



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN YLEISEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

27 päivänä syyskuuta 2023*

Valtiontuet – Espanjan toteuttama tukijärjestelmä – Yhteisöveron vähennykset, joiden nojalla Espanjassa verotuksellisesti asuvat yritykset voivat vähentää kuluna liikearvon, joka seuraa omistusosuuksien epäsuorasta hankinnasta ulkomaisten holdingyhtiöiden omistusosuuksien suoran hankinnan seurauksena – Päätös, jolla tukijärjestelmä todetaan sääntöjenvastaiseksi ja sisämarkkinoille soveltumattomaksi ja jolla maksetut tuet määrätään perittäväksi takaisin – Päätös 2011/5/EY – Päätös 2011/282/EU – Soveltamisala – Toimen peruuttaminen – Oikeusvarmuus – Luottamuksensuoja

Asioissa T-12/15, T-158/15 ja T-258/15,

Banco Santander, SA, kotipaikka Santander (Espanja), ja

Santusa Holding, SL, kotipaikka Boadilla del Monte (Espanja),

edustajinaan asianajajat E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero, A. Lamadrid de Pablo ja V. Romero Algarra,

kantajina asiassa T-12/15, sekä

Abertis Infraestructuras, SA, kotipaikka Barcelona (Espanja), ja

Abertis Telecom Satélites, SA, kotipaikka Madrid (Espanja),

edustajinaan asianajajat Lamadrid de Pablo, M. Santa María Fernández, Abad Valdenebro, Calvo Salinero, M. Cenzual Aldaz ja Romero Algarra,

kantajina asiassa T-158/15, sekä

Axa Mediterranean Holding, SA, kotipaikka Palma de Mallorca (Espanja), edustajinaan asianajajat Lamadrid de Pablo, Abad Valdenebro, Calvo Salinero, Romero Algarra ja I. Otaegi Amundarain,

kantajana asiassa T-258/15,

vastaan

Euroopan komissio, asiamiehinään S. Němečková, B. Stromsky ja C. Urraca Caviedes,

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.

vastaajana,

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien päätösharkinnassa kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. Svenningsen sekä tuomarit C. Mac Eochaidh (esittelevä tuomari) ja T. Pynnä,

kirjaaja: hallintovirkamies S. Núñez Ruiz,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon 9.3.2015 annetun määräyksen Banco Santander ja Santusa v. komissio (T-12/15, ei julkaistu) ja 10.6.2015 annetun määräyksen Abertis Infraestructuras ja Abertis Telecom Satélites v. komissio (T-158/15, ei julkaistu) sekä 17.7.2015 annetun päätöksen, jolla asian käsittelyä lykättiin siihen saakka, että unionin tuomioistuin ratkaisee asian C-20/15 P, komissio v. Autogrill España, tai asian C-21/15 P, komissio v. Banco Santander ja Santusa,

ottaen huomioon 21.12.2016 annetun tuomion komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981), jolla kumottiin 7.11.2014 annettu tuomio Banco Santander ja Santusa v. komissio (T-399/11, EU:T:2014:938) ja 7.11.2014 annettu tuomio Autogrill España v. komissio (T-219/10, EU:T:2014:939),

ottaen huomioon 18.3.2019 tehdyn päätöksen lykätä asian käsittelyä siihen saakka, kunnes asioissa C-51/19 P, World Duty Free Group v. komissio, C-53/19 P, Banco Santander ja Santusa v. komissio, C-64/19 P, Espanja v. komissio ja C-65/19 P, Espanja v. komissio, tai asiassa C-274/14, Banco de Santander, on annettu lopullinen ratkaisu,

ottaen huomioon 6.10.2021 annetun tuomion Sigma Alimentos Exterior v. komissio (C-50/19 P, EU:C:2021:792), 6.10.2021 annetun tuomion World Duty Free Group ja Espanja v. komissio (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793), 6.10.2021 annetun tuomion Banco Santander v. komissio (C-52/19 P, EU:C:2021:794), 6.10.2021 annetun tuomion Banco Santander ym. v. komissio (C-53/19 P ja C-65/19 P, EU:C:2021:795), 6.10.2021 annetun tuomion Axa Mediterranean v. komissio (C-54/19 P, EU:C:2021:796) ja 6.10.2021 annetun tuomion Prosegur Compañía de Seguridad v. komissio (C-55/19 P, EU:C:2021:797),

ottaen huomioon 15.11.2022 ja 16.11.2022 pidetyissä istunnoissa esitetyn,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Kantajina ovat Banco Santander, SA, Santusa Holding, SL, Abertis Infraestructuras, SA, Abertis Telecom Satélites, SA ja Axa Mediterranean Holding, SA vaativat SEUT 263 artiklaan perustuvilla kanteillaan valtiontuesta SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), jonka Espanja on toteuttanut, omistussosuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan rahallisen liikearvon kirjaamisesta kuluksi koskevasta järjestelmästä 15.10.2014 annetun komission päätöksen (EU) 2015/314 (EUVL 2015, L 56, s. 38; jäljempänä riidanalainen päätös) kumoamista.

Asian tausta

Espanjan oikeus

- 2 27.12.1995 annetun yhteisöverolain 43/1995 (Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades; BOE nro 310, 28.12.1995, s. 37072) 12 §:n 5 momentti, 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, jäljempänä TRLIS-säädös; BOE nro 61, 11.3.2004, s. 10951), tuli voimaan 1.1.2002.
- 3 Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 17 kappaleen mukaan TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”Rahallisella liikearvolla tarkoitetaan – – sellaista omistusosuuden hankintahinnan ja sen kirjanpitoarvon erotuksen osaa hankintapäivänä, jota ei ole kirjattu Espanjan ulkopuolella sijaitsevan yrityksen omaisuuteen ja oikeuksiin. Erotuksen määrästä korkeintaan yksi kahdeskymmenesosa voidaan vähentää vuosittain veropohjasta. Tällä ei rajoiteta sovellettavia kirjanpitosääntöjä.”
- 4 Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 18 kappaleessa todetaan seuraavaa:

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

 - a) Suoran tai epäsuoran omistusosuuden ulkomaisen yrityksen pääomasta on oltava vähintään 5 prosenttia. Lisäksi Espanjassa verovelvollisen yrityksen on omistettava omistusosuus keskeytyksettä vähintään yhden vuoden ajan;
 - b) Ulkomaiseen yritykseen on sovellettava yhtiöveron kaltaista ulkomaista veroa. Tämän ehdon katsotaan täyttyvän, jos kohdeyrityksen kotivaltio on allekirjoittanut verosopimuksen Espanjan kanssa välttääkseen kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen, ja jos se sisältää lausekkeen tietojenvaihdosta;
 - c) Voittojen on oltava peräisin ulkomailla harjoitetusta taloudellisesta toiminnasta. Tämä ehto täyttyy, kun vähintään 85 prosenttia tuloista täyttää seuraavat kriteerit:
 - i) Ulkomailla sijaitsevan yhtiön tulot saadaan ulkomailla eikä niitä voida sisällyttää veropohjaan verotuksen avoimuutta koskevien kansainvälisten sääntöjen soveltamisen vuoksi. Tulojen katsotaan erityisesti täyttävän tämän vaatimuksen, jos ne ovat peräisin seuraavista toiminnoista:
 - tukkukauppa, jos tavarat luovutetaan ostajille maassa tai alueella, jossa ulkomainen yritys on verovelvollinen, tai missä tahansa maassa tai alueella Espanjan ulkopuolella, mikäli toiminnan suorittaa ulkomailla sijaitseva yhtiö;
 - palvelut alueella, jolla sijaitsee ulkomaisen yhtiön verotuksellinen kotipaikka, mikäli toiminnan suorittaa ulkomailla sijaitseva yhtiö;

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

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

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

5 Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 25 kappaleen mukaan omistusosuuksien suoralla hankinnalla tarkoitetaan sitä, että yritys hankkii omistusosuuksia toisen yrityksen pääomasta (jäljempänä omistusosuuksien suorat hankinnat). Omistusosuuksien epäsuoralla hankinnalla tarkoitetaan sitä, että yritys hankkii omistusosuuksia toisen yrityksen pääomasta tämän tytäryhtiöstä tai tytäryhtiön tytäryhtiöstä aikaisemmin tekemänsä suoran hankinnan seurauksena. Ostajayritys siis hankkii epäsuorasti omistusosuuksia toisen yrityksen tytäryhtiöistä tai tytäryhtiöiden tytäryhtiöistä (jäljempänä omistusosuuksien epäsuorat hankinnat).

6 Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 40 kappaleen mukaan yhteisöveroasetuksen hyväksymisestä 30.7.2004 annetun kuninkaan asetuksen 1777/2004 (Real Decreto 1777/2004 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades; BOE nro 189, 6.8.2004, s. 28377) 15 §:ssä säädetään, että verovelvollisten, jotka haluavat saada hyväkseen TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentissa tarkoitetun verovähennyksen, on toimitettava yhteisöveroilmoituksensa mukana tiettyjä tietoja ”suorista omistusosuuksistaan yhtiöissä”.

7 Riidanalaisesta päätöksestä myös ilmenee, että Espanjan yhteisöveron kantojärjestelmä perustuu TRLIS-säädöksen 137 §:ssä säädettyyn oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyyn.

8 Oma-aloitteisten verojen verotusmenettely määritellään 17.12.2003 annetun yleisen verolain 58/2003 (Ley 58/2003 General Tributaria; BOE nro 302, 18.12.2003, s. 44987; jäljempänä yleinen verolaki) 120 §:ssä seuraavasti:

”1. Oma-aloitteiset veroilmoitukset ovat ilmoituksia, joissa verovelvolliset paitsi antavat verohallinnolle veron määräämiseen vaadittavat tiedot sekä muita tietoja myös suorittavat itse verovelan määrittämiseksi ja maksamiseksi tai tapauksen mukaan veronpalautuksen tai verohyvityksen määrittämiseksi vaadittavat luokittelu- ja laskentatoimenpiteet.

2. Verohallinto voi tarkastaa verovelvollisten tekemät oma-aloitteiset veroilmoitukset ja todentaa niissä annetut tiedot sekä tarvittaessa määrätä veron. – –”

Vastaukset Euroopan parlamentin kysymyksiin

9 Euroopan parlamentin jäsenet esittivät vuosina 2005 ja 2006 Euroopan komissiolle useita kirjallisia kysymyksiä (E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 ja P-5509/06) TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän yhteensopivuudesta valtioneuvostojen kanssa.

10 Kysymyksiin E-4431/05 ja E-4772/05 19.1.2006 ja 17.2.2006 antamissaan vastauksissa komissio vahvisti, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettu järjestelmä ei kuulu valtioneuvostojen soveltamisalaan.

Päätökset 2011/5 ja 2011/282

- 11 Komissio pyysi 26.3.2007 päivätyllä kirjeellä Espanjan viranomaisia toimittamaan sille tietoja TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän soveltamisalan ja vaikutusten arvioimista varten. Komissio pyysi Espanjan kuningaskuntaa erityisesti täsmentämään, minkä tyyppisiä liiketoimia kyseinen säännös koskee. Komission yksiköiden alustavan arvion mukaan sillä, ettei holdingyhtiöistä tehtyjä omistusosuuksien hankintoja ollut mahdollista vähentää verotuksessa, rajoitettiin nimittäin kohtuuttomasti TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän mahdollisten edunsaajien määrää.
- 12 Espanjan viranomaiset vastasivat komissiolle 4.6.2007 päivätyllä kirjeellä, että tuolloin sovelletun hallinnollisen perusteen mukaan TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetussa järjestelmässä oli mahdollista vähentää ainoastaan omistusosuuksien suorista hankinnoista johtuva rahallinen liikearvo (jäljempänä alkuperäinen hallinnollinen tulkinta).
- 13 Komissio aloitti 10.10.2007 antamallaan päätöksellä, josta julkaistiin tiivistelmä 21.12.2007 (EUVL 2007, C 311, s. 21), TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettua järjestelmää koskevan muodollisen tutkintamenettelyn (jäljempänä ensimmäinen muodollinen tutkintamenettely).
- 14 Komissio teki 28.10.2009 päätöksen 2011/5/EY omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan liikearvon kirjaamisesta kuluksi C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Espanjan soveltama (EUVL 2011, L 7, s. 48; jäljempänä ensimmäinen päätös). Tällä päätöksellä komissio totesi TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän sisämarkkinoille soveltumattomaksi siltä osin kuin sitä sovelletaan omistusosuuksien hankkimiseen unioniin sijoittautuneista yrityksistä (ensimmäisen päätöksen 1 artiklan 1 kohta) ja velvoitti Espanjan kuningaskunnan perimään takaisin järjestelmän perusteella verovähennyksinä myönnettyt tuet (ensimmäisen päätöksen 4 artikla).
- 15 Komissio teki 12.1.2011 päätöksen 2011/282/EU omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan rahallisen liikearvon kirjaamisesta kuluksi C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Espanjan soveltama (EUVL 2011, L 135, s. 1; jäljempänä toinen päätös), ja se tehtiin samassa muodollisessa menettelyssä kuin ensimmäinen päätös. Kyseisellä päätöksellä, joka koski omistusosuuksien hankkimista ulkomaisista yrityksistä, jotka eivät myöskään ole sijoittautuneet unioniin vaan sen ulkopuolelle, ja johon tehtiin oikaisut 3.3.2011 ja 26.11.2011, komissio muun muassa totesi TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän sisämarkkinoille soveltumattomaksi siltä osin kuin sitä sovelletaan omistusosuuksien hankkimiseen unionin ulkopuolelle sijoittautuneista yrityksistä (toisen päätöksen 1 artiklan 1 kohta) ja velvoitti Espanjan kuningaskunnan perimään takaisin myönnettyt tuet (toisen päätöksen 4 artikla).
- 16 Koska komissio oli ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä (jäljempänä yhdessä alkuperäiset päätökset) tunnustanut, että tietyille edunsaajayrityksille oli syntynyt perusteltu luottamus TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettuun järjestelmään, se kuitenkin hyväksyi sen, että kyseisen järjestelmän soveltamista voitiin jatkaa siinä säädetyn kuluksi kirjaamisen ajan ensinnäkin sellaisiin omistusosuuksien hankintoihin, jotka oli tehty ennen muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevan päätöksen julkaisemista Euroopan unionin virallisessa lehdessä 21.12.2007, toiseksi sellaisiin omistusosuuksien hankintoihin, joiden toteuttamisesta, joka edellytti sen sääntelyviranomaisen lupaa, jolle liiketoimi oli annettu tiedoksi ennen 21.12.2007, oli sovittu peruuttamattomasti ennen 21.12.2007, kolmanneksi sellaisiin

enemmistöosuuksien hankintoihin Kiinaan, Intiaan ja muihin sellaisiin maihin, joiden osalta oli osoitettu tai voitiin osoittaa selviä oikeudellisia esteitä rajat ylittävälle yritysten yhdistymisille, sijoittautuneista ulkomaisista yrityksistä, jotka oli tehty ennen toisen päätöksen julkaisemista Euroopan unionin virallisessa lehdessä 21.5.2011, ja neljänneksi sellaisiin omistusosuuksien hankintoihin Kiinaan, Intiaan ja muihin sellaisiin maihin, joiden osalta oli osoitettu tai voitiin osoittaa selviä oikeudellisia esteitä rajat ylittävälle yritysten yhdistymisille, sijoittautuneista ulkomaisista yrityksistä, joiden toteuttamisesta, joka edellytti sen sääntelyviranomaisen lupaa, jolle liiketoimi oli annettu tiedoksi ennen 21.5.2011, oli sovittu peruuttamattomasti ennen 21.5.2011 (ensimmäisen päätöksen 1 artiklan 2 ja 3 kohta ja toisen päätöksen 1 artiklan 2–5 kohta). Takaisinperimisvelvoite ei siten koskenut tukia, jotka oli maksettu TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin mukaisesti ja jotka täyttivät jonkin edellä mainituista edellytyksistä (ensimmäisen päätöksen 4 artiklan 1 kohta ja toisen päätöksen 4 artiklan 1 kohta).

Uusi hallinnollinen tulkinta

- 17 Espanjan viranomaiset ilmoittivat komissiolle 12.4.2012 päivätyllä sähköpostiviestillä, että Dirección General de Tributos (Espanjan verohallinto, jäljempänä DGT) oli 21.3.2012 vahvistanut hallinnollisen tulkinnan V0608-12, jota sovellettiin myös ennen kyseistä päivämäärää toteutettuihin liiketoimiin (jäljempänä uusi hallinnollinen tulkinta).
- 18 Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 40 kappaleessa komissio tiivisti pääasialliset perustelut, jotka sen käsityksen mukaan olivat saaneet DGT:n, ja sen jälkeen Tribunal Económico-Administrativo Centralin (hallinto- ja veroasioiden keskusvalituslautakunta, Espanja), muuttamaan TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia sisällyttääkseen epäsuorat hankinnat sen soveltamisalaan. Nämä perustelut olivat seuraavat:
- ”a) Ensinnäkin DGT ja [Tribunal Económico-Administrativo Central, jäljempänä TEAC] viittaavat TRLIS-säädöksen 21 §:n 1 momentin c almomenttiin väittäessään, että epäsuoriin hankintoihin voidaan myös soveltaa säädöksen 12 §:n 5 momenttia. DGT:n ja TEAC:n mukaan vaatimus harjoittaa taloudellista toimintaa voidaan täyttää myös, kun operatiivinen yritys on tytäryhtiö tai tytäryhtiön tytäryhtiö. DGT ja TEAC viittaavat erityisesti TRLIS-säädöksen 21 §:n 1 momentin c kohdan 2 alakohtaan, jossa todetaan nimenomaisesti, että suorasta tai epäsuorasta omistusosuudesta saatavat osingot kuuluvat myös säädöksen piiriin. DGT ja TEAC päättelevät, ettei se, että operatiivinen yritys on tytäryhtiö tai tytäryhtiön tytäryhtiö, saisi olla este TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin mukaisen vähennyksen soveltamiselle.
- b) Toiseksi DGT ja TEAC viittaavat säännöksen perusteluihin: koska TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla pyritään edistämään espanjalaisten yritysten kansainvälistymistä ja ulkomaisia investointeja, olisi säännöksen hengen vastaista, että espanjalaisten yritysten investoinnit ulkomaisiin holdingyhtiöihin jätettäisiin sen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle. Lisäksi DGT ja TEAC väittävät taloudellisen todellisuuden osoittavan, että omistusosuuksien hankinta ulkomaisista yrityksistä tapahtuu usein holdingyhtiön hankinnan välityksellä. Se, että investointi toteutetaan holdingyhtiön omistusosuuksien hankinnan avulla, ei riipu holdingyhtiön hankkivasta yrityksestä, vaan ulkoisesta seikasta eli markkinoiden rakenteesta. Väilyhtiöiden, kuten holdingyhtiöiden, olemassaolon ei pitäisi estää investointien toteuttamista eikä niiden olemassaolon vuoksi saisi tehdä eroa erilaisten yritysostojen välillä.

- c) Kolmanneksi DGT ja TEAC väittävät, että komission ensimmäisen ja toisen päätöksen sanamuodossa viitattiin jatkuvasti suoriin ja epäsuoriin hankintoihin. DGT ja TEAC päättelevät näiden kahden päätöksen sanamuodosta, että Euroopan komissio hyväksyy omistusosuuksien suoran ja epäsuoran hankinnan rahallisen liikearvon vähennyksen.
- d) Neljänneksi DGT panee merkille myös, että tähän tulkintaan on päädytty [yhtiöveroasetuksen hyväksymisestä annetun kuninkaan asetuksen 1777/2004] 15 artiklassa sisältyvästä tiedonantovelvollisuudesta huolimatta. Asetuksen 15 artiklassa edellytetään yksinomaan tietojen antamista suoraan hankitusta yrityksestä, jotta TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia voidaan soveltaa. Jos tätä vähennystä voitaisiin soveltaa myös epäsuoriin hankintoihin, avoimuuden vuoksi olisi ollut loogista sisällyttää siihen myös epäsuorat hankinnat. Tämän ei kuitenkaan pitäisi estää TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin laajaa tulkintaa.
- e) Lopuksi, jotta vähennystä voidaan soveltaa epäsuoriin hankintoihin, epäsuora omistusosuus on muutettava suoraksi omistusosuudeksi aikaisemman sulautumatoiminnon välityksellä. Hankinnan, joka johtaa yritysten yhteenliittymään, ja omistusosuuden hankinnan, joka ei johda liiketoimintojen yhdistämiseen, erilainen kohtelu olisi vastoin verotuksen neutraaliuden periaatetta. DGT ja TEAC päättelevät, että vähennys olisi myös voitava tehdä omistusosuuden eri tasoilla. Tätä varten on todistettava konsolidoidun taseen tai jonkin muun lainmukaisen keinon avulla, että osa omistusosuuden kauppahinnasta vastaa rahallista liikearvoa, joka on olemassa epäsuorasti hankitun operatiivisen yrityksen omistusosuudessa.”

Riidanalaisen päätöksen tekemiseen johtanut menettely

- 19 Komissio esitti 4.7.2012–1.7.2013 Espanjan kuningaskunnalle useita kysymyksiä ja tietopyyntöjä uudesta hallinnollisesta tulkinnasta. Komissio ilmoitti 17.7.2013 Espanjan kuningaskunnalle päätöksestään aloittaa SEUT 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu muodollinen tutkintamenettely, joka koski uudesta hallinnollisesta tulkinnasta johtuvia vaikutuksia (jäljempänä toinen muodollinen tutkintamenettely). Päätös julkaistiin Euroopan unionin virallisessa lehdessä 7.9.2013 (EUVL 2013, C 258, s. 8). Komissio kehotti siinä Espanjan kuningaskuntaa ja kolmansia, joita asia koskee, esittämään huomautuksensa.
- 20 Toisen muodollisen tutkintamenettelyn päätteeksi komissio teki riidanalaisen päätöksen.
- 21 Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 94 kappaleessa komissio täsmensi, että kyseinen päätös koskee yksinomaan sen uuden hallinnollisen tulkinnan vaikutuksia, jonka Espanjan viranomaiset ottivat käyttöön alkuperäisten päätösten hyväksymisen jälkeen.
- 22 Komission mukaan alkuperäisten päätösten tavoitteena oli nimittäin arvioida TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän, sellaisena kuin Espanjan viranomaiset olivat sen esittäneet kyseisten päätösten tekemiseen johtaneen hallinnollisen menettelyn aikana, soveltuvuutta sisämarkkinoille. Edellä 12 kohdassa mainitussa 4.6.2007 päivätyssä kirjeessään Espanjan kuningaskunta oli selittänyt komissiolle, että alkuperäisen hallinnollisen käytännön mukaan rahallisen liikearvon vähentäminen oli mahdollista ainoastaan operatiivisten yhtiöiden omistusosuuksien suorissa hankinnoissa. Komission mukaan DGT ja Tribunal Económico-Administrativo Central sovelsivat systemaattisesti ja johdonmukaisesti TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia ainoastaan omistusosuuksien suoriin hankintoihin

operatiivisista yhtiöistä TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin voimaantulopäivästä eli 1.1.2002 lähtien siihen asti, kunnes uusi hallinnollinen tulkinta vahvistettiin maaliskuussa 2012 (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 95–98 kappale).

- 23 Komissio myös totesi, että Espanjan viranomaisten maaliskuussa 2012 vahvistamalla TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin uudella hallinnollisella tulkinnalla on laajennettu säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaa, koska toimenpidettä voidaan soveltaa nyt ulkomaisten omistusosuuksien suorasta hankinnasta johtuvan rahallisen liikearvon lisäksi myös silloin, kun rahallista liikearvoa syntyy ulkomaisten yritysten omistusosuuksien epäsuorasta hankinnasta holdingyhtiön omistusosuuksien hankinnan välityksellä (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 99 kappale).
- 24 Komissio päätteli näistä seikoista, etteivät alkuperäiset päätökset kattaneet uutta hallinnollista tulkintaa. Komission mukaan tätä uutta hallinnollista tulkintaa ei myöskään voitu luokitella [SEUT 108] artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 22.3.1999 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 (EYVL 1999, L 83, s. 1) 1 artiklan b alakohdassa tarkoitetuksi ”voimassa olevaksi tueksi”, koska alkuperäisissä päätöksissä jo pääteltiin, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettu järjestelmä, sellaisena kuin Espanjan viranomaiset panivat sen täytäntöön, oli sääntöjenvastaista ja sisämarkkinoille soveltumatonta tukea. Komission mukaan uusi hallinnollinen tulkinta oli siten kyseisen asetuksen 1 artiklan c kohdassa tarkoitettua ”uutta tukea” (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 99–101 kappale).
- 25 Espanjan kuningaskunta ja asianomaiset kolmannet osapuolet kuitenkin väittivät, että alkuperäisissä päätöksissä mainittu perusteltu luottamus pätee samalla lailla epäsuoriin hankintoihin. Niiden mukaan perusteltu luottamus olisi pitänyt tunnustaa, koska komission vastauksissa edellä 9 ja 10 kohdassa mainittuihin parlamentin kirjallisiin kysymyksiin, ensimmäisen muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisesta 10.10.2007 tehdyn päätöksen lehdistötiedotteessa (IP/07/1469) ja alkuperäisissä päätöksissä (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 189 kappale) viitataan epäsuoriin hankintoihin.
- 26 Toisin kuin alkuperäisissä päätöksissä (ks. edellä 16 kohta), komissio ei riidanalaisessa päätöksessä katsonut, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän mukaisesti maksetut epäsuoriin hankintoihin liittyvät tuet, jotka täyttävät samat edellytykset kuin edellä 16 kohdassa mainitut tuet, olisi jätettävä perimättä takaisin luottamuksensuojan periaatteen mukaisesti (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 189–200 kappale).
- 27 Näin ollen komissio totesi, että uusi hallinnollinen tulkinta, jolla sen mukaan laajennettiin TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaa koskemaan omistusosuuksien epäsuoraa hankintaa ulkomaisista yrityksistä silloin, kun se tapahtuu hankkimalla suoria omistusosuuksia ulkomaisista holdingyhtiöistä, ja jonka Espanjan kuningaskunta oli pannut täytäntöön SEUT 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, ei sovellu sisämarkkinoille (riidanalaisen päätöksen 1 artikla). Näin ollen komissio vaati, että Espanjan kuningaskunta poistaa käytöstä tämän tukijärjestelmän ja perii takaisin sen mukaisesti myöntämänsä tuet (riidanalaisen päätöksen 4–7 artikla) lukuun ottamatta kyseisen järjestelmän mukaisesti maksettuja yksittäisiä tukia, jotka täyttävät vähämerkityksistä tukea koskevassa asetuksessa tai ryhmäpoikkeusasetuksessa asetetut edellytykset (riidanalaisen päätöksen 2 ja 3 artikla).

Asianosaisten vaatimukset

- 28 Kantajat vaativat vaatimustensa viimeisessä vaiheessa, että unionin yleinen tuomioistuin
- kumoaa riidanalaisen päätöksen
 - velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.
- 29 Komissio vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin
- hylkää kanteen
 - velvoittaa kantajat korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Oikeudellinen arviointi

- 30 Asianosaisia kuultuaan unionin yleinen tuomioistuin päätti yhdistää asiat T-12/15, T-158/15 ja T-258/15 tämän tuomion antamista varten unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 68 artiklan 1 kohdan mukaisesti.

Kanteiden tutkittavaksi ottaminen

- 31 Kirjelmissään komissio kiisti käsiteltävien kanteiden tutkittavaksi ottamisen perusteet. Istunnossa komissio kuitenkin myönsi, että kantajat olivat saaneet TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetusta järjestelmästä etua hankkimiansa epäsuorien omistusosuuksien osalta, joten niiden kanteet oli otettava tutkittaviksi.
- 32 Tältä osin unionin yleinen tuomioistuin toteaa sille esitetyn selvitysaineiston perusteella, että kantajat ovat TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän mukaisesti epäsuoria hankintoja koskevien vähennysten muodossa myönnettyjen yksittäisten tukien tosiasiallisia edunsaajia ja että kantajat joutuvat palauttamaan nämä tuet komission Espanjan kuningaskunnalle riidanalaisen päätöksen 4 artiklan 2–5 kohdassa osoittaman, kyseisen järjestelmän mukaisesti maksettujen tukien takaisinperimismääräyksen nojalla.
- 33 Näin ollen kanteet on otettava tutkittaviksi.

Asiakysymys

- 34 Kannekirjelmissään kantajat esittivät aluksi neljä kanneperustetta. Ensimmäinen kanneperuste perustui SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomiseen valikoivuuden edellytyksen soveltamisessa tehdyn oikeudellisen virheen vuoksi. Toinen kanneperuste perustui riidanalaisen järjestelmän edunsaajien määrittämisessä tehtyyn oikeudelliseen virheeseen. Kolmas kanneperuste perustui SEUT 108 artiklan 3 kohdassa ja asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan c alakohdassa, sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisen päätöksen tekoajankohtana, tarkoitetun uuden tuen puuttumiseen. Neljäs kanneperuste perustui luottamuksensuojan periaatteen, estoppel-periaatteen (ns. *venire contra factum proprium* -periaate) ja oikeusvarmuuden periaatteen loukkaamiseen.

- 35 Kantajat luopuivat 15.11.2021 esittämissään huomautuksissa, joiden yhteydessä ne ottivat kantaa 6.10.2021 annetun tuomion Sigma Alimentos Exterior v. komissio (C-50/19 P, EU:C:2021:792), 6.10.2021 annetun tuomion World Duty Free Group ja Espanja v. komissio (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793), 6.10.2021 annetun tuomion Banco Santander v. komissio (C-52/19 P, EU:C:2021:794), 6.10.2021 annetun tuomion Banco Santander ym. v. komissio (C-53/19 P ja C-65/19 P, EU:C:2021:795), 6.10.2021 annetun tuomion Axa Mediterranean v. komissio (C-54/19 P, EU:C:2021:796) ja 6.10.2021 annetun tuomion Prosegur Compañía de Seguridad v. komissio (C-55/19 P, EU:C:2021:797) vaikutuksiin, ensimmäisestä ja toisesta kanneperusteestaan, koska niiden mukaan unionin tuomioistuin oli kyseisissä tuomioissa antanut lopullisen ratkaisunsa TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän valikoivuudesta ja alkuperäisten päätösten lainmukaisuudesta.

Kolmas kanneperuste

- 36 Kolmannessa kanneperusteessaan kantajat väittävät lähinnä, että riidanalaisessa päätöksessä komissio luokitteli uuden hallinnollisen tulkinnan virheellisesti uudeksi tueksi.
- 37 Kanneperusteensa tueksi kantajat väittävät aluksi, että 20.5.2010 annettuun tuomioon Todaro Nunziatina & C. (C-138/09, EU:C:2010:291) ja 16.12.2010 annettuun tuomioon Kahla Thüringen Porzellan v. komissio (C-537/08 P, EU:C:2010:769) perustuvaa oikeuskäytäntöä, sellaisena kuin se mainitaan riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 96 kappaleessa, ei voida soveltaa nyt käsiteltävään asiaan. Kyseistä oikeuskäytäntöä nimittäin sovellettaisiin vain, jos Espanjan kuningaskunta olisi ilmoittanut riidanalaisen järjestelmän komissiolle ja jos komissio olisi todennut tämän järjestelmän sisämarkkinoille soveltuvaksi, mitä käsiteltävässä asiassa ei ole tapahtunut. Lisäksi on niin, että koska alkuperäisissä päätöksissä ei missään kohden viitata 4.6.2007 päivätyn Espanjan kuningaskunnan kirjeen sisältöön, sitä ei kantajien mukaan voida ottaa huomioon kyseisten päätösten soveltamisalan rajaamiseksi pelkästään suoriin hankintoihin.
- 38 Kolmannen kanneperusteensa ensimmäisen osan tueksi kantajat väittävät, että komissio arvioi virheellisesti DGT:n hallinnollisten tulkintojen ja Tribunal Económico-Administrativo Centralin päätösten soveltamisalan. Kantajat nimittäin väittävät, että uudella hallinnollisella tulkinnalla ei muutettu TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettua järjestelmää, sillä tätä järjestelmää on alusta alkaen sovellettu epäsuoriin hankintoihin. Tältä osin ne väittävät, että Espanjan oikeudessa uudella hallinnollisella tulkinnalla ei olisi voitu muuttaa TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaa, koska tällä tulkinnalla ei ole normatiivista vaikutusta. Sitä olisivat voineet muuttaa ainoastaan Espanjan lainsäätävä tai espanjalaiset tuomioistuimet antamallaan oikeuskäytännöllä. TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttiin ei ole sen voimaantulon jälkeen tehty merkittäviä muutoksia muutoin kuin komission alkuperäisten päätösten huomioon ottamiseksi. Lisäksi alkuperäisellä ja uudella hallinnollisella tulkinnalla ei kummallakaan ole minkäänlaista sitovaa oikeusvaikutusta kyseisiin verovelvollisiin. Verovelvollisilla on siten ollut oikeus valita, noudattavatko ne näitä hallinnollisia tulkintoja vai eivät. Useat verovelvolliset ovat sitä paitsi soveltaneet TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia epäsuoriin hankintoihin jo kauan ennen uuden hallinnollisen tulkinnan vahvistamista.
- 39 Kolmannen kanneperusteensa toisen osan tueksi kantajat väittävät, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettu järjestelmä analysoitiin ja tutkittiin jo alkuperäisissä päätöksissä sekä suorien että epäsuorien hankintojen osalta. Näin on pääteltävä erityisesti siksi, että kyseisissä päätöksissä on useita nimenomaisia viittauksia epäsuoriin hankintoihin, mutta

myös siksi, että komissio on aikaisemmin ottanut useita kertoja julkisesti kantaa alkuperäisiin päätöksiin. Näin ollen uutta hallinnollista tulkintaa ei voida luokitella uudeksi tueksi, koska se kuului jo alkuperäisten päätösten aineelliseen soveltamisalaan.

- 40 Komissio väittää aluksi, että 20.5.2010 annettuun tuomioon *Todaro Nunziatina & C.* (C-138/09, EU:C:2010:291) ja 16.12.2010 annettuun tuomioon *Kahla Thüringen Porzellan v. komissio* (C-537/08 P, EU:C:2010:769) perustuvaa oikeuskäytäntöä sovelletaan käsiteltävään asiaan siitä huolimatta, ettei TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettua järjestelmää ilmoitettu komissiolle. Espanjan viranomaisten 4.6.2007 päivätyllä kirjeellä toimittamat tiedot huomioon ottaen alkuperäisten päätösten päätösosan soveltamisala on siten rajattava pelkästään suoriin hankintoihin.
- 41 Kolmannen kanneperusteen ensimmäisestä osasta komissio väittää, että uudella hallinnollisella tulkinnalla muutettiin TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettua järjestelmää, koska ennen kyseisen tulkinnan hyväksymistä ainoastaan suorat hankinnat kuuluivat tämän säännöksen soveltamisalaan. Alkuperäisessä hallinnollisessa tulkinnassa epäsuorat hankinnat nimittäin suljettiin johdonmukaisesti TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle vuosina 2002–2012. Komissio myös kiistää sen, ettei hallinnollisilla tulkinnoina olisi minkäänlaista sitovaa oikeusvaikutusta verovelvollisiin, koska Espanjan verohallinto on velvollinen soveltamaan samaa hallinnollista tulkintaa kaikkiin keskenään samassa tilanteessa oleviin verovelvollisiin.
- 42 Kolmannen kanneperusteen toisesta osasta komissio väittää todenneensa perustellusti riidanalaisessa päätöksessä, että uudella hallinnollisella tulkinnalla oli muutettu TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän soveltamisalaa. Lisäksi komissio väittää, että alkuperäisten päätösten viittaukset epäsuoriin hankintoihin ainoastaan heijastavat TRLIS-säädöksen 21 §:n säännösten sanamuotoa. Alkuperäiset päätökset eivät kuitenkaan kata epäsuoria hankintoja, sillä niissä tutkittiin TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettu järjestelmä, sellaisena kuin Espanjan viranomaiset olivat sen esittäneet. Espanjan viranomaiset vakuuttivat komissiolle 4.6.2007 päivätyssä kirjeessään, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettua järjestelmää sovelletaan ainoastaan suoriin hankintoihin. Julkisista kannanotoistaan komissio toteaa, ettei niillä ole merkitystä, koska komissio ei ollut velvollinen tutkimaan kyseisten yritysten yksilöllistä tilannetta ennen alkuperäisten päätösten tekemistä.

– *Kolmannen kanneperusteen kohde*

- 43 Kuten edellä 21–24 kohdasta ilmenee, riidanalaisessa päätöksessä komissio luokitteli uuden hallinnollisen tulkinnan uudeksi tueksi. Kolmannessa kanneperusteessaan kantajat kiistävät sen, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän soveltaminen epäsuoriin hankintoihin voitaisiin luokitella uudeksi tueksi.
- 44 Kuten komissio totesi muun muassa riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 100 ja 149 kappaleessa, nyt käsiteltävässä asiassa ei kuitenkaan ole kyse sen määrittämisestä, voidaanko kyseinen tukijärjestelmä luokitella voimassa olevaksi tueksi tai merkitseekö uusi hallinnollinen tulkinta ”huomattavaa muutosta” oikeuskäytännössä tarkoitettuun voimassa olevaan tukijärjestelmään, koska alkuperäisissä päätöksissä jo todettiin, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentti, sellaisena kuin Espanjan viranomaiset olivat sitä soveltaneet, muodosti sääntöjenvastaisen ja sisämarkkinoille soveltumattoman tukijärjestelmän. Siinä on sitä vastoin kyse sen määrittämisestä, kuuluivatko alkuperäisten päätösten soveltamisalaan myös sellaiset

epäsuorat hankinnat, jotka johtuvat holdingyhtiön omistusosuuksien suorasta hankinnasta, ja voivat nekin yritykset, jotka jo ovat soveltaneet TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin mukaista järjestelmää tällaisiin epäsuoriin hankintoihin, vedota kyseisissä päätöksissä tunnustettuun perusteltuun luottamukseen.

- 45 Todellisuudessa kantajat pyrkivät siten väitteillään osoittamaan, että epäsuorat hankinnat kuuluivat jo alkuperäisten päätösten soveltamisalaan ja että näin ollen komissiolla ei ollut enää oikeutta tehdä riidanalaista päätöstä erityisesti tämäntyyppisten liiketoimien osalta. Kolmannen kanneperusteen tätä tulkintaa tukee sen otsikko, jonka mukaan ”uusi hallinnollinen tulkinta ei ole komission jo [alkuperäisissä päätöksissä] tarkastelemasta tuesta erillistä uutta tukea”. Sitä tukee myös kantajien väite siitä, että ”[riidanalaisessa] päätöksessä tutkittu tukijärjestelmä – on aivan sama kuin se, josta komissio lausui [alkuperäisissä päätöksissä]”, että ”[riidanalaisessa päätöksessä] komissio toisti – sen, minkä se oli yksiselitteisesti ja toistuvasti todennut [alkuperäisissä päätöksissä]” ja että ”komissio ei siten voinut enää uudelleen lausua [riidanalaisesta] järjestelmästä ’uusia’ tukia koskevan menettelyn yhteydessä”.
- 46 Kolmas kanneperuste tutkitaan jäljempänä tällä tavoin rajattuna.

– *Alkuperäisten päätösten soveltamisala*

- 47 Asianosaiset ovat erimielisiä alkuperäisten päätösten soveltamisalasta. Kantajat väittävät, etteivät päätökset koskeneet ainoastaan suoria vaan myös epäsuoria hankintoja. Komissio sitä vastoin väittää, että alkuperäisissä päätöksissä tarkasteltiin TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettua järjestelmää, sellaisena kuin Espanjan viranomaiset olivat sen esittäneet kyseisten päätösten tekemiseen johtaneessa hallinnollisessa menettelyssä, ja ettei tässä yhteydessä siten tutkittu epäsuoria hankintoja.
- 48 Tältä osin komissio katsoi riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 95, 96, 145 ja 147 kappaleessa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan alkuperäisten päätösten soveltamisala on määritettävä paitsi mainittujen päätösten tekstin perusteella mutta myös ottaen huomioon asianomaisen jäsenvaltion ilmoittama tukiohjelma (ks. vastaavasti tuomio 20.5.2010, Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291, 31 kohta; tuomio 16.12.2010, Kahla Thüringen Porzellan v. komissio, C-537/08 P, EU:C:2010:769, 44 kohta ja tuomio 20.9.2018, Carrefour Hypermarchés ym., C-510/16, EU:C:2018:751, 38 kohta).
- 49 Aluksi on kuitenkin syytä todeta, kuten kantajat väittävät, että – toisin kuin edellä 48 kohdassa mainituissa tuomioissa kyseessä olleessa tilanteessa – nyt käsiteltävässä asiassa Espanjan kuningaskunta ei ilmoittanut TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettua järjestelmää komissiolle ja että alkuperäisissä päätöksissä ei todettu tätä järjestelmää sisämarkkinoille soveltuvaksi vaan päinvastoin niille soveltumattomaksi.
- 50 Unionin yleinen tuomioistuin muistuttaa myös, että SEU 4 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltioiden ja unionin välisen vilpittömän yhteistyön periaatetta sovelletaan koko sen menettelyn aikana, kun toimenpidettä tutkitaan valtiontukia koskevien unionin oikeussääntöjen nojalla (ks. vastaavasti tuomio 6.11.2018, Scuola Elementare Maria Montessori v. komissio, komissio v. Scuola Elementare Maria Montessori ja komissio v. Ferracci, C-622/16 P–C-624/16 P, EU:C:2018:873, 83 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 51 Vilpittömän yhteistyön periaate edellyttää, että kyseinen jäsenvaltio toimittaa komissiolle tiedot, joiden perusteella se voi lausua kyseessä olevan toimenpiteen valtiontuen luonteesta. Samalla se edellyttää, että komissio huolellisen ja puolueettoman tutkintavelvoitteensa nojalla tutkii huolella jäsenvaltion sille toimittamat tiedot (ks. vastaavasti tuomio 21.12.2016, Club Hotel Loutraki ym. v. komissio, C-131/15 P, EU:C:2016:989, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 6.4.2022, Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) ym. v. komissio, T-508/19, EU:T:2022:217, 104 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 52 Lisäksi on muistutettava, että oikeusvarmuuden periaate, joka kuuluu unionin oikeuden yleisiin periaatteisiin, edellyttää, että oikeussäännöt ovat selviä ja täsmällisiä ja että niiden vaikutukset ovat ennakoitavissa, jotta ne, joita asia koskee, tietäisivät, miten niiden tulee toimia niissä tilanteissa ja oikeudellisissa suhteissa, joihin unionin oikeusjärjestystä sovelletaan (ks. tuomio 8.12.2011, France Télécom v. komissio, C-81/10 P, EU:C:2011:811, 100 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tätä periaatetta on sovellettava myös silloin, kun komissio tekee asetuksen N:o 659/1999 4 tai 7 artiklaan perustuvan valtiontukipäätöksen, koska jäsenvaltion, jolle päätös, jossa se velvoitetaan perimään sääntöjenvastaiset tuet takaisin, on osoitettu, on SEUT 288 artiklan neljännen kohdan mukaisesti toteutettava kaikki asianmukaiset toimenpiteet kyseisen päätöksen täytäntöönpanon varmistamiseksi (ks. tuomio 26.6.2003, komissio v. Espanja, C-404/00, EU:C:2003:373, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja päätös velvoittaa valtion, jolle se on osoitettu, kaikkia elimiä, sen tuomioistuimet mukaan lukien (ks. vastaavasti tuomio 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, 41 kohta).
- 53 Lisäksi on todettava, että vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että tukiohjelmaa koskevassa erityistapauksessa, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, komissio voi rajoittua tarkastelemaan kyseessä olevan ohjelman ominaispiirteitä arvioidakseen päätöksen perusteluissa, annetaanko tässä ohjelmassa sitä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen vuoksi tuensaajille etua verrattuna niiden kilpailijoihin ja voiko ohjelma hyödyttää sellaisia yrityksiä, jotka toimivat jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Komission ei siis ole tällaista ohjelmaa koskevassa päätöksessä arvioitava sen perusteella kussakin yksittäistapauksissa myönnettyä tukea. Kunkin kyseessä olevan yrityksen yksilöllinen tilanne on tarkastettava vasta siinä vaiheessa, kun tukea peritään takaisin (ks. tuomio 4.3.2021, komissio v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 65 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 54 Nyt käsiteltävässä asiassa ensinnäkin 26.3.2007 päiväystä kirjeestä ilmenee, että komission alustavan analyysin mukaan sillä, ettei holdingyhtiöstä hankittuja omistusosuuksia ole mahdollista vähentää, rajoitetaan kohtuuttomasti TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän mahdollisten edunsaajien määrää.
- 55 Vastauksena 26.3.2007 päivätyyn kirjeeseen Espanjan viranomaiset ilmoittivat 4.6.2007 päivätyssä kirjeessä, että kyseisenä ajankohtana voimassa olleen hallinnollisen käytännön mukaan TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetussa järjestelmässä ainoastaan suorista hankinnoista johtuva rahallinen liikearvo voidaan vähentää. Espanjan viranomaiset nimittäin täsmensivät, että ”investointien suhteen määräysvaltaa voidaan käyttää – ainoastaan hankkimalla suoria omistusosuuksia”, että ”TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin vaikutusten rajoittaminen pelkästään suoriin hankintoihin – estää laajentamasta sen soveltamisalaa [tytäryhtiöissä tai tytäryhtiöiden tytäryhtiöissä] syntyneeseen liikearvoon” ja että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettua järjestelmää ”olisi vaikea hallinnoida, jos se koskisi myös ulkomaisten yritysten [tytäryhtiöissä tai tytäryhtiöiden tytäryhtiöissä] syntyneitä liikearvoja, koska nämä omistusosuudet kirjataan sellaisten ulkomaisten yritysten omaisuudeksi, jotka eivät kuulu [DGT:n] valvontaan”.

- 56 Alkuperäisten päätösten johdanto-osan neljännessä kappaleessa toki viitataan 4.6.2007 päivättyyn kirjeeseen. Unionin yleinen tuomioistuin kuitenkin huomauttaa, ettei mainituissa päätöksissä ole missään kohden viittauksia kyseisen kirjeen sisältöön. Jos komission tarkoituksena oli kirjeessä annettujen tietojen johdosta tutkia TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin mukainen järjestelmä vain siltä osin kuin sitä sovellettiin suoriin hankintoihin, sen olisi pitänyt ilmaista tämä selvästi alkuperäisissä päätöksissä, mitä se ei tehnyt.
- 57 Tässä yhteydessä on päinvastoin ilmeistä, että alkuperäisissä päätöksissä on useita nimenomaisia viittauksia epäsuoriin hankintoihin. Niihin nimittäin viitataan nimenomaisesti kyseisten päätösten niissä osissa, joissa esitetään yksityiskohtaisia kuvauksia TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetusta järjestelmästä (ensimmäisen päätöksen johdanto-osan 21 kappaleessa ja toisen päätöksen johdanto-osan 30 kappaleessa), joissa tunnustetaan perusteltu luottamus (ensimmäisen päätöksen johdanto-osan 167 ja 170 kappale ja toisen päätöksen johdanto-osan 193 kappale) ja joissa esitetään yleisiä päätelmiä (ensimmäisen päätöksen johdanto-osan 175 kappale ja toisen päätöksen johdanto-osan 210 kappale), sekä alkuperäisten päätösten päätösoisissa (ensimmäisen päätöksen 1 artiklan 2 kohta ja toisen päätöksen 1 artiklan 2 ja 4 kohta).
- 58 Se komission erityisesti riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 143 kappaleessa mainitsema seikka, että alkuperäisissä päätöksissä esitetyt viittaukset epäsuoriin hankintoihin perustuvat TRLIS-säädöksen 21 §:ään, johon 12 §:n 5 momentissa viitataan, vahvistaa sen, että komissio on arvioinut ennakoita kyseisen järjestelmän kokonaisuudessaan edellä 53 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti, eikä sulje pois sitä, että kyseistä järjestelmää voitiin soveltaa myös epäsuoriin hankintoihin tuolloin voimassa olleesta hallinnollisesta käytännöstä riippumatta. Komissio sitä paitsi myönsi erityisesti vastineensa 21 kohdassa, että TRLIS-säädöksen merkityksellisissä säännöksissä, sellaisina kuin niitä sovellettiin alkuperäisten päätösten tekoajankohtana, ei nimenomaisesti suljettu pois epäsuoria hankintoja.
- 59 Lisäksi unionin yleinen tuomioistuin toteaa, että komissio myönsi riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 151 kappaleessa, että suorien hankintojen ja epäsuorien hankintojen välistä eroa ei pidetty merkityksellisenä alkuperäisissä päätöksissä edellytetyn arvioinnin kannalta.
- 60 Näin ollen alkuperäisten päätösten sanamuodosta ilmenee, että komissio tutki TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentissa tarkoitettua tukijärjestelmän kokonaisuudessaan järjestelmänä, joka koskee sekä suoria että epäsuoria hankintoja.
- 61 Toiseksi on todettava, että – toisin kuin komissio katsoi erityisesti riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 99 kappaleessa – sen esiin tuomista seikoista ei voida perustellusti päätellä, että uudella hallinnollisella tulkinnalla laajennettiin TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaa.
- 62 Kun ensinnäkin otetaan huomioon unionin yleisen tuomioistuimen tietoon saatetut ja siellä käsitellyt Espanjan oikeuteen liittyvät seikat, on todettava, että tämä tulkinta perustuu tosiasiallisesti virheelliseen käsitykseen yhteisöverotusjärjestelmän toiminnasta Espanjan oikeudessa. Kuten kantajat selittivät, Espanjan yhteisöverotus perustuu TRLIS-säädöksen 137 §:ssä säädettyyn oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyyn, jonka toimintamekanismi esitettiin edellä 8 kohdassa.

- 63 TRLIS-säädöksen 137 §:n ja LGT:n 120 §:n mukaan oma-aloitteisten verojen verotusmenettely tarkoittaa, että verovelvollinen itse laskee ja maksaa oman verovelkansa soveltamalla yhteisöverolainsäädäntöä. Tämän verovelan maksetuksi katsominen ei edellytä verohallinnolta mitään toimenpiteitä. Vaikka pitää paikkansa, että verohallinto voi tietyissä tapauksissa tarkastaa oma-aloitteisen veroilmoituksen, kyseessä ei ole mikään velvollisuus, ja useimmissa tapauksissa verovelka lasketaan ja maksetaan oma-aloitteisesti ilman verohallinnon valvontaa.
- 64 Lisäksi yleisen verolain 89 §:ssä säädetään, että DGT:n hallinnollisilla tulkintoilla on sitovia vaikutuksia vain veronkannosta vastaaviin verohallinnon elimiin. Vaikka pitää paikkansa, kuten komissio väittää, että Espanjan verohallinto on sidottu omaan hallinnolliseen käytäntönsä ja että sen on verovelvollisten tekemiä oma-aloitteisia veroilmoituksia tarkastaessaan sovellettava samoja perusteita kaikkiin samassa tilanteessa oleviin verovelvollisiin, on kuitenkin niin, ettei tämä sitova vaikutus koske verovelvollisia.
- 65 LGT:n 239 §:n 8 momentin mukaan sama pätee Tribunal Económico-Administrativo Centralin oikeuskäytäntöön, joka sitoo muita hallinto- ja veroasioista vastaavia viranomaisia ja verohallintoa, mutta ei verovelvollisia.
- 66 Asiakirja-aineiston tiedoista ja 5.11.2018 annetun tuomion Deutsche Telekom v. komissio (T-207/10, EU:T:2018:786) 21–32 kohdasta ilmenee, että tämän periaatteen mukaisesti tietyt yritykset sovelsivat kyseistä vähennystä epäsuoriin hankintoihin jo ennen uuden hallinnollisen tulkinnan hyväksymistä.
- 67 Kuten muissa oikeusvaltioissa, Espanjassakaan yritykset eivät nimittäin ole velvollisia noudattamaan verohallinnon suosittamaa laintulkintaa. Ne voivat soveltaa oikeussääntöjä eri tavalla vetoamalla suoraan lain sanamuotoon ja tapauksen mukaan riitauttaa toimivaltaisessa tuomioistuimessa verohallinnon päätökset, joilla niiden tekemää oma-aloitteista veroilmoitusta oikaistaan riidanalaisen hallinnollisen verotulkinnan mukaisesti. Kuten nimittäin kantajat perustellusti toteavat, oikeussääntöjen soveltamisalan määrittäminen on lainsäätäjän tai epäselvissä tai riitaisissa tapauksissa tuomioistuinten eikä suinkaan verohallinnon tehtävä. Komissio ei ole osoittanut, että Espanjan lainsäätäjät tai espanjalaiset tuomioistuimet olisivat sulkeneet epäsuorat hankinnat TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle ennen uuden hallinnollisen tulkinnan vahvistamista.
- 68 Lisäksi unionin yleinen tuomioistuin huomauttaa, että uuden hallinnollisen tulkinnan vahvistamisen jälkeen Audiencia Nacional (valtakunnallinen ylioikeus, Espanja) totesi 6.2.2014 antamassaan tuomiossa, joka mainitaan erityisesti riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 41 kappaleessa, että ”yrityksessä ei voi syntyä liikearvoa, jollei sillä ole konkreettista toimintaa” ja että “[käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva] yritys ei voi synnyttää rahallista liikearvoa, koska se on yhtiö, joka ainoastaan omistaa osakkeita ja jolla ei ole konkreettista toimintaa”.
- 69 Audiencia Nacional kuitenkin myös totesi 6.2.2014 antamassaan tuomiossa, että sen käsiteltäväksi kyseisessä asiassa saatettu kysymys oli eri kuin se, johon uuden hallinnollisen tulkinnan taustalla oleva sitova tulkinta V0608-12 perustui.
- 70 Tältä osin Audiencia Nacional totesi, että sen käsiteltäväksi saatettu kysymys koski sitä, ”onko liikearvo mahdollista vähentää sellaisten yhtiöiden tapauksessa, joilla ei ole toimintaa ja jotka ovat pelkkiä holdingyhtiöitä”, kun taas sitovassa lausunnossa V0608-12 oli sen mukaan keskeisenä kysymyksenä ”se, onko liikearvoa laskettaessa mahdollista ottaa huomioon, että määräysvalta on saatu suoraan tai epäsuorasti holdingyhtiöiden kautta”. Tämän jälkeen

Audiencia Nacional ainoastaan totesi, että ”nämä ovat kaksi eri kysymystä, joihin on vastattava eri tavalla”, ja katsoi, ettei se 6.2.2014 antamassaan tuomiossa voinut tukea komission riidanalaisessa päätöksessä omaksuttua kantaa.

- 71 Asiakirja-aineistosta myös ilmenee, että Tribunal Supremo (ylin tuomioistuin, Espanja), jolle on valitettu 6.2.2014 annetusta Audiencia Nacionalin tuomiosta, on lykännyt asian käsittelyä, joten tämän tuomion antamispäivänä TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän soveltamisala ei ole edelleenkään riittävän täsmällinen ja selvä, kuten komissio riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 184 ja 195 kappaleessa ja istunnossa korosti.
- 72 Komissio ei siten ottanut asianmukaisesti huomioon Espanjan oikeutta, kun se totesi, että uudella hallinnollisella tulkinnalla oli ”laajennettu” TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaa, sillä Espanjan oikeuden mukaan kyseisen säännöksen soveltamisalaa ei voida määrittää pelkällä hallinnollisella tulkinnalla.
- 73 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että – toisin kuin komissio katsoi riidanalaisessa päätöksessä – alkuperäiset päätökset kattoivat jo sekä suorat että epäsuorat hankinnat.
- 74 Näin ollen on tarkistettava, onko komissio voinut pätevästi tehdä riidanalaisen päätöksen.

– Komission mahdollisuus tehdä riidanalainen päätös, kun otetaan huomioon alkuperäisten päätösten soveltamisala

- 75 Vaikka nyt käsiteltävässä asiassa alkuperäisissä päätöksissä ja riidanalaisessa päätöksessä todetaan TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettu järjestelmä sisämarkkinoille soveltumattomaksi, on kuitenkin niin, että jälkimmäisen päätöksen 4 artiklassa edellytetään, että Espanjan kuningaskunta perii kyseisen järjestelmän, sellaisena kuin sitä sovellettiin epäsuoriin hankintoihin, mukaisesti myönnettyt tuet kokonaisuudessaan takaisin, vaikka alkuperäisissä päätöksissä asetettu takaisinperimisvelvollisuus ei koskenut kaikkia näitä tukia komission kyseisissä päätöksissä tunnustaman perustellun luottamuksen vuoksi (ks. edellä 16 kohta).
- 76 Tällainen lopputulos vastaa alkuperäisten päätösten peruuttamista, koska alkuperäiset päätökset koskivat jo epäsuoria hankintoja ja koska niissä tunnustettiin oikeus vedota luottamuksensuojaan tiettyjen edellytysten täytyessä.
- 77 Tältä osin asetuksen N:o 659/1999 9 artiklan, luettuna yhdessä sen 13 artiklan 3 kohdan ja johdanto-osan kymmenennen perustelukappaleen kanssa, mukaan päätös voidaan ”peruuttaa”, jos se on perustunut menettelyn aikana annettuihin virheellisiin tietoihin, jotka ovat olleet päätöksen kannalta ratkaisevia.
- 78 Mikään seikka asiakirja-aineistossa ei kuitenkaan osoita – eikä komissio ole myöskään niin väittänyt –, että se olisi tukeutunut riidanalaisen päätöksen tekemiseen johtaneen hallinnollisen menettelyn aikana annettuihin virheellisiin tietoihin. Kuten edellä 55 kohdassa jo todettiin, 4.6.2007 päivätyssä kirjeessä kuvattiin asianmukaisesti hallinnollinen käytäntö, jota Espanjassa noudatettiin kyseisenä ajankohtana.

- 79 Komissio nimittäin itse katsoi 26.3.2007 päivätyssä kirjeessä, että olisi kohtuutonta jättää epäsuorat hankinnat TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle (ks. edellä 54 kohta). Komissio myöskin itse tutki alkuperäisissä päätöksissä ennakolta TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän kokonaisuudessaan, mukaan lukien siltä osin kuin tätä järjestelmää voitiin soveltaa epäsuoriin hankintoihin (ks. edellä 58 kohta).
- 80 Toisin kuin komissio totesi riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 147 kappaleessa, alkuperäisten päätösten soveltamisalaa ei siten ollut rajattu TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän soveltamista koskevissa yksityiskohtaisissa säännöissä, jotka Espanjan viranomaiset kuvasivat 4.6.2007 päivätyssä kirjeessä.
- 81 Koska epäsuorat hankinnat otettiin huomioon jo alkuperäisissä päätöksissä ja koska ei ole osoitettu, että viimeksi mainitut perustuivat virheellisiin tietoihin, komissio ei voinut asetuksen N:o 659/1999 13 artiklan 3 kohdan nojalla ”peruuttaa” alkuperäisiä päätöksiä siltä osin kuin ne koskivat tämäläisiä liiketoimia.
- 82 Pitää kuitenkin paikkansa, että komission käytössä oleva mahdollisuus peruuttaa valtiontukea koskeva päätös ei koske ainoastaan asetuksen N:o 659/1999 9 artiklassa, luettuna yhdessä sen 13 artiklan 3 kohdan kanssa, tarkoitettua tilannetta. Kyseiset säännökset ovat nimittäin pelkästään nimenomainen ilmaus siitä yleisestä oikeusperiaatteesta, jonka mukaan sellaisen sääntöjenvastaisen hallintotoimen, jolla on luotu subjektiivisia oikeuksia, peruuttaminen taannehtivin vaikutuksin on sallittu erityisesti silloin, kun kyseinen hallintotoimi on tehty asianosaisen toimittamien puutteellisten tai virheellisten tietojen perusteella. Mahdollisuus peruuttaa taannehtivin vaikutuksin sääntöjenvastainen hallintopäätös, jolla on luotu subjektiivisia oikeuksia, ei kuitenkaan koske yksinomaan tällaisia olosuhteita, vaan peruuttaminen voidaan toteuttaa aina, edellyttäen, että kyseisen päätöksen tehnyt toimielin ottaa huomioon edellytykset, jotka koskevat kohtuullisen ajan ja päätöksen sellaisen edunsaajan, joka on voinut luottaa kyseisen toimen lainmukaisuuteen, luottamuksen suojan kunnioittamista (ks. vastaavasti tuomio 18.9.2015, Deutsche Post v. komissio, T-421/07 RENV, EU:T:2015:654, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja julkisasiamies Campos Sánchez-Bordonan ratkaisuehdotus Repower v. EUIPO, C-281/18 P, EU:C:2019:426, 65 kohta).
- 83 Komissio ei kuitenkaan koskaan väittänyt, että alkuperäiset päätökset olisivat lainvastaisia siltä osin kuin ne koskevat epäsuoria hankintoja, minkä perusteella se olisi tapauksen mukaan voinut vedota edellä 82 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti yleiseen oikeusperiaatteeseen, joka sallii lainvastaisen päätöksen peruuttamisen. Sitä paitsi unionin yleinen tuomioistuin, ja unionin tuomioistuin sen jälkeen, hylkäsivät kumoamiskanteen, jolla riitautettiin alkuperäisten päätösten laillisuus.
- 84 Todellisuudessa, ja kuten Espanjan kuningaskunta ja asianomaiset kolmannet osapuolet olivat jo olennaisin osin todenneet hallinnollisessa menettelyssä (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 82 ja 90 kappale), nyt käsiteltävässä asiassa ei ole kyse lainvastaisen toimen peruuttamisesta vaan kahden lainvastaisen päätöksen eli alkuperäisten päätösten peruuttamisesta siltä osin kuin ne koskevat epäsuoria hankintoja.
- 85 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sellaisen lainmukaisen hallintopäätöksen taannehtiva peruuttaminen, jolla myönnetään subjektiivisia oikeuksia tai vastaavia etuja, on yleisten oikeusperiaatteiden vastaista (ks. vastaavasti tuomio 22.3.1961, Snupat v. Korkea viranomainen,

42/59 ja 49/59, EU:C:1961:5, s. 149; tuomio 22.9.1983, Verli-Wallace v. komissio, 159/82, EU:C:1983:242, 8 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 12.2.2020, ZF v. komissio, T-605/18, EU:T:2020:51, 138 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 86 Tältä osin ja kuten edellä 75 kohdassa mainittiin, unionin yleinen tuomioistuin toteaa, että alkuperäisissä päätöksissä annettiin tietyin edellytyksin ja perustellun luottamuksen olemassaolon vuoksi Espanjan kuningaskunnalle subjektiivinen oikeus ottaa kyseinen tukijärjestelmä käyttöön, vaikka se oli todettu sisämarkkinoille soveltumattomaksi, ja liittäen tämän järjestelmän edunsaajina oleville yrityksille oikeus olla palauttamatta tiettyjä sääntöjenvastaisia tukia. Unionin yleinen tuomioistuin myös toteaa, että tämä oikeus peruutettiin myöhemmin riidanalaisella päätöksellä siltä osin kuin oli kyse epäsuorista hankinnoista.
- 87 Paitsi että riidanalaisella päätöksellä loukataan oikeusvarmuuden periaatetta, sillä myös asetetaan kyseenalaiseksi perusteltu luottamus, johon Espanjan viranomaiset ja kyseiset yritykset ovat alkuperäisten päätösten mukaan voineet vedota siltä osin kuin on kyse näiden päätösten soveltamisesta epäsuoriin hankintoihin. Tältä osin on muistutettava, että alkuperäisissä päätöksissä viitattiin sekä suoriin että epäsuoriin hankintoihin (ks. edellä 57 kohta).
- 88 Näin ollen kolmas kanneperuste on hyväksyttävä ja riidanalainen päätös kumottava kokonaisuudessaan, eikä kantajien tämän kanneperusteen yhteydessä esittämistä muista väitteistä ole tarpeen lausua.
- 89 Kaiken varalta unionin yleinen tuomioistuin kuitenkin täsmentää, että vaikka alkuperäisiä päätöksiä on tulkittava siten, että ne koskevat sekä suoria että epäsuoria hankintoja, erityisesti TRLIS-säädöksen 21 §:n, jossa epäsuorat hankinnat mainitaan nimenomaisesti, valossa on kuitenkin todettava, että on yksin espanjalaisten tuomioistuinten asiana tarvittaessa määrittää, voidaanko Espanjan oikeudessa tämäntyyppiseen liiketoimeen soveltaa TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettua järjestelmää etenkin yhteisöveroasetuksen hyväksymisestä annetun kuninkaan asetuksen 1777/2004 15 §:n säännösten kannalta tarkasteltuna. Kuten nimittäin kantajat kirjelmässään totesivat, espanjalaisten tuomioistuinten ja viime kädessä Tribunal Supremón tai Espanjan lainsäätäjän tehtävä on määrittellä, mikä on TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin todellinen soveltamisala.
- 90 Vaikka oletettaisiin, että komissiolla oli oikeus tehdä riidanalainen päätös, täydellisyyden vuoksi on aiheellista tutkia vielä kantajien neljäs kanneperuste.

Neljäs kanneperuste

- 91 Neljäs kanneperuste sisältää kolme osaa, joista ensimmäinen koskee luottamuksensuojan periaatteen loukkaamista, toinen estoppel-periaatteen (ns. *venire contra factum proprium* -periaate) loukkaamista ja kolmas oikeusvarmuuden periaatteen loukkaamista, jotka kaikki voivat kantajien mukaan aiheuttaa riidanalaisen päätöksen 4 artiklan 2–5 kohdan kumoamisen.
- 92 Neljännen kanneperusteensa ensimmäisessä osassa kantajat lähinnä väittävät, että ne on vapautettava velvollisuudesta maksaa takaisin TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin nojalla epäsuorien hankintojensa osalta saamansa verovähennykset ja että niillä on oikeus vedota alkuperäisissä päätöksissä tunnustettuun perusteltuun luottamukseen. Kantajien mukaan komissio on nimittäin antanut erityisesti alkuperäisiä päätöksiä edeltäneissä julkisissa lausumissaan täsmällisiä, ehdottomia ja yhtäpitäviä vakuutteluja siitä, että TRLIS-säädöksen

12 §:n 5 momentti ei ole valtiontukea, tekemättä eroa suorien ja epäsuorien hankintojen välillä. Lisäksi alkuperäiset päätökset koskivat jo epäsuoria hankintoja, ja näin ollen niissä tunnustettiin kantajien perusteltu luottamus.

- 93 Komissio väittää, että alkuperäisissä päätöksissä esitetyt viittaukset epäsuoriin hankintoihin selittyvät TRLIS-säädöksen 21 §:n sanatarkalla lainauksella. Komissio myös toistaa väitteensä, jonka mukaan alkuperäisellä hallinnollisella tulkinnalla suljettiin epäsuorat hankinnat TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle. Kantajat olivat tietoisia tästä alkuperäisestä hallinnollisesta tulkinnasta ja näin ollen tiesivät, että epäsuorat hankinnat eivät kuuluneet TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalaan ennen 21.3.2012. Alkuperäisissä päätöksissä tunnustettua perusteltua luottamusta ei siten voida tunnustaa taannehtivasti sellaisten liiketoimien osalta, jotka kyseisten päätösten tekoajankohtana eivät kuuluneet TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän soveltamisalaan. Alkuperäisten päätösten tekemistä edeltäneistä julkisista lausumistaan komissio toteaa, etteivät ne voi olla perustana minkäänlaiselle perustellulle luottamukselle, sillä komissio ei ollut tietoinen kyseisten yksiköiden rakenteesta eikä niiden tekemistä liiketoimista. Komissio ei etenään tutkinut, oliko nämä liiketoimet luokiteltava suoriksi vai epäsuoriksi hankinnoiksi. Komissiolla ei missään tapauksessa ollut lakisääteistä velvollisuutta esittää näistä liiketoimista yksityiskohtaista arviointia menettelyn tässä vaiheessa. Joka tapauksessa nämä julkiset kannanotot edelsivät uutta hallinnollista tulkintaa eivätkä ne myöskään tästä syystä voi synnyttää minkäänlaista perusteltua luottamusta.
- 94 Tältä osin on todettava, että asetuksen N:o 659/1999 14 artiklan mukaan sääntöjenvastaista tukea koskevissa kielteisissä päätöksissä komissio päättää, että asianomaisen jäsenvaltion on toteutettava kaikki tarpeelliset toimenpiteet tuen perimiseksi takaisin tuensaajalta, paitsi jos tämä olisi unionin lainsäädännön jonkin yleisen periaatteen vastaista (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2018, Deutsche Telekom v. komissio, T-207/10, EU:T:2018:786, 35 ja 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 95 Tältä osin on selvää, että luottamuksensuojan periaate on unionin oikeuden yleinen periaate (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2018, Deutsche Telekom v. komissio, T-207/10, EU:T:2018:786, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 96 Kun kuitenkin otetaan huomioon, että komission SEUT 108 artiklan nojalla harjoittama valtiontukien valvonta on pakottava, yhtäältä tuensaajayritykset voivat lähtökohtaisesti perustellusti luottaa siihen, että niille myönnetty tuki on sääntöjenmukainen, ainoastaan silloin, kun tukea myönnettäessä on noudatettu mainitun artiklan mukaista menettelyä, ja toisaalta huolellisen taloudellisen toimijan pitäisi yleensä olla kykenevä varmistumaan siitä, että menettelyä on noudatettu. Erityisesti silloin, kun tuki on otettu käyttöön ilmoittamatta sitä ennalta komissiolle, jolloin tuki on SEUT 108 artiklan 3 kohdan nojalla sääntöjenvastainen, tuensaaja ei voi kyseisellä hetkellä perustellusti luottaa siihen, että tuki on myönnetty sääntöjenmukaisesti. Tämä koskee sekä yksittäisiä tukia että tukiohjelman nojalla myönnettyjä tukia (ks. vastaavasti tuomio 4.3.2021, komissio v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 120 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 15.11.2018, Deutsche Telekom v. komissio, T-207/10, EU:T:2018:786, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 97 Ilmoittamattoman tuen saajat voivat siten vedota luottamuksensuojan periaatteeseen ainoastaan poikkeuksellisissa olosuhteissa (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2018, Deutsche Telekom v. komissio, T-207/10, EU:T:2018:786, 40–43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 98 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus vedota luottamuksensuojan periaatteeseen edellyttää sitä, että unionin toimielin on antanut kyseisten tukien saajille täsmällisiä, ehdottomia ja yhtäpitäviä mutta myös sovellettavien oikeussääntöjen mukaisia vakuutteluja, jotka olivat omiaan synnyttämään niille perusteltuja odotuksia (ks. vastaavasti tuomio 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, 97 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 15.11.2018, Deutsche Telekom v. komissio, T-207/10, EU:T:2018:786, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 99 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin yleinen tuomioistuin toteaa aluksi, että vaikka edunsaajien perusteltu luottamus voitaisiinkin tunnustaa, se koskisi ainoastaan sellaisia TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin mukaisia vähennyksiä, jotka on myönnetty ennen 21.12.2007, ja tietyn tyyppisten liiketoimien osalta jopa ennen 21.5.2011, tehdyistä omistusosuuksien hankinnoista unionin jäsenvaltioihin tai tiettyihin kolmansiiin maihin sijoittautuneissa yhtiöissä (ks. edellä 16 kohta).
- 100 Tältä osin unionin yleinen tuomioistuin muistuttaa, että vuosina 2005 ja 2006 useat Euroopan parlamentin jäsenet esittivät komissiolle kysymyksiä TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin yhteensopivuudesta valtiontukisääntöjen kanssa (kirjalliset kysymykset E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 ja P-5509/06).
- 101 Kirjalliseen kysymykseen E-4431/05 19.1.2006 antamassaan vastauksessa komissio totesi muun muassa seuraavaa:
- ”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 valtiontukisääntöjen soveltamisalaan, vaan kyseessä ovat pikemminkin kaikkiin espanjalaisiin yrityksiin sovellettavat yleiset säännöt arvon alenemisesta.”
- 102 Kirjalliseen kysymykseen E-4772/05 17.2.2006 antamassaan vastauksessa komissio totesi erityisesti seuraavaa:
- ”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 valtiontukisääntöjen soveltamisalaan. Komissio tietenkin tutkii perusteellisesti kaikki sen tietoon saatetut päinvastaiset tiedot.”
- 103 Kirjalliseen kysymykseen P-5509/06 5.2.2007 antamassaan vastauksessa komissio totesi erityisesti seuraavaa:
- ”Tässä tapauksessa komissio ei ole toistaiseksi ottanut kantaa liikearvon vähennyskelpoisuutta koskevien Espanjan verosäännösten, jotka eivät vaikuta olevan neljännen kirjanpitodirektiivin säännösten vastaisia, soveltuvuuteen. – – Komissio katsoo joka tapauksessa aiheelliseksi huomauttaa, että arvoisan parlamentin jäsenen mainitsemiin tukitoimenpiteisiin kohdistuvien mahdollisten myöhempien valvontamenettelyjen lopputulosta on mahdoton ennustaa. Tältä osin komissio muistuttaa, että se voi sille valtiontukien valvonnassa annettujen toimivaltuuksien nojalla vaatia sisämarkkinoille soveltumattomat ja sääntöjenvastaisesti myönnettyt tuet takaisin perittäviksi, jotta tuensaaja menettää edun, jonka se sai markkinoilla kilpailijoihinsa nähden, ja siten palauttaa tuen maksamista edeltäneen kilpailutilanteen.”

- 104 Kirjalliseen kysymykseen E-5800/06 9.3.2007 antamassaan vastauksessa komissio totesi erityisesti seuraavaa:
- ”Tähän mennessä komissio ei ole tutkinut [kyseistä veroetua] eikä Espanja myöskään ole ilmoittanut kyseistä [TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettua] järjestelmää komissiolle valtiontuen tutkintaa varten. Komissio on kuitenkin äskettäin käynnistänyt tästä järjestelmästä alustavan tutkinnan sen määrittämiseksi, voidaanko toimenpidettä pitää valtiontukea, ja jos voidaan, soveltuuko se yhteismarkkinoille.”
- 105 Edellä 101 ja 102 kohdassa tarkoitetuista 19.1.2006 ja 17.2.2006 päivätyistä vastauksista unionin yleinen tuomioistuin on jo todennut kaikkien 21.12.2007 edeltäneiden omistussuhteiden hankintojen osalta, että vaikka nämä komission vastaukset olivatkin epämääräisiä siltä osin kuin oli kyse TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetusta järjestelmästä kokonaisuutena, ne olivat kuitenkin riittävän täsmällisiä, jotta ne synnyttivät perustellun luottamuksen siihen, ettei mainittu järjestelmä ole valikoiva ja ettei se siten ole valtiontukea (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2018, Deutsche Telekom v. komissio, T-207/10, EU:T:2018:786, 50–112 kohta).
- 106 Erityisesti edellä 105 kohdassa mainitun tuomion 111 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin totesi muun muassa, että 19.1.2006 ja 17.2.2006 päivätyistä komission vastauksista syntyneen perustellun luottamuksen ei voitu katsoa päättyneen edellä 103 kohdassa mainittuun 5.2.2007 päivättyyn vastaukseen, koska tästä vastauksesta ei ilmennyt, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän sääntöjenmukaisuudesta olisi ollut vakavia epäilyjä.
- 107 Tämä perusteltu luottamus, joka oli pätevästi syntynyt 19.1.2006 ja 17.2.2006 päivätyistä komission vastauksista, ei ole voinut päättyä myöskään edellä 104 kohdassa mainittuun 9.3.2007 päivättyyn vastaukseen. Tässä yhteydessä komissio ei nimittäin tehnyt minkäänlaista, edes summittaista tai epämääräistä arviota TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetusta järjestelmästä kokonaisuutena, vaan se ainoastaan täsmensi, että se oli aloittanut alustavan tutkinnan tästä järjestelmästä. Koska tällainen vastaus ei voinut merkitä riidanalaisen järjestelmän muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista eikä etenkin ennakoita tällaisen menettelyn lopputulosta, sitä ei voitu tulkita siten, että se herätti vakavia epäilyjä kyseisen järjestelmän sääntöjenmukaisuudesta (ks. vastaavasti ja analogisesti tuomio 15.11.2018, Deutsche Telekom v. komissio, T-207/10, EU:T:2018:786, 111 kohta).
- 108 Tältä osin komission riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 197 kappaleessa esittämällä argumentilla, jonka mukaan Euroopan parlamentin kysymyksiin annetut vastaukset eivät koskeneet suorien ja epäsuorien hankintojen välistä eroa, ei voida kyseenalaistaa sitä, että 19.1.2006 ja 17.2.2006 päivätyt vastaukset synnyttivät kantajissa perustellun luottamuksen siihen, että ennen 21.12.2007 tehtyjä omistussuhteiden hankintoja ei luokitella valtiontueksi.
- 109 Yhtäältä nämä kysymykset nimittäin koskivat nimenomaan epäsuoria hankintoja, erityisesti Telefónica SA:n hankkimaa O2:ta ja Iberdrola SA:n hankkimaa Scottish Poweria, mitä komissio ei voinut jättää huomiotta ainakaan siltä osin kuin oli kyse Iberdrolan hankkimasta Scottish Powerista, koska se oli hyväksynyt kyseisen keskittymän 26.3.2007 tekemällään päätöksellä (COMP/M.4517 Iberdrola/Scottish Power).

- 110 Toisaalta edellä mainitut komission vastaukset Euroopan parlamentin kysymyksiin oli muotoiltu siten, ettei niissä annettu mitenkään ymmärtää, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän valikoimattomuus olisi koskenut ainoastaan suoria hankintoja. Se, ettei niissä mainita sanaa ”epäsuora”, ei voi johtaa toisenlaiseen päätelmään, koska näissä vastauksissa ei ole viittauksia myöskään ”suoriin” hankintoihin.
- 111 Tästä seuraa, että näissä parlamentille esittämässään lausumissa komissio antoi täsmällisiä, ehdottomia ja yhtäpitäviä vakuutteluja, joiden perusteella TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän edunsaajat saattoivat perustellusti odottaa sekä suorien että epäsuorien hankintojensa osalta, että kyseinen tukijärjestelmä oli sikäli sääntöjenmukainen, ettei se kuulunut valtiontukisääntöjen soveltamisalaan, ja että siten mitään kyseisestä järjestelmästä saatuja etuja ei voitaisi myöhemmin periä takaisin.
- 112 Vaikka siis oletettaisiin, että komissiolla oli oikeus tehdä riidanalainen päätös, se ei voinut oikeudellista virhettä tekemättä kieltäytyä tunnustamasta kyseisessä päätöksessä tukijärjestelmän edunsaajien perusteltua luottamusta niiden ennen 21.12.2007 tai jopa ennen 21.5.2011 tekemien epäsuorien hankintojen osalta samaan tapaan kuin se oli tunnustanut sen alkuperäisissä päätöksissä.
- 113 Tällainen päätelmä on tehtävä sitäkin suuremmalla syyllä siksi, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentissa, luettuna yhdessä sen 21 §:n kanssa, ei sen sanamuodon perusteella suljeta nimenomaisesti pois epäsuoria hankintoja. Tätä päätelmää tukee myös se, että Espanjan verohallinto vahvisti uuden hallinnollisen tulkinnan näiden samojen oikeussääntöjen perusteella, vaikka ne olivat säilyneet olennaisin osin muuttumattomina hyväksymisestään lähtien.
- 114 Lisäksi ja huolimatta siitä, etteivät kantajat voineet olla tietämättä, että kuninkaan asetuksen 1777/2004 15 §:ssä viitattiin ainoastaan suoriin hankintoihin siltä osin kuin oli kyse tiedoista, jotka Espanjan viranomaisille oli annettava, jotta TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia voitiin soveltaa (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 40 ja 159 kappale), yksikään komission nyt käsiteltävien kanteiden yhteydessä esittämistä väitteistä, jotka olennaisin osin vastaavat riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 189–200 kappaleen sisältöä, ei voi kyseenalaistaa tätä päätelmää.
- 115 Ensinnäkin toisin kuin komissio olennaisin osin totesi riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 193 kappaleessa, se, että kantajat ovat olleet tietoisia alkuperäisestä hallinnollisesta tulkinnasta, jossa epäsuorat hankinnat suljettiin TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle, ei tee perusteettomaksi sitä luottamusta, joka kantajille on mahdollisesti syntynyt komission lausumista, joiden mukaan TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin mukainen järjestelmä ei ole valtiontukea suorien sen enempää kuin epäsuorienkaan hankintojen osalta.
- 116 Oikeuskäytännön mukaan on nimittäin niin, että ainoastaan sellaiset lausumat ja menettelyt, joiden takana on komissio, on otettava huomioon arvioitaessa sitä, onko riidanalaisen tukijärjestelmän edunsaajien luottamus ollut perusteltua (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2018, Deutsche Telekom v. komissio, T-207/10, EU:T:2018:786, 71 kohta).
- 117 Oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden soveltamisesta huolehtivan kansallisen viranomaisen toiminta, joka on ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, ei voi perustaa taloudelliselle toimijalle perusteltua luottamusta siihen, että tämän eduksi voitaisiin soveltaa unionin oikeuden vastaista kohtelua (ks. tuomio 4.10.2007, komissio v. Italia, C-217/06, ei julkaistu, EU:C:2007:580, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), joten vastaavasti myöskään kansallisten viranomaisten

TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän soveltamisalasta tekemä tulkinta ei voi vaikuttaa komission unionin tasolla esittämistä lausumista syntyneen perustellun luottamuksen ulottuvuuteen.

- 118 Näin ollen ja edellä 116 kohdassa mainitun oikeuskäytännön huomioon ottaen sillä, olivatko kantajat tietoisia siitä, että alkuperäisessä hallinnollisessa tulkinnassa suljettiin epäsuorat hankinnat TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle, ei ole mitään merkitystä, koska ne olivat saaneet komissiolta täsmällisiä vakuutteluja siitä, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettu järjestelmä ei – kokonaisuutena tarkastellen ja enemmittä täsmennyksittä – ollut valtiontukea.
- 119 Lisäksi on niin, että vaikka komissio ei olisikaan ollut näiden lausumien esittämisajankohtana tietoinen siitä, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettu järjestelmä kattoi sekä suorat että epäsuorat hankinnat, tällä seikalla ei ole merkitystä kyseisen järjestelmän edunsaajien perustellun luottamuksen tunnustamisen kannalta käsiteltävässä asiassa. Merkitystä on ainoastaan sillä, että komissio antoi näissä julkisissa lausumissaan ymmärtää enemmittä täsmennyksittä, ettei kyseinen järjestelmä ole valtiontukea.
- 120 Kuten kantajat sitä paitsi istunnossa myönsivät, ne olivat tietoisia alkuperäisestä hallinnollisesta tulkinnasta, mutta olivat tarkoituksellisesti päättäneet olla noudattamatta sitä, sillä ne pitivät sitä virheellisenä.
- 121 Kuten edellä 67 kohdassa todettiin, Espanjan oikeudessa kyseisillä yrityksillä oli ja on edelleen oikeus olla Espanjan verohallinnon kanssa eri mieltä TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin oikeasta tulkinnasta niin kauan kuin kyseisen valtion tuomioistuimet ja viime kädessä Tribunal Supremo tai kyseisen valtion lainsäätäjät eivät ole ratkaisseet tätä kysymystä. Kuten edellä 69 ja 89 kohdassa todettiin, Tribunal Supremo ei ole vielä ratkaissut tätä kysymystä, joten TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otetun järjestelmän soveltamisala ei edelleenkään ole riittävän täsmällinen ja selvä, kuten komissio korosti riidanalaisessa päätöksessä (kyseisen päätöksen johdanto-osan 184 ja 195 kappale) ja istunnossa.
- 122 Vaikka pitää paikkansa, kuten komissio väittää, etteivät kantajat ole näyttäneet toteen, että Espanjan viranomaiset olivat hyväksyneet epäsuorat hankinnat ennen 21.12.2007, myöskään komissio ei ole osoittanut, että Espanjan tuomioistuimet olivat sulkeneet tällaiset omistussuosuuksien hankinnat TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentin soveltamisalan ulkopuolelle ennen kyseistä päivämäärää.
- 123 Tässä tilanteessa kantajilta ei voida edellyttää suurempaa perusteellisuutta kuin komissiolta itseltään, kuten ilmenee ensimmäisen päätöksen johdanto-osan 166 perustelukappaleesta, jossa viitataan 15.11.2018 annetun tuomion Deutsche Telekom v. komissio (T-207/10, EU:T:2018:786) 89 kohtaan.
- 124 Kantajat ovat siten voineet kohtuullisen huolellisina, asiantuntevina ja tarkkaavaisina talouden toimijoina (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2018, Deutsche Telekom v. komissio, T-207/10, EU:T:2018:786, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) perustellusti olettaa komission Euroopan parlamentin kysymyksiin antamien vastausten perusteella, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettu järjestelmä ei ole valtiontukea suorien sen enempää kuin epäsuorienkaan hankintojen osalta.

- 125 Nämä seikat huomioon ottaen – ja vaikka oletettaisiin, että komissiolla oli oikeus tehdä riidanalainen päätös – on katsottava, että komissio teki oikeudellisen virheen, kun se ei riidanalaisessa päätöksessä tunnustanut kyseisen tukijärjestelmän edunsaajien perusteltua luottamusta epäsuorien hankintojen osalta.
- 126 Tätä päätelmää tukee myös se, että kantajat eivät olleet tietoisia sen 4.6.2007 päivätyn Espanjan viranomaisten kirjeen sisällöstä, johon komissio viittaa useaan otteeseen riidanalaisessa päätöksessä (erityisesti riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 33, 97, 136 ja 145 kappale¹), josta ilmenee, että alkuperäisten päätösten tekemiseen johtaneen hallinnollisen menettelyn yhteydessä Espanjan viranomaiset olivat selittäneet komissiolle, että alkuperäisen hallinnollisen tulkinnan mukaan rahallisen liikearvon vähentäminen oli mahdollista ainoastaan operatiivisten yhtiöiden omistusosuuksien suorissa hankinnoissa. Vaikka nimittäin oletettaisiin, että tämän kirjeen perusteella voidaan todeta, kuten komissio teki riidanalaisessa päätöksessä, että alkuperäiset päätökset kattoivat ainoastaan suorat hankinnat, sen perusteella ei kuitenkaan voida kiistää sitä, että kyseisen tukijärjestelmän edunsaajayrityksille, jotka eivät olleet tietoisia tästä kirjeestä, syntyi perusteltu luottamus siihen, että järjestelmä on sääntöjenmukainen.
- 127 Sillä, että TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momentilla käyttöön otettu järjestelmä oli jo alkuperäisissä päätöksissä todettu sääntöjenvastaiseksi ja sisämarkkinoille soveltumattomaksi (riidanalainen päätöksen johdanto-osan 195 kappale²), ei ole merkitystä, koska yhtäältä edunsaajien perusteltu luottamus ei johdu mainituista päätöksistä vaan komission edellä mainittuihin Euroopan parlamentin kysymyksiin antamista vastauksista (ks. edellä 111 kohta), ja koska toisaalta nämä päätökset tehtiin 21.12.2007 eli perustellun luottamuksen päättymispäivän jälkeen, tiettyjä toisessa päätöksessä tarkoitettuja liiketoimia lukuun ottamatta (ks. edellä 16 ja 99 kohta).
- 128 Vaikka siis oletettaisiin, että komissiolla oli oikeus tehdä riidanalainen päätös, neljäs kanneperuste, joka on omiaan aiheuttamaan riidanalaisen päätöksen 4 artiklan 2–5 kohdan kumoamisen, on hyväksyttävä.

Oikeudenkäyntikulut

- 129 Unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 134 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on hävinnyt asian, se on kantajien vaatimusten mukaisesti veloitettava korvaamaan kantajien oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto)

on ratkaissut asiat seuraavasti:

1) Asiat T-12/15, T-158/15 ja T-258/15 yhdistetään tuomion antamista varten.

¹ Muutosehdotus viittausten yhtenäistämiseksi muualla luonnoksessa riidanalaisen päätöksen johdanto-osan kappaleisiin esitettyjen viittausten kanssa.

² Muutosehdotus viittausten yhtenäistämiseksi muualla luonnoksessa riidanalaisen päätöksen johdanto-osan kappaleisiin esitettyjen viittausten kanssa.

2) Valtiontuesta SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), jonka Espanja on toteuttanut, omistussuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan rahallisen liikearvon kirjaamisesta kuluksi koskevasta järjestelmästä 15.10.2014 annettu komission päätös (EU) 2015/314 kumotaan.

3) Euroopan komissio veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Svenningsen

Mac Eochaidh

Pynnä

Julistettiin Luxemburgissa 27 päivänä syyskuuta 2023.

Allekirjoitukset