi.
- 281 Silloin, kun tuki on pantu täytäntöön ilmoittamatta siitä ensin komissiolle, jolloin se on SEUT 108 artiklan 3 kohdan nojalla sääntöjenvastainen, tuensaajalla ei kuitenkaan voi kyseisenä ajankohtana olla perusteltua luottamusta sen myöntämisen sääntöjenmukaisuuteen, jollei kyse ole poikkeuksellisista olosuhteista (ks. vastaavasti tuomio 24.11.1987, RSV v. komissio, 223/85, EU:C:1987:502, 16 ja 17 kohta; tuomio 20.9.1990, komissio v. Saksa, C-5/89, EU:C:1990:320, 14 ja 16 kohta; tuomio 13.6.2013, HGA ym. v. komissio, C-630/11 P–C-633/11 P, EU:C:2013:387, 134 kohta; tuomio 27.1.1998, Ladbroke Racing v. komissio, T-67/94, EU:T:1998:7, 182 kohta; tuomio 16.10.2014, Alcoa Trasformazioni v. komissio, T-177/10, EU:T:2014:897, 61 kohta ja tuomio 22.4.2016, Irlanti ja Aughinish Alumina v. komissio, T-50/06 RENV II ja T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, 214 kohta).
- 282 Riidanalaisessa päätöksessä komissio, joka katsoi, että kyseessä olivat tällaiset olosuhteet (riidanalaisen päätöksen 29 ja 175 perustelukappale), ei määrännyt tukea takaisin perittäväksi etenkin niiden riidanalaisen toimenpiteen edunsaajien osalta, jotka olivat hankkineet omistussuosia ulkomaisista yhtiöistä viimeistään menettelyn aloittamista koskevan päätöksen julkaisemispäivänä eli 21.12.2007.
- 283 Tämän siirtymäjärjestelmän soveltamista voitiin komission mukaan perustella sillä, että se oli antanut tarkat, ehdottomat ja yhdenmukaiset takeet, joiden perusteella riidanalaisen toimenpiteen edunsaajat saattoivat perustellusti odottaa, että liikearvon kirjaaminen kuluksi oli sikäli laillista, ettei se kuulunut valtioneuvoston sääntöjen soveltamisalaan, ja että mitään kyseisestä järjestelmästä saatua etua ei voitaisi myöhemmin periä takaisin (riidanalaisen päätöksen 166 perustelukappale).
- 284 Komission jäsen vastasi komission nimissä parlamentin jäsenen esittämään kysymykseen 19.1.2006 seuraavasti:
- ”Komissio ei voi vahvistaa, johtuvatko espanjalaisten yritysten korkeat tarjoukset Espanjan verolainsäädännöstä, joka sallii yritysten kirjata [rahallisen] liikearvon kuluksi nopeammin kuin Ranskan tai Italian lainsäädäntö. Komissio voi kuitenkin vahvistaa, että tällainen kansallinen lainsäädäntö ei kuulu valtioneuvoston sääntöjen soveltamisalaan vaan kyseessä ovat pikemminkin kaikkiin espanjalaisiin yrityksiin sovellettavat yleiset säännöt arvon alenemisesta.”
- 285 Komission jäsen vastasi, edelleen komission nimissä, parlamentin jäsenen esittämään kysymykseen 17.2.2006 seuraavasti:
- ”Komission tämänhetkisten tietojen mukaan vaikuttaa siltä, että Espanjan verosääntöjä liikearvon kirjaamisesta kuluksi sovelletaan kaikkiin espanjalaisiin yrityksiin riippumatta niiden koosta, toimialasta, oikeudellisesta muodosta tai siitä, ovatko ne yksityisiä vai julkisia, koska kyseessä ovat yleiset säännöt. Ne eivät näin ollen vaikuta kuuluvan valtioneuvoston sääntöjen soveltamisalaan.”
- 286 Vaikka komission vastauksia ei julkaistu kokonaisuudessaan Euroopan unionin virallisessa lehdessä, kummankin kysymyksen viitenumero, esittäjän nimi, kysymyksen aihe, toimitus, jolle se oli osoitettu, maininta siitä, oliko kysymykseen vastattu, ja vastauksen päivämäärä kuitenkin julkaistiin (EUVL 2006, C 327, s. 164 ja 192).
- 287 Käsiteltävässä asiassa ei ole kiistetty, että edellisissä kohdissa mainitut seikat ovat voineet synnyttää kantajassa perustellun luottamuksen.

- 288 Asianosaiset ovat eri mieltä siitä, mitkä johtopäätökset on tehtävä 10.10.2007 tehdystä menettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä, joka julkaistiin ensin tiivistelmänä ja sen jälkeen kokonaisuudessaan Euroopan unionin virallisessa lehdessä 21.12.2007 (ks. edellä 274 kohta).
- 289 Tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, joka perustuu SEUT 108 artiklan 3 kohdan sanamuotoon, vahvistetaan, että jos komissio aloittaa muodollisen tutkintamenettelyn, kyseisen artiklan 3 kohdan viimeisen virkkeen mukaan jäsenvaltio, jota asia koskee, ei saa toteuttaa ehdottamiaan toimenpiteitä, ennen kuin menettelyssä on annettu lopullinen päätös. Uusiin tukiin kohdistuu näin ollen komission harjoittama preventiivinen valvonta, eikä uusia tukia lähtökohtaisesti voida panna täytäntöön ennen kuin komissio on todennut ne perustamissopimuksen mukaisiksi (tuomio 30.6.1992, Espanja v. komissio, C-312/90, EU:C:1992:282, 16 kohta).
- 290 Unionin tuomioistuin on lisäksi todennut, että silloin, kun komissio on aloittanut muodollisen tutkintamenettelyn toimenpiteestä, jonka toteuttaminen on käynnissä, kansallisten tuomioistuinten on toteutettava kaikki tarpeelliset toimenpiteet mainitun toimenpiteen täytäntöönpanon keskeyttämistä koskevan velvollisuuden mahdollisesta rikkomisesta aiheutuvien seurausten määrittämiseksi (tuomio 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, 42 kohta).
- 291 Päätöksestä aloittaa muodollinen tutkintamenettely sellaisen toimenpiteen osalta, jonka toteuttaminen on käynnissä ja jota komissio pitää uutena tukena, on lisäksi todettu, että tällaisen päätöksen tekemisen jälkeen tämän toimenpiteen laillisuudesta on ainakin vahvoja epäilyksiä, joiden takia jäsenvaltion on keskeytettävä tuen maksaminen – joskin välitoimista päättävää tuomaria voidaan silti pyytää määräämään välitoimista –, koska SEUT 108 artiklan 2 kohdassa määrätyn menettelyn aloittamisen vuoksi ei ole mahdollista tehdä heti päätöstä, jossa tuki todettaisiin yhteismarkkinoille soveltuvaksi ja jonka perusteella kyseisen toimenpiteen täytäntöönpanoa voitaisiin sääntöjenmukaisesti jatkaa. Tällaisten toimenpiteen laillisuutta koskevien epäilysten on johdettava myös siihen, etteivät tuensaajarytykset missään tapauksessa ota vastaan uusia tukimaksuja tai että ne hankkivat tarvittavat summat varautuen siihen, että ne mahdollisesti joutuvat palauttamaan ne myöhemmin (tuomio 9.10.2001, Italia v. komissio, C-400/99, EU:C:2001:528, 59 kohta).
- 292 Koska uutta kansallista toimenpidettä, jonka toteuttaminen on käynnissä, koskevan muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevalla päätöksellä on lykkäävä vaikutus, toimenpiteen edunsaajat eivät voi nyt tarkasteltavan kaltaisessa tapauksessa perustellusti vedota sellaisiin poikkeuksellisiin olosuhteisiin, joilla voitaisiin perustella perustellun luottamuksen jatkuminen tämän päätöksen tekemisen jälkeen (ks. vastaavasti tuomio 22.4.2016, Ranska v. komissio, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, 50–56 kohta).
- 293 Komission käyttöön ottamassa siirtymäjärjestelmässä tämän toimenpiteen soveltamista niihin edunsaajiin, jotka olivat hankkineet omistusosuuksia (tai olivat peruuttamattomasti sitoutuneet hankkimaan omistusosuuksia) menettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen julkaisemispäivänä, voitiin lisäksi jatkaa koko järjestelmässä säädetyn kuluksi kirjaamisen ajan. Kyseiset yritykset saattoivat siten tämän päivämäärän jälkeen mukauttaa välittömästi käyttäytymistään olemalla tekemättä sitoumuksia omistusosuuksien hankkimisesta ulkomaisista yhtiöistä, jos ne katsoivat, että tällaisesta sitoumuksesta ei, kun otettiin huomioon riski siitä, että toimenpiteen tuottamaa veroetua ei välttämättä myönnetä, ollut riittävää taloudellista hyötyä.
- 294 Lopuksi on lisättävä, että komissio totesi menettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen yhteenvedossa, joka julkaistiin 21.12.2007 Euroopan unionin virallisessa lehdessä yhdessä tämän päätöksen kanssa, että kyseinen verojärjestelmä näytti täyttävän kaikki voimassa olevat edellytykset, jotta sitä voitiin pitää valtiontukena. Se täsmensi seuraavaa:

”Toimenpide muodostaa poikkeuksen Espanjan verojärjestelmässä, sillä liikearvo kirjataan poistoksi, vaikka sitä ei merkittäisi hankinnan suorittavan yrityksen kirjanpitoon, koska hankinnan suorittava yritys ja hankinnan kohteena oleva yritys eivät muodosta yhteenliittymää. Toimenpiteestä aiheutuu

tämän vuoksi taloudellista etua eli merkittävän omistusosuuden ulkomaisissa yrityksissä hankkivien yritysten verotus kevenee. Näyttää siltä, että toimenpiteeseen liittyy valtion varoja ja että se on kohdennettu, sillä se koituu niiden yritysten hyväksi, jotka tekevät tietynlaisia investointeja.

Toimenpide näyttää vaikuttavan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, sillä se vahvistaa niiden tuensaajien kaupankäynnin edellytyksiä, jotka harjoittavat tietynlaista holding-toimintaa. Toimenpide saattaa vaikuttaa kilpailuun, koska tukea annetaan espanjalaisille yrityksille, jotka tekevät tarjouksia ulkomaisten yritysten hankkimiseksi, jolloin muut kuin espanjalaiset kilpailijat joutuvat suhteessa epäedullisempaan asemaan vastaavassa liiketoiminnassa merkityksellisillä markkinoilla.

Näyttää siltä, ettei tukeen voida soveltaa [SEUT 107] artiklan 2 ja 3 kohdassa määrättyjä poikkeuksia. Vaikuttaa myös siltä, ettei tuki sovellu yhteismarkkinoille. Komissio katsoo, että toteuttamalla kyseisen toimenpiteen Espanjan viranomaiset ovat saattaneet myöntää [SEUT 107] artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.”

- 295 Edellä 294 kohdassa esitettyjen seikkojen perusteella yritykset, joihin riidanalaista tukiohjelmaa sovellettiin tai voitiin soveltaa, ovat menettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen julkaisemispäivänä voineet saada selville täsmälliset syyt, joiden perusteella komissio katsoi, että järjestelmän mukaiset toimenpiteet näyttivät täyttävän kaikki SEUT 107 artiklassa asetetut edellytykset ja että niitä voitiin pitää sisämarkkinoille soveltumattomina.
- 296 Myöskään menettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen yhteenvedosta tai päätöksen 1–7 perustelukappaleessa aikajärjestyksessä esitetystä tosiseikkojen kuvauksesta ei ilmene, että riidanalainen tukiohjelma voisi koskea olemassa olevaa tukea. Kyseiset yritykset saattoivat erityisesti ymmärtää, että tälle järjestelmälle, joka oli pantu täytäntöön ennen muodollisen menettelyn aloittamista, ei ollut saatu komission lupaa.
- 297 Edellä esitetystä seuraa, että menettelyn aloittamista koskevan päätöksen tekeminen riitti tässä tapauksessa poistamaan riidanalaisen toimenpiteen edunsaajilta perustellun luottamuksen, joka niille oli mahdollisesti syntynyt edellä 284 ja 285 kohdassa mainituista lausumista.
- 298 Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa kantajan esittämillä muilla väitteillä.
- 299 Ensinnäkin asiassa, jossa annettiin 24.11.1987 tuomio RSV v. komissio (223/85, EU:C:1987:502, 6 kohta), kyseessä ollut uusi tuki oli maksettu ennen kuin siitä oli ilmoitettu komissiolle.
- 300 Varat, joita komissio vaati palautettaviksi, oli kuitenkin maksettu ennen muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevan päätöksen tekemistä (ks. oikeustapauskokoelmassa julkaistu istuntokertomus, s. 4621 ja 4622).
- 301 Näin ollen 24.11.1987 annetussa tuomiossa RSV v. komissio (223/85, EU:C:1987:502) omaksuttua ratkaisua ei voida soveltaa, koska käsiteltävässä asiassa tukea, jonka komissio määräsi takaisin perittäväksi, ei menettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen julkaisemispäivänä ollut vielä myönnetty ja koska se koski etua, joka oli myönnetty tuensaajien tämän päätöksen julkaisemisen jälkeen toteuttamien toimien perusteella (ks. edellä 293 kohta).
- 302 Toiseksi kantaja vetoaa 22.6.2006 annettuun tuomioon Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), jossa oli kyseessä koordinoitikeskuksia koskeva Belgian verojärjestelmä.
- 303 Käsiteltävän asian taustalla oleva tilanne poikkeaa kuitenkin merkittävästi sen asian taustalla olevasta tilanteesta, jossa annettiin 22.6.2006 tuomio Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416).

- 304 Ensinnäkin komissio oli kyseisessä asiassa tekemissään kahdessa peräkkäisessä päätöksessä (16 kohta) todennut, että riidanalainen järjestelmä ei sisältänyt tukea. Kyseessä oli siis olemassa oleva tukijärjestelmä, johon ei sovellettu sitä sisämarkkinoille soveltumattomia sääntöjenvastaisia tukia koskevaa oikeuskäytäntöä, jonka mukaan luottamuksensuojan periaatteen loukkaamiseen voidaan vedota ainoastaan poikkeuksellisissa olosuhteissa (ks. edellä 281 kohta).
- 305 Kyseisissä asioissa ei sovellettu myöskään muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevan päätöksen tekemisestä seuraavia vaikutuksia koskevia perussopimuksen määräyksiä eikä oikeuskäytäntöä, jossa tehdään johtopäätökset näiden määräysten soveltamisesta tilanteessa, jossa tuki on maksettu sääntöjenvastaisesti (ks. edellä 289–292 kohta), ja myös näissä rajoitetaan luottamuksensuojan periaatteen soveltamista.
- 306 Yhdistetyissä asioissa Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:89, 404 ja 405 kohta) esittämässään ratkaisuehdotuksessa julkisasiamies Léger sitä paitsi korosti, että tilanne, jossa luottamus on aikaansaatu komission aikaisemmillä päätöksillä, on erityisluonteinen ja että tätä luottamusta on sen vuoksi suojattava erityisen tarkasti.
- 307 Tällaisessa tapauksessa komission päätökset, joissa todetaan, ettei toimenpide ole tukea, nimittäin vahvistavat niiden henkilöiden oikeusasemaa, joihin kyseistä toimenpidettä sovelletaan, koska tällaisilla päätöksillä toimenpide vahvistetaan SEUT 107 artiklan määräysten mukaiseksi siihen saakka, kunnes asiassa mahdollisesti tehdään päinvastainen päätös.
- 308 Tästä on muistutettava, että unionin toimielinten toimia koskee laillisuusolettama niin kauan kuin niitä ei ole peruutettu tai kumottu (tuomio 15.6.1994, komissio v. BASF ym., C-137/92 P, EU:C:1994:247, 48 kohta).
- 309 Toiseksi asiassa, jossa annettiin 22.6.2006 tuomio Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), oli kyse siitä, voitiinko lupakautta, jonka ajan tukijärjestelmän edunsaajat saivat osallistua tähän järjestelmään, jatkaa vai ei.
- 310 Kyseisessä asiassa tukijärjestelmään osallistuminen edellytti lupaa, joka oli voimassa kymmenen vuotta ja joka voitiin uudistaa. Riidanalaisessa päätöksessä määrättiin, että kyseisen päätöksen tiedoksiantamisen jälkeen edunsaajat eivät lupakautensa päätyttyä voineet enää saada lupaansa uusituksi (ks. vastaavasti tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, 32–34 kohta).
- 311 Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että se noin kahdeksan kuukauden pituinen aika, joka kului muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen julkaisemisajankohdan ja riidanalaisen päätöksen tekemisajankohdan välillä, oli riittämätön, jotta edunsaajat olisivat voineet ottaa huomioon sen mahdollisuuden, että riidanalaisella päätöksellä lakkautettaisiin kyseinen järjestelmä. Se perusteli tätä muun muassa sillä, että järjestelmään liittyi kirjanpitoimenpiteitä, rahoituspäätöksiä ja taloudellisia päätöksiä, joita harkitseva taloudellinen toimija ei voinut tehdä niin lyhyessä ajassa (tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, 162 kohta).
- 312 Yhteisöjen tuomioistuin totesi 17.9.2009 antamassaan tuomiossa komissio v. Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556), että asiassa, jossa annettiin 22.6.2006 tuomio Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), edunsaajat, joiden lupia ei komission päätöksen seurauksena enää uudistettu, olivat tehneet tämän luvan eteen huomattavia investointeja ja pitkän aikavälin sitoumuksia (91 kohta).
- 313 Ratkaisuehdotuksessaan Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:89, 418 kohta) julkisasiamies Léger totesi, että näissä asioissa kyseessä ollut järjestelmä muodosti yleisesti sovellettavasta verolainsäädännöstä vahvistetun poikkeuksen, joka sisälsi useita vapautuksia ja erityisen veron perusteen määrittämistavan, ja että yrityksen oli siten paljon vaikeampaa ottaa huomioon

tämänkaltaisten toimenpiteiden poistamista kuin tuen poistamista koskevaa mahdollisuutta, sillä se edellytti paitsi tällaisesta poistamisesta aiheutuvien mahdollisesti huomattavien taloudellisten seurausten huomioon ottamista myös merkittävää uudelleenjärjestelyä erityisesti kirjanpidon osalta.

- 314 Nyt käsiteltävässä asiassa, kuten edellä 293 kohdassa todettiin, yrityksillä, joihin riidanalaista tukiohjelmaa sovellettiin tai voitiin soveltaa, oli sitä vastoin mahdollisuus päätöksen julkaisemispäivästä lähtien mukauttaa välittömästi käyttäytymistään siten, etteivät ne enää tee sitoumuksia omistussuosuuksien hankkimisesta ulkomaisista yhtiöistä, jos ne katsoivat, että tällaisesta sitoumuksesta ei, kun otettiin huomioon riski siitä, että toimenpiteen tuottamaa veroetua ei välttämättä myönnetä, ollut riittävää taloudellista hyötyä.
- 315 Asian, jossa annettiin 22.6.2006 tuomio Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), edellä 302–314 kohdassa kuvatut olosuhteet olivat näin ollen kaikilta osin erilaiset kuin nyt käsiteltävän asian olosuhteet paitsi siksi, että ensin mainitussa asiassa oli kyse olemassa olevasta tuesta, myös siksi, että edunsaajien oli tuen epäämisen johdosta tehtävä päätöksiä, joita ne eivät voineet tehdä niin lyhyessä ajassa. Näin ollen kantaja ei voi perustellusti vedota kyseiseen tuomioon.
- 316 Kolmanneksi kantaja vetoaa yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaamiseen. Se tukeutuu komission päätöksiin verojärjestelmistä, joilla kantajan mukaan on yhteisiä piirteitä asiassa, jossa annettiin 22.6.2006 tuomio Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, 16 kohta), tarkastellun koordinoitikeskuksia koskevan Belgian verojärjestelmän kanssa. Kuten edellä 315 kohdassa todettiin, kyseisen verojärjestelmän ominaispiirteet kuitenkin eroavat riidanalaisen tukiohjelman ominaispiirteistä.
- 317 Tilanteet, joihin kantaja vetoaa, eivät siten ole rinnastettavissa nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevaan tilanteeseen.
- 318 Siltä osin kuin kantaja viittaa sekä verojärjestelmistä, joilla on sen mukaan yhteisiä piirteitä koordinoitikeskuksia koskevan Belgian verojärjestelmän kanssa, tehtyihin komission päätöksiin että useisiin muihin verotoimenpiteistä tehtyihin komission päätöksiin, on todettava, että kantaja ei osoita, että komissio on sallinut luottamuksensuojaan vetoamisen tilanteessa, jossa ilmoittamatta jätetystä uudesta tuesta johtuvaa etua on myönnetty myös menettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen jälkeen.
- 319 Ei myöskään ole osoitettu tai edes väitetty, että kantajan mainitsemissa päätöksissä kyseessä olleiden etujen saajat saattoivat välittömästi mukauttaa käyttäytymistään (ks. edellä 314 kohta).
- 320 Koska ei ole näytetty toteen olosuhteita saatikka vedottu olosuhteisiin, joilla mahdollisesti voitaisiin perustella sellaisen siirtymäjärjestelmän hyväksymistä, jonka vaikutukset jatkuvat menettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen julkaisemispäivän jälkeen, luottamuksensuojaa koskevaan komission päätöskäytäntöön perustuva kantajan väite on hylättävä.
- 321 Espanjan yhtiöverolaeista 31.10.2000 tehdystä komission päätöksestä (EYVL 2001, L 60, s. 57), joka on kantajan mainitsemista komission päätöskäytännön mukaisista päätöksistä ainoa, josta se esittää riittävästi seikkoja, joiden perusteella unionin yleinen tuomioistuin voi arvioida yksityiskohtaisesti, oliko kyseisen asian tilanne rinnastettavissa nyt käsiteltävän asian tilanteeseen, on todettava, että kyseessä on – kuten komissio perustellusti korostaa – EHTY:n perustamissopimuksen mukaisesti tehty päätös ja että tässä sopimuksessa määrätyt valtiontukien valvontaan liittyvät ehdot eivät olleet samansisältöisiä kuin EY:n perustamissopimuksessa ja myöhemmin EUT-sopimuksessa määrätyt ehdot. EHTY:n perustamissopimuksessa ei ollut etenkin SEUT 108 artiklan 3 kohdan kaltaista määräystä, johon edellä 289 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö juuri perustuu.

- 322 Tämä päätös on lisäksi tehty ennen edellä 291 kohdassa mainittua, 9.10.2001 annettua tuomiota Italia v. komissio (C-400/99, EU:C:2001:528), josta ilmenee, että muodollisen menettelyn aloittamista koskevan päätöksen tekemisen jälkeen on ainakin vahvoja epäilyksiä siitä, onko siinä kyseessä oleva toimenpide unionin valtioneuvoston mukainen.
- 323 Tällaisesta päätöksestä ei siten voida päätellä, että on olemassa perusteltu luottamus, johon kantaja voi perustellusti vedota.
- 324 Edellä esitetystä seuraa, että vaikka oletettaisiin, että tuen takaisinperinnässä noudatettavia yksityiskohtaisia sääntöjä ja sitä, loukataanko näillä säännöillä luottamuksensuojan periaatetta, koskevaan komission aiempaan päätöskäytäntöön perustuva väite on tehokas vedottaessa kyseiseen periaatteeseen, tämä väite on joka tapauksessa perusteeton.
- 325 Kaiken edellä esitetyn perusteella kantajan esittämä kanneperuste on hylättävä.
- 326 Riidanalaisen päätöksen perustelujen puutteellisuudesta on todettava, että vaikka kantaja vetoaisikin tällaiseen puutteellisuuteen, komissio selitti ja perusteli – kuten unionin yleisen tuomioistuimen edellä esittämästä aineellisesta arvioinnista ilmenee – riidanalaisessa päätöksessä tuen takaisinperinnässä noudatetut yksityiskohtaiset säännöt riittävän tarkasti ja johdonmukaisesti, jotta kantaja voi riitauttaa tämän päätöksen pätevyuden ja jotta unionin tuomioistuimet voivat valvoa sen lainmukaisuutta (ks. vastaavasti tuomio 18.9.1995, Tiercé Ladbroke v. komissio, T-471/93, EU:T:1995:167, 29 kohta). Tältä osin voidaan viitata erityisesti edellä 275 ja 283 kohtaan, joissa viitataan nimenomaisesti tiettyihin riidanalaisen päätöksen perustelukappaleisiin.
- 327 Vaikka siis oletettaisiinkin, että kolmannella kanneperusteella pyritään riitauttamaan myös riidanalaisen päätöksen muodollinen laillisuus, se on joka tapauksessa hylättävä perusteettomana.
- 328 Edellä esitetystä seuraa, että kaikki käsiteltävän kanteen tueksi esitetyt kanneperusteet on hylättävä.
- 329 Kanne on siten hylättävä kokonaisuudessaan ilman, että on tarpeen lausua kantajan asiavaltuutta ja oikeussuojan tarvetta koskevista komission väitteistä.

IV Oikeudenkäyntikulut

- 330 Unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 219 artiklan mukaan ratkaisussa, jotka unionin yleinen tuomioistuin tekee sinne ratkaisun kumoamisen jälkeen palautetussa asiassa, unionin yleinen tuomioistuin päättää oikeudenkäyntikuluista, jotka ovat aiheutuneet yhtäältä asian käsittelystä unionin yleisessä tuomioistuimessa ja toisaalta muutoksenhakuasian käsittelystä unionin tuomioistuimessa. Siltä osin kuin unionin tuomioistuin on tuomiossa World Duty Free määrännyt, että kantajan ja komission oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin, unionin yleisen tuomioistuimen on päätettävä tässä tuomiossa myös asian C-20/15 P (ks. edellä 15 kohta) käsittelystä aiheutuneista oikeudenkäyntikuluista.
- 331 Työjärjestyksen 134 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska kantaja on hävinnyt asian ja komissio on vaatinut oikeudenkäyntikulujensa korvaamista, kantajan on vastattava omista oikeudenkäyntikuluistaan, ja se on veloitettava korvaamaan komission oikeudenkäyntikulut.
- 332 Koska unionin tuomioistuin määräsi väliintulijoiden oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta tuomiossa World Duty Free, unionin yleisen tuomioistuimen on enää päätettävä väliintulijoille tästä menettelystä aiheutuvista oikeudenkäyntikuluista.

333 Unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan asiassa väliintulijoina olevat jäsenvaltiot ja toimielimet vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan, joten on päätettävä, että Saksan liittotasavalta, Irlanti ja Espanjan kuningaskunta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (laajennettu yhdeksäs jaosto)

On ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Kanne hylätään.**
- 2) **World Duty Free Group, SA vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan, ja se veloitetaan korvaamaan Euroopan komission oikeudenkäyntikulut.**
- 3) **Saksan liittotasavalta, Irlanti ja Espanjan kuningaskunta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Julistettiin Luxemburgissa 15 päivänä marraskuuta 2018.

Allekirjoitukset

Sisällysluettelo

I Asian tausta	2
II Oikeudenkäyntimenettely ja asianosaisten vaatimukset	3
III Oikeudellinen arviointi	4
A Ensimmäinen kanneperuste, joka perustuu siihen, että riidanalainen toimenpide ei ole valikoiva	5
1. Asianosaisten ja väliintulijoiden lausumat	5
2. Unionin yleisen tuomioistuimen arviointi	7
a) Toimenpide ei ensi arviolta ole valikoiva	10
b) Poikkeuksen olemassaolo	11
1) Ensimmäinen vaihe	11
2) Toinen vaihe	17
c) Riidanalaisen toimenpiteen perusteltavuus sen järjestelmän luonteen ja rakenteen johdosta, jonka osa se on (kolmas vaihe)	19
B Toinen kanneperuste, joka perustuu virheeseen riidanalaisen toimenpiteen edunsaajan määrittelyssä	26
1. Asianosaisten lausumat	26
2. Unionin yleisen tuomioistuimen arviointi	26
C Kolmas kanneperuste, joka perustuu luottamuksensuojan periaatteen loukkaamiseen	28
1. Asianosaisten lausumat	28
2. Unionin yleisen tuomioistuimen arviointi	28
IV Oikeudenkäyntikulut	36