



## Oikeustapauskokoelma

UNIONIN YLEISEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

26 päivänä helmikuuta 2019\*

Valtiontuki – Espanjan viranomaisten eräille jalkapalloseuroille myöntämä tuki – Edullisempi tuloverokanta, jota sovelletaan seuroihin, jotka voivat valita oikeudelliseksi muodokseen voittoa tavoittelemattoman yhteisön – Päätös, jolla tuki todetaan sisämarkkinoille soveltumattomaksi – Sijoittautumisvapaus – Etu

Asiassa T-865/16,

**Fútbol Club Barcelona**, kotipaikka Barcelona (Espanja), edustajinaan aluksi asianajajat J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, R. Vallina Hoset, A. Sellés Marco ja C. Iglesias Megías, sittemmin Roca Sagarra, del Saz Cordero, Vallina Hoset ja Sellés Marco

kantajana,

jota tukee

**Espanjan kuningaskunta**, asiamiehinään aluksi A. Gavela Llopis ja J. García-Valdecasas Dorego, sittemmin Gavela Llopis,

väliintulijana,

vastaa

**Euroopan komissio**, asiamiehinään G. Luengo, B. Stromsky ja P. Němečková,

vastaajana,

jossa on kyse SEUT 263 artiklaan perustuvasta vaatimuksesta, joka koskee valtiontuesta SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), jonka Espanja on toteuttanut eräiden jalkapalloseurojen hyväksi, 4.7.2016 annetun komission päätöksen (EU) 2016/2391 (EUVL 2016, L 357, s. 1) kumoamista,

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja H. Kanninen (esittelevä tuomari) sekä tuomarit J. Schwarcz ja C. Iliopoulos,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies J. Palacio González,

ottaen huomioon asian käsittelyn kirjallisessa vaiheessa ja 26.6.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

on antanut seuraavan

\* Oikeudenkäyntikieli: espanja.

## tuomion

### Asian tausta

- 1 Urheilusta 15.10.1990 annetun lain 10/1990 (Ley 10/1990 del Deporte; BOE nro 249, 17.10.1990, s. 30397; jäljempänä laki 10/1990) 19 §:n 1 momentissa kaikki ammattimaisesti toimivat espanjalaiset urheiluseurat (clubes deportivos) velvoitettiin muuttamaan oikeudellinen muotonsa urheilun alalla toimivaksi osakeyhtiöksi (jäljempänä urheiluosakeyhtiö). Lain tarkoituksena oli edistää seurojen toiminnan vastuullisempaa johtamista mukauttamalla niiden oikeudellista muotoa.
- 2 Lakiin 10/1990 tehdyssä seitsemännessä lisäyksessä säädettiin kuitenkin poikkeuksesta sellaisten ammattimaisesti toimivien urheiluseurojen osalta, joiden tase oli ollut lain antamista edeltäneiden vuosien aikana ylijäämäinen. Kantajana oleva Fútbol Club Barcelona ja kolme muuta ammattilaisjalkapalloseuraa kuuluivat lailla 10/1990 vahvistetun poikkeuksen soveltamisalaan. Näillä neljällä yhteisöllä oli siis käytössään optio, jota ne myös käyttivät, jatkaa toimintaansa urheiluseurana.
- 3 Urheiluosakeyhtiöstä poiketen urheiluseurat ovat voittoa tavoittelemattomia oikeudellisia henkilöitä, joiden tuloihin sovelletaan tällä perusteella erityistä verokantaa. Tämä verokanta on ollut vuoteen 2016 saakka alempi kuin urheiluosakeyhtiöihin sovellettu verokanta.
- 4 Euroopan komissio ilmoitti 18.12.2013 päivätyllä kirjeellä Espanjan kuningaskunnalle päätöksestään aloittaa SEUT 108 artiklan 2 kohdassa määrätty menettely neljän ammattimaisesti toimivan jalkapalloseuran, ja myös kantajan, mahdollisesta edullisemmasta verokohtelusta urheiluosakeyhtiöihin nähden.
- 5 Komissio sai muodollisen tutkintamenettelyn kuluessa Espanjan kuningaskunnan ja asianomaisten osapuolten, ja myös kantajan, kirjalliset huomautukset, joita se tarkasteli.
- 6 Komissio päätteli valtioneustusta SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), jonka Espanja on toteuttanut eräiden jalkapalloseurojen hyväksi, 4.7.2016 annetussa päätöksessään (EU) 2016/2391 (EUVL 2016, L 357, s. 1; jäljempänä riidanalainen päätös), että Espanjan kuningaskunta on ottanut lailla 10/1990 lainvastaisesti käyttöön kantajalle, Club Atlético Osasunalle, Athletic Club Bilbaolle ja Real Madrid Club de Fútbolille myönnetyn edullisemman verokohtelun muodossa toteutetun tuen SEUT 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti (riidanalaisen päätöksen 1 artikla). Komissio päätteli lisäksi, että kyseinen järjestelmä ei soveltunut sisämarkkinoille, ja määräsi siis Espanjan kuningaskunnan lopettamaan kyseisen järjestelmän soveltamisen (4 artiklan 4 kohta) ja perimään tuensaajilta takaisin maksetun yhteisöveron ja sen yhteisöveron määrän erotuksen, jonka ne olisivat olleet velvollisia maksamaan, jos niiden oikeudellinen muoto olisi ollut urheiluosakeyhtiö, verovuodesta 2000 alkaen (4 artiklan 1 kohta), toteamalla kuitenkin nimenomaisesti, että näin on, jollei tuki ole vähämerkityksistä tukea (2 artikla). Riidanalaisessa päätöksessä sen adressaatti velvoitetaan noudattamaan sen päätösosaan sisältyviä vaatimuksia välittömästi ja tehokkaasti myönnetyn tuen takaisinperimisen osalta (5 artiklan 1 kohta) ja neljän kuukauden kuluessa sen tiedoksiantamisesta siltä osin kuin on kyse päätöksen täytäntöönpanosta kokonaisuudessaan (5 artiklan 2 kohta).

### Asian käsittelyn vaiheet ja asianosaisten vaatimukset

- 7 Kantaja nosti nyt käsiteltävän kanteen unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 7.12.2016 toimittamallaan kannekirjelmällä.
- 8 Kantaja esitti kanteensa yhteydessä lisäksi unionin yleiselle tuomioistuimelle pyynnön erään tuen takaisinperimismenettelyyn liittyvän asiakirjan esittämisestä.

- 9 Komissio jätti vastineen unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 27.2.2017.
- 10 Kantaja toimitti vastauskirjelmän unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 19.4.2017.
- 11 Unionin yleisen tuomioistuimen neljännen jaoston puheenjohtaja hyväksyi 25.4.2017 tekemällään päätöksellä Espanjan kuningaskunnan hakemuksen saada osallistua oikeudenkäyntiin tukeakseen kantajan vaatimuksia.
- 12 Komissio toimitti vastauskirjelmän unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 6.6.2017.
- 13 Espanjan kuningaskunta jätti väliintulokirjelmän unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 6.7.2017.
- 14 Komissio toimitti 27.7.2017 ja kantaja 23.8.2017 väliintulokirjelmää koskevat huomautuksensa.
- 15 Kantaja ilmoitti 3.9.2017 päivätyllä kirjeellä, että se halusi tulla kuulluksi istunnossa.
- 16 Unionin yleinen tuomioistuin esitti unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 89 artiklassa määrättyinä prosessinjohtotoimina kirjallisia kysymyksiä komissiolle ja Espanjan kuningaskunnalle, jotka vastasivat niihin asetetussa määräajassa.
- 17 Komissio ilmoitti istunnossa, ettei se aio riitauttaa kanteen tutkittavaksi ottamisen edellytyksiä, mistä tehtiin merkintä istunnon pöytäkirjaan.
- 18 Kantaja esitti 28.6.2018 päivätyllä kirjeellä pyynnön siitä, että eräät tiedot poistetaan yleisön saatavilta.
- 19 Unionin yleisen tuomioistuimen neljännen jaoston puheenjohtaja totesi 23.7.2018 tekemällään päätöksellä asian käsittelyn suullisen vaiheen päättyneeksi.
- 20 Kantaja vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin
- ensisijaisesti kumoaa riidanalaisen päätöksen
  - toissijaisesti kumoaa riidanalaisen päätöksen 4 ja 5 artiklan ja
  - velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.
- 21 Komissio vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin
- hylkää kanteen ja
  - velvoittaa kantajan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.
- 22 Espanjan kuningaskunta vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin
- hyväksyy kantajan nostaman kanteen ja kumoaa riidanalaisen päätöksen ja
  - velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

### **Oikeudellinen arviointi**

- 23 Kantaja vetoaa kanteensa tueksi viiteen kanneperusteeseen, joista

- ensimmäinen kanneperuste perustuu SEUT 49 artiklan, luettuna yhdessä SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan kanssa, ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 16 artiklan rikkomiseen siltä osin kuin komissio ei ole noudattanut velvollisuuttaan ottaa valtioneutukia koskevissa menettelyissä huomioon perussopimuksen muiden määräysten rikkomisia
- toinen kanneperuste perustuu lähinnä SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomiseen siitä syystä yhtäältä, että komissio on tehnyt arviointivirheen edun olemassaolon osalta, ja toisaalta, että mainitun edun olemassaoloa tutkittaessa on loukattu hyvän hallinnon periaatetta
- kolmas kanneperuste perustuu luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden loukkaamiseen
- neljäs kanneperuste perustuu SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomiseen siitä syystä, että kyseessä oleva toimenpide on perusteltu verojärjestelmän sisäisellä johdonmukaisuudella
- viides kanneperuste perustuu SEUT 108 artiklan 1 kohdan ja [SEUT] 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 13.7.2015 annetun neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589 (EUVL 2015, L 248, s. 9) 21–23 artiklan rikkomiseen siltä osin kuin komissio ei ole noudattanut voimassa olevien tukien osalta säädettyä menettelyä.

### ***Asiakirjan esittämistä koskeva pyyntö***

- 24 Kantaja totesi istunnossa vastauksena unionin yleinen tuomioistuimen kysymykseen, ettei asiakirjaa, jonka esittämistä se on pyytänyt (ks. edellä 8 kohta), ole vielä olemassa, minkä Espanjan kuningaskunta on vahvistanut. Kyseiseen selvittämistoimea koskevaan pyyntöön ei siis ole tarpeen ottaa kantaa.

### ***Ensimmäinen kanneperuste, joka perustuu SEUT 49 artiklan, luettuna yhdessä SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan kanssa, ja perusoikeuskirjan 16 artiklan rikkomiseen***

- 25 Kantaja väittää, että kun komissio jätti ottamatta huomioon sen erityisen seikan, että riidanalaisen päätöksen kohteena oleva laki 10/1990 on ristiriidassa SEUT 49 artiklan kanssa siltä osin kuin siinä edellytetään aiheuttomasti ammattimaisesti toimivilta urheiluseuroilta tiettyä oikeudellista muotoa, se loukkasi velvollisuuttaan ottaa kyseessä olevassa menettelyssä huomioon perussopimuksen muiden määräysten rikkomiset. Laissa 10/1990 rajoitetaan kuitenkin vapautta valita oikeudellinen muoto ja näin ollen sijoittautumisvapautta, mitä komissio ei ole ottanut huomioon.
- 26 Komissio ei hyväksy kantajan argumentteja.
- 27 Kantaja väittää kanneperusteessaan lähinnä, että komission olisi pitänyt todeta, että ammattimaisesti toimiville urheiluseuroille asetettu velvollisuus muuttaa oikeudellinen muotonsa urheiluosakeyhtiöksi on ristiriidassa SEUT 49 artiklan kanssa. Kyseisen toteamuksen johdosta komission olisi pitänyt asettaa etusijalle nyt käsiteltävän menettelyn päättäminen ja soveltaa sen sijaan SEUT 49 artiklaa pelkästään siihen valtion toimenpiteeseen, jolla ammattimaisesti toimivat urheiluseurat veloitetaan muuttamaan oikeudellinen muotonsa urheiluosakeyhtiöksi. Lisäksi on huomautettava, että kantaja vetoaa perusoikeuskirjan elinkeinovapautta koskevan 16 artiklan rikkomiseen esittämättä SEUT 49, SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan osalta esitettyyn argumentaatioon nähden erillistä ja itsenäistä argumentaatiota.
- 28 Heti alkuun on todettava, että komissiolla on harkintavaltaa siltä osin, päättääkö se nostaa jäsenyysoikeuksien noudattamatta jättämistä koskevan kanteen, eivätkä yksityiset voi vaatia kyseistä toimielintä määrittelemään kantaansa tietyn suuntaisesti (ks. määräys 24.11.2016, Petraitis v. komissio,

- C-137/16 P, ei julkaistu, EU:C:2016:904, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Komission nyt käsiteltävässä tapauksessa tekemät menettelyyn liittyvät valinnat eli se, että se on päättänyt soveltaa SEUT 107 ja SEUT 108 artiklaa eikä SEUT 49 artiklaa, eivät siis kuulu unionin yleisen tuomioistuimen harjoittaman valvonnan piiriin.
- 29 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että vaikka komissiolla on SEUT 107 ja SEUT 108 artiklassa määrättyssä menettelyssä harkintavaltaa sen suhteen, soveltuuko valtiontukiohjelma yhteen sisämarkkinoista johtuvien vaatimusten kanssa, perussopimuksen yleisestä rakenteesta seuraa, ettei kyseinen menettely voi koskaan johtaa sen erityismääräysten vastaiseen tulokseen (ks. tuomio 9.9.2010, *British Aggregates ym. v. komissio*, T-359/04, EU:T:2010:366, 91 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 30 Tämä komissiolla oleva velvollisuus pätee erityisesti silloin, kun myös perussopimuksen muilla määräyksillä on tavoitteena vääristymätön kilpailu sisämarkkinoilla, kuten nyt käsiteltävässä asiassa SEUT 49 artiklalla, jolla pyritään säilyttämään sijoittautumisvapaus ja tätä kautta vapaa kilpailu jonkin jäsenvaltion johonkin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden taloudellisten toimijoiden ja viimeksi mainitun jäsenvaltion taloudellisten toimijoiden välillä. Jos nimittäin komissio tekee päätöksen tuen soveltuvuudesta sisämarkkinoille, se ei voi jättää huomioimatta sitä, että yksittäisten taloudellisten toimijoiden toiminnan vuoksi kilpailu sisämarkkinoilla voi rajoittua (ks. vastaavasti tuomio 13.5.2015, *Niki Luftfahrt v. komissio*, T-511/09, EU:T:2015:284, 215 kohta).
- 31 On kuitenkin huomattava, että kantaja ei nyt käsiteltävässä tapauksessa vetoa siihen, että menettelyn tulos on tukiohjelman soveltuvuutta sisämarkkinoille koskevan tutkinnan yhteydessä ristiriidassa SEUT 49 artiklassa vahvistetun sijoittautumisvapauden periaatteen kanssa. Se vetoaa sitä vastoin siihen, ettei komissio ole tutkinut, onko laki 10/1990, joka on sen mukaan ristiriidassa SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan kanssa, koska sillä otetaan käyttöön poikkeusjärjestelmä neljän ammattilaisjalkapalloseuran hyväksi, ristiriidassa lisäksi SEUT 49 artiklan kanssa, kun siinä vahvistetaan sääntö, jonka mukaan Espanjan ammattimaisesti toimivien urheiluseurojen on muutettava oikeudellinen muotonsa urheiluosakeyhtiöksi.
- 32 Tältä osin on niin, että vaikka edellä 29 ja 30 kohdassa tarkoitettussa oikeuskäytännössä vahvistetaankin komissiolla oleva velvollisuus olla toteamatta sisämarkkinoille soveltuvaksi valtiontukea, joka rikkoo joltain osin perussopimuksen muita määräyksiä (ks. tuomio 9.9.2010, *British Aggregates ym. v. komissio*, T-359/04, EU:T:2010:366, 92 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), siinä ei sitä vastoin edellytetä komissiota tutkimaan, onko myös tällaiseen rikkomiseen syylistytty, kun se jo luonnehtii kyseessä olevan toimenpiteen sääntöjenvastaiseksi ja sisämarkkinoille soveltumattomaksi valtiontueksi.
- 33 Velvollisuus ottaa valtiontukea koskevassa menettelyssä huomioon perussopimuksen muiden määräysten rikkominen on näet ymmärrettävä sen vaatimuksen valossa, ettei menettely saa johtaa tulokseen, joka olisi ristiriidassa perussopimuksen mainittujen määräysten kanssa, koska sillä on kielteinen vaikutus sisämarkkinoihin (ks. vastaavasti tuomio 3.12.2014, *Castelnuovo Energia v. komissio*, T-57/11, EU:T:2014:1021, 189 kohta) ja koska se merkitsee SEUT 49 artiklan rikkomisen yhteydessä sitä, että yksittäisten taloudellisten toimijoiden toiminnan vuoksi kilpailu sisämarkkinoilla voi rajoittua.
- 34 Lisäksi on katsottu, että sen perusteella, että sellainen toimenpide, kuten Espanjaan sijoittautuneiden ammattimaisesti toimivien urheiluseurojen velvollisuus muuttaa oikeudellinen muotonsa urheiluosakeyhtiöksi, on mahdollisesti muiden Euroopan unionin oikeuden säännösten tai määräysten kuin SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan vastainen, ei voida sulkea pois sitä, että tietyille yrityksille myönnetty poikkeus kyseisestä toimenpiteestä luonnehditaan valtiontueksi niin kauan kun kyseessä olevalla toimenpiteellä on vaikutuksia muihin yrityksiin eikä sitä ole kumottu eikä todettu sääntöjenvastaiseksi ja siis sellaiseksi, ettei sitä voida soveltaa (ks. vastaavasti tuomio 3.3.2005, *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, 38 kohta ja 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, 69 kohta).

- 35 Tästä seuraa, ettei komissiolla ole valtioneukien osalta aloitetun menettelyn yhteydessä toimivaltaa päätellä, että kyse on SEUT 49 artiklan itsenäisestä rikkomisesta, eikä tehdä tämän perusteella sen edellyttämiä oikeudellisia johtopäätöksiä, lukuun ottamatta sitä edellä 29 ja 30 kohdassa tarkoitettua oikeuskäytännön piiriin kuuluvaa rajallista tilannetta, jossa kyseessä olevan tukitoimenpiteen soveltumattomuus sisämarkkinoille ilmenee SEUT 49 artiklan rikkomisesta (ks. vastaavasti tuomio 19.9.2000, Saksa v. komissio, C-156/98, EU:C:2000:467, 76 kohta).
- 36 Edellä esitetystä ilmenee, että nyt käsiteltävä kanneperuste perustuu kantajan erehtymiseen sen velvollisuuden ulottuvuudesta, jonka mukaan valtioneukia koskevassa menettelyssä on otettava tarvittaessa huomioon muiden EUT-sopimuksen määräysten rikkominen.
- 37 Koska komissiolla ei ollut velvollisuutta arvioida riidanalaisen päätöksen tekemiseen johtaneen menettelyn yhteydessä sitä, onko SEUT 49 artiklaa mahdollisesti rikottu, siltä osin kuin riidanalaisessa päätöksessä asianomainen toimenpide luonnehditaan jo sääntöjenvastaiseksi ja sisämarkkinoille soveltumattomaksi valtioneuksi, nyt käsiteltävä kanneperuste on hylättävä perusteettomana.

***Toinen kanneperuste, joka perustuu SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomiseen siitä syystä yhtäältä, että komissio on tehnyt arviointivirheen edun olemassaolon osalta, ja toisaalta, että mainitun edun olemassaoloa tutkittaessa on loukattu hyvän hallinnon periaatetta***

- 38 Kantaja, jota Espanjan kuningaskunta tukee, katsoo, että komissio on vertaillut muodollisesti osakeyhtiöihin sovellettua verokantaa ja voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettua verokantaa tutkimatta sellaisten erillisten verovähennysten ulottuvuutta, joihin kyseisillä osakeyhtiöillä ja mainituilla yhteisöillä on sen mukaan oikeus. Komissio on näin tehdessään jättänyt tarkastamatta, oliko neljän kyseessä olevan jalkapalloseuran tosiasiallinen verokanta edullisempi vuodet 1995–2016 kattavan ajanjakson aikana. Komissio ei siis ole noudattanut velvollisuuttaan suorittaa täydellinen ja puolueeton arviointi kaikista merkityksellisistä seikoista, eikä se ole ottanut huomioon kyseessä olevan valtion toimenpiteen yhdistettyjä seurauksia eikä näin ollen sen todellisia vaikutuksia. Komission olisi pitänyt lisäksi selvittää aktiivisesti ja myös tietojensaantipyynnöillä vastaan puhuvat seikat ja puoltavat seikat. Verokannan ja sovellettujen vähennysten yhteisvaikutuksia koskevasta vertailevasta tutkinnasta ilmenee kuitenkin, että kyseessä oleva järjestelmä on todellisuudessa vaikuttanut haitallisesti kantajaan osakeyhtiöihin sovellettavaan järjestelmään verrattuna. Pelkkää kantajaa koskevaa tapausta lukuun ottamatta Espanjan verojärjestelmällä pyritään kokonaisuudessaan neutralisoimaan verokantojen erot osakeyhtiöiden ja voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen välillä. Espanjan kuningaskunta toteaa vielä, että riidanalaisella toimenpiteellä pyrittiin yksinomaan vahvistamaan säännöstö, jonka avulla voidaan tervehdyttää ammattilaisjalkapalloseurojen tilanne.
- 39 Kantaja väittää nyt käsiteltävän kanneperusteen yhteydessä myös, että riidanalaisella päätöksellä rikotaan SEUT 107 artiklan 1 kohtaa, koska kilpailu ei ole vääristynyt.
- 40 Kantaja väittää lopuksi, että riidanalaisessa päätöksessä loukataan syyttömyysolettamaa.
- 41 Komissio vaatii nyt käsiteltävän kanneperusteen hylkäämistä sillä perusteella, että se on täyttänyt tukijärjestelmiä koskevassa oikeuskäytännössä asetetut edellytykset, koska yksittäin myönnettyä tukea koskeva arviointi tehdään vasta takaisinperimisvaiheessa. Se korostaa lisäksi, että argumentti, jonka mukaan se on vain vertaillut sovellettavia verokantoja ottamatta huomioon todellisia verokantoja, ei perustu tosiseikkoihin. Todellisten verokantojen vertaileminen Espanjan viranomaisten hallinnollisessa menettelyssä toimittamien tietojen perusteella osoittaa, että kyse on edusta. Komissio toteaa vielä, että kyseessä olevalla toimenpiteellä ei ole luotu automaattista mekanismia näin myönnetyn edun poistamiseksi. Tältä osin se, että kantaja vetoaa urheiluosakeyhtiöiden järjestelmään kuuluviin ylimääräisiin verovähennyksiin, jotka ovat seuranneet mahdollisesta voittojen uudelleen investoimisesta uusia pelaajia hankittaessa, on tehoton, sillä se perustuu hypoteettisiin seikkoihin. Väitetty verokantojen erojen neutralisointi osakeyhtiöiden ja voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen välillä joukolla

uudelleeninvestointia koskevia vähennyksiä perustuu komission mukaan kantajan yksinkertaistettuun ja mahdollisesti virheelliseen laskelmaan, jossa ei oteta myöskään huomioon muita sellaisia järjestelmien välisiä eroja, jotka vaikuttavat todelliseen verokantaan. Komissio väittää huolellista ja puolueetonta tutkimusta koskevan velvollisuuden noudattamatta jättämisestä, että kyseinen väite ei perustu tosiseikkoihin ja että kantaja ei joka tapauksessa ole väittänyt hallinnollisen menettelyn aikana, että verokantojen välinen ero korvataan uudelleeninvestointeja koskevien vähennysten ylärajojen erolla.

- 42 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perussopimuksessa määritellyn valtiontuen käsite on oikeudellinen ja sitä on tutkittava objektiivisten seikkojen perusteella. Tämän takia unionin tuomioistuinten on lähtökohtaisesti valvottava kokonaisvaltaisesti sitä, kuuluuko jokin toimenpide SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, ottaen huomioon niiden käsiteltävänä olevaan asiaan liittyvät konkreettiset seikat samoin kuin komission arvion teknisyyden tai monimutkaisuuden (ks. tuomio 4.9.2014, SMCM ja Ranska v. Corsica Ferries France, C-533/12 P ja C-536/12 P, EU:C:2014:2142, 15 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 43 Näin on ratkaistaessa kysymystä siitä, onko toimenpiteellä myönnetty etua jollekin yritykselle.
- 44 On huomautettava, että tukina pidetään sellaisia toimenpiteitä, jotka muodossa tai toisessa ovat omiaan suosimaan yrityksiä suoraan tai välillisesti tai joita on pidettävä sellaisena taloudellisena etuna, jota edunsaajayritys ei olisi saanut tavanomaisissa markkinaolosuhteissa (ks. tuomio 16.4.2015, Trapeza Eurobank Ergasias, C-690/13, EU:C:2015:235, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 45 Tuen käsitteellä ei tarkoiteta ainoastaan positiivisia suorituksia, kuten avustuksia, vaan myös toimenpiteitä, jotka eivät ole avustuksia sanan suppeassa merkityksessä mutta jotka eri tavoin alentavat yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja ovat siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustusten kaltaisia (tuomio 19.5.1999, Italia v. komissio, C-6/97, EU:C:1999:251, 15 kohta; tuomio 21.3.2013, komissio v. Buczek Automotive, C-405/11 P, ei julkaistu, EU:C:2013:186, 30 kohta ja tuomio 20.9.2017, komissio v. Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, 20 kohta).
- 46 Tältä osin toimenpidettä, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille suotuisan verokohtelun ja jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena (tuomio 15.3.1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, 14 kohta ja tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, 23 kohta).
- 47 On myös huomautettava, että valtion toimenpiteet ovat muodoltaan erilaisia, ja niitä on arvioitava niiden vaikutusten perusteella. Kun valtion toimenpiteellä on eri seurauksia edunsaajille, komission on siis otettava huomioon kyseisten seurausten yhteisvaikutus voidakseen tutkia, onko kyseessä mahdollinen etu (tuomio 13.9.2013, Poste Italiane v. komissio, T-525/08, ei julkaistu, EU:T:2013:481, 61 kohta). Komissiolla on näet velvollisuus arvioida monitahoisia toimia kokonaisuutena määrittääkseen, saavatko edunsaajayritykset niistä sellaista taloudellista etua, jota ne eivät olisi saaneet tavanomaisten markkinaehtojen mukaan (tuomio 30.11.2009, Ranska ja France Télécom v. komissio, T-427/04 ja T-17/05, EU:T:2009:474, 199 kohta).
- 48 Näin on myös tukijärjestelmän tutkinnan yhteydessä. Tältä osin on niin, että vaikka komissio voi tukijärjestelmän osalta tyytyä tutkimaan asianomaisen järjestelmän yleisiä ja abstrakteja ominaisuuksia olematta velvollinen tutkimaan jokaista yksittäistä soveltamistapausta, kun se tarkistaa, onko tuossa järjestelmässä tukeen viittaavia osatekijöitä (tuomio 15.12.2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, 67 kohta), kyseiseen tutkintaan on kuitenkin sisällytettävä tutkinta, joka koskee kyseessä olevan järjestelmän niin hyödyllisiä kuin haitallisiakin eri seurauksia sen edunsaajille, kun se, ettei väitetty etu ole yksiselitteinen, perustuu tukijärjestelmän itse ominaisuuksiin.

- 49 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on myös niin, että komission on valtiontukia koskevien perussopimuksen perustavanlaatuisten sääntöjen asianmukaiseksi soveltamiseksi toteutettava moitittujen toimenpiteiden tutkintamenettely lisäksi huolellisesti ja puolueettomasti, jotta sillä on tuen olemassaolon ja mahdollisesti sen sisämarkkinoille soveltumattomuuden tai sääntöjenvastaisuuden toteavaa lopullista päätöstä tehdessään käytettävissään mahdollisimman kattavat ja luotettavat tiedot (ks. tuomio 3.4.2014, Ranska v. komissio, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 50 Lisäksi on täsmennettävä, että valtiontukia koskevan komission päätöksen laillisuutta on arvioitava niiden tietojen perusteella, joita komissiolla saattoi olla käytettävissään kyseistä päätöstä tehdessään (tuomio 14.9.2004, Espanja v. komissio, C-276/02, EU:C:2004:521, 31 kohta ja tuomio 2.9.2010, komissio v. Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, 91 kohta; ks. myös vastaavasti tuomio 10.7.1986, Belgia v. komissio, 234/84, EU:C:1986:302, 16 kohta).
- 51 Nyt käsiteltävää kanneperustetta on tutkittava edellä mieleen palautettujen periaatteiden valossa, eikä arviointivirheeseen perustuvaa osaa ja hyvän hallinnon periaatteen loukkaamiseen perustuvaa osaa ole tarpeen erottaa toisistaan.
- 52 Nyt käsiteltävässä tapauksessa on aluksi huomautettava, että riidanalaisessa päätöksessä tarkoitettu toimenpide perustuu yhdessä sekä siihen, että voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovelletaan erityistä verokohtelua, joka oli voimassa ennen lain 10/1990 voimaantuloa, että siihen, että mahdollisuus turvautua kyseiseen oikeudelliseen muotoon on annettu vain erälle lailla 10/1990 käyttöön otetun poikkeuksen soveltamisalaan kuuluville ammattilaisjalkapalloseuroille. Lakiin 10/1990, jossa säädetään tosin, että voittoa tavoittelemattoman yhteisön oikeudellinen muoto ja siis siihen liittyvä verojärjestelmä on varattu neljälle poikkeuksen soveltamisalaan kuuluvalla jalkapalloseuralle, ei sisälly mitään verotuksellista säännöstä, eikä siinä siis puututa etenkään voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmän sisältöön, jota säännellään erillisillä säädöksillä. Tästä seuraa, että kyseessä oleva toimenpide rajoittuu voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmän henkilöllisen soveltamisalan tiukentamiseen Espanjan ammattilaisurheilun alalla.
- 53 Tässä yhteydessä on erityisesti niin, että kun arvioidaan, onko kyseinen toimenpide omiaan tuottamaan etua, voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmän eri osatekijöitä on tarkasteltava yhdessä siltä osin kuin ne muodostavat erottamattoman kokonaisuuden, jota on muutettu lailla 10/1990 välillisesti vain siltä osin kuin on kyse sen henkilöllisestä soveltamisalasta.
- 54 On siis tutkittava, onko komissio näyttänyt riidanalaisessa päätöksessä oikeudellisesti riittävällä tavalla toteen, että voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmä oli kokonaisuutena tarkasteltuna omiaan asettamaan siitä etua saaneet yhteisöt sitä tilannetta edullisempaan tilanteeseen, jossa ne olisivat olleet, jos ne olisivat toimineet urheiluosakeyhtiön muodossa.
- 55 Riidanalaisessa päätöksessä korostetaan voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin ja urheiluosakeyhtiöihin sovellettujen verokantojen välistä eroa. Sen 8 ja 34 perustelukappaleessa todetaan, että verokannat ovat olleet erilaisia jo siitä lähtien, kun kyseessä oleva toimenpide toteutettiin vuonna 1990, ja tilanne on ollut näin vuoteen 2015 saakka, koska kyseinen verokantojen välinen ero poistettiin vuodesta 2016 alkaen 27.11.2014 annetulla yhtiöverolailalla 27/2014 (Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades; BOE nro 288, 28.11.2014, s. 96939). Verokanta, joka pysyi 25 prosentin suuruisena voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen osalta, oli urheiluosakeyhtiöiden osalta 35 prosenttia vuoteen 2006 saakka, 32,5 prosenttia vuonna 2007, 30 prosenttia vuonna 2008 ja tämän jälkeen 28 prosenttia vuonna 2015. Vaikka yhtäältä Biskajan historiallisella alueella (Espanja) ja Navarrassa (Espanja), joihin kaksi riidanalaisessa päätöksessä kyseessä olevista neljästä seurasta ovat sijoittautuneet (ks. 42 perustelukappale), sovelletut verokannat ovat erilaisia, myös ne ovat alempia silloin, kun veronalainen seura on voittoa tavoittelematon yhteisö. Pitää siis paikkansa, että neljään riidanalaisen järjestelmän edunsaajaseuraan on sovellettu kyseessä olevan ajanjakson aikana edullisempaa nimellisverokantaa urheiluosakeyhtiön muodossa toimiviin seuroihin verrattuna.



- 56 Kuten edellä 53 ja 54 kohdassa on todettu, on niin, että kun otetaan huomioon riidanalaisen toimenpiteen luonne, edullisemmasta verokannasta seuraavan edun tutkintaa ei voida kuitenkaan erottaa voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmän muita osatekijöitä koskevasta tutkinnasta.
- 57 Real Madrid Club de Fútbol korostaa erityisesti satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevasta vähennyksestä, että – kuten riidanalaisen päätöksen 68 perustelukappaleessa on mainittu – kyseinen vähennys oli suurempi urheiluosakeyhtiöillä kuin voittoa tavoittelemattomilla yhteisöillä. Vaikka enintään 12 prosentin suuruinen osuus urheiluosakeyhtiön uudelleeninvestoimista satunnaisista voitoista voitiin siis vähentää maksettavan veron määrästä verohyvityksenä, kyseiseksi ylärajaksi oli vahvistettu voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen osalta 7 prosenttia. Näitä määriä on muutettu useaan kertaan, ja riidanalaisessa päätöksessä viitataan vain viimeiseksi sovellettuihin määriin. Real Madrid Club de Fútbol väitti hallinnollisen menettelyn aikana asianomaisena osapuolena (riidanalaisen päätöksen 26 ja 27 perustelukappale), että kyseinen vähennys saattoi tilanteesta riippuen olla joskus erittäin merkittävä, mikä selittää muun muassa sen, että vuosien 2000 ja 2013 välisen ajanjakson osalta voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmä oli ollut sen osalta ”huomattavasti epäedullisempi” kuin urheiluosakeyhtiöiden verojärjestelmä. Asianomainen osapuoli nojautui tältä osin veroneuvojiansa laatimaan selvitykseen. Tältä osin komission väitettä, joka on esitetty ensimmäistä kertaa istunnossa ja jonka mukaan Real Madrid Club de Fútbol olisi todellisuudessa saanut riidanalaisesta tukijärjestelmästä etua useimpien kyseessä olevien verovuosien osalta, ei ole tuettu eikä se sisälly missään tapauksessa riidanalaiseen päätökseen.
- 58 Riidanalaisessa päätöksessä katsotaan kuitenkin, ettei urheiluosakeyhtiöihin sovellettavasta verovähennysten suuremmasta enimmäismäärästä saadulla suhteellisella edulla tasapainotettu voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettua edullisempaa verokantaa sillä perusteella yhtäältä, ettei ollut esitetty näyttöä siitä, että kyseinen verovähennysjärjestelmä ”on lähtökohtaisesti ja pitemmällä aikavälillä edullisempi”, ja toisaalta, että verovähennys ”myönnetään – – vain tietyissä tilanteissa, jotka eivät ole pysyviä” (68 perustelukappale).
- 59 Komissio, jolla oli todistustaakka siitä, että sellainen voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmä tuotti etua, jonka eri osatekijöitä ei voida nyt käsiteltävässä asiassa erottaa toisistaan, ei voinut kuitenkaan päätellä, että kyse on tällaisesta edusta, osoittamatta, ettei verovähennysten porrastamisella siten, että ne ovat voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen kannalta epäedullisempia kuin urheiluosakeyhtiöiden kannalta, kompensoitu alemmasta nimellisestä verokannasta saatua etua (ks. vastaavasti tuomio 25.6.1970, Ranska v. komissio, 47/69, EU:C:1970:60, 7 kohta ja tuomio 8.12.2011, France Télécom v. komissio, C-81/10 P, EU:C:2011:811, 43 kohta). Se saattoi tältä osin pyytää sille hallinnollisen menettelyn yhteydessä kuuluvien tutkimusvelvollisuuksien rajoissa tiedot, jotka näyttivät merkityksellisiltä tältä osin tehtävän arvioinnin kannalta (tuomio 20.9.2017, komissio v. Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, 71 kohta).
- 60 Nyt käsiteltävässä tapauksessa pelkkä verovähennyksen saamisen ehdollisuutta koskeva toteamus ei riitä täyttämään edellä olevassa kohdassa mainittuja vaatimuksia. Yhtäältä verovähennys voi itsessään olla tukea (tuomio 15.7.2004, Espanja v. komissio, C-501/00, EU:C:2004:438, 120 kohta). Verovähennyksen enimmäismäärien välinen ero voi siis merkitä tukeen liittyvää tekijää, mikä oikeuttaa sen ehdollisuudesta huolimatta sen, että se otetaan huomioon riidanalaisesta järjestelmästä seuraavan edun olemassaoloa tutkittaessa. Toisaalta on niin, että vaikka verovähennyksen saamisen oikeuttavien investointien toteuttaminen ei välttämättä ole suure, joka voi toistua ”pysyvästi”, sama koskee voittojen saamista. Esimerkkinä on riittävää huomauttaa, että se laissa 10/1990 vahvistettu poikkeus, joka kohdistuu velvollisuuteen muuttaa oikeudellinen muoto urheiluosakeyhtiöksi ja jonka edellytyksenä on positiivinen tulos lain antamista edeltäneiden tilivuosien aikana, koski koko Espanjan ammattilaisurheilun alalla vain neljää seuraa. Koska muun muassa verovähennysten lykkäämistä koskevia mahdollisuuksia ei ole arvioitu, arviointi sellaisesta kyseisen veromekanismin vaikutusten mahdollisesta ajallisesta tasoittumisesta puuttuu, joka voi kompensoida sen riidanalaisessa päätöksessä esiin tuodun seikan, että verohyvitys ei ole ”pysyvä”. Riidanalaisen päätöksen 68 perustelukappaleessa

esitettyjen seikkojen nojalla ei siis voida sulkea pois sitä, että voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmään liittyvillä pienemmillä verovähennysmahdollisuuksilla tasapainotetaan alhaisemmasta nimellisverokannasta saatu etu.

- 61 Riidanalaisessa päätöksessä nojaututaan myös Espanjan kuningaskunnan hallinnollisen menettelyn aikana toimittamaan tutkimukseen, johon sisältyvät tiedot on esitetty 35 perustelukappaleessa ja josta ilmenee, että vuosien 2008 ja 2011 välisen ajanjakson aikana vuotta 2010 lukuun ottamatta yleisen verojärjestelmän piiriin kuuluvien yhteisöjen tosiasiallinen verokanta oli korkeampi kuin voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tosiasiallinen verokanta. Komissio päätelee tämän perusteella 70 perustelukappaleessa, että vaikka otetaan huomioon erilaiset verovähennysmahdollisuudet, ”tosiasiallinen verotus, josta kyseiset neljä [riidanalaisen järjestelmän soveltamisalaan kuuluvaa] urheiluseuraa hyötyivät, on – – pääsääntöisesti alhaisempi verrattuna [urheiluosakeyhtiöiden] tavanomaiseen verotukseen”. Kyseinen väite on esitetty sellaisen 67 perustelukappaleessa esitetyn samankaltaisen väitteen jälkeen, jonka mukaan Espanjan kuningaskunnan esittämien lukujen perusteella ”useimpina [vero]vuosina – – ammattilaisjalkapalloseurojen, joita verotetaan voittoa tavoittelemattomina yhteisöinä, tosiasiallinen verotus oli alhaisempi kuin niihin rinnastettavissa olevien, yleiseen verojärjestelmään kuuluvien yksiköiden verotus”.
- 62 Kuten kantaja ja Espanjan kuningaskunta huomauttavat, viimeksi mainitun esittämillä luvuilla ei tueta edellä esitettyä päätelmää, koska ne koskevat kaikkien alojen ja toimijoiden osalta yhteen kerättyjä tietoja, kun taas riidanalaisessa päätöksessä komissio ottaa kantaa neljän etua saaneen seuran tosiasialliseen verokantaan urheiluosakeyhtiöiden verokantaan verrattuna. Kyseiset tiedot koskevat lisäksi neljää verovuotta vuodesta 2008 vuoteen 2011, siinä missä riidanalaisissa järjestelmissä kyseessä oleva ajanjakso sijoittuu vuosien 1990 ja 2015 välille ja takaisinperimismääräyksen piiriin kuuluva ajanjakso, joka ei ole vanhentunut, alkaa kulua verovuodesta 2000 (93 perustelukappale). Komissio ei siis voinut myöskään Espanjan kuningaskunnan toimittaman kertomuksen perusteella väittää, että ”useimpina [vero]vuosina – – ammattilaisjalkapalloseurojen, joita verotetaan voittoa tavoittelemattomina yhteisöinä, tosiasiallinen verotus oli alhaisempi kuin niihin rinnastettavissa olevien, yleiseen verojärjestelmään kuuluvien yksiköiden verotus” (67 perustelukappale). Tästä seuraa, että komissio on tehnyt virheen tosiseikkojen arvioinnissa.
- 63 On vielä tarkastettava, oliko komissiolla tästä virheestä huolimatta oikeus, kuten se väittää, nojautua pelkästään Espanjan kuningaskunnan toimittamiin tietoihin päätelläkseen, että kyse oli edusta.
- 64 Kuten edellä 46 kohdassa on huomautettu, verokohtelun luonnehtiminen suotuisaksi edellyttää, että sillä voidaan asettaa edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset. Kun otetaan huomioon riidanalaisen toimenpiteen luonne ja soveltamisala, tämä edellyttää nyt käsiteltävässä tapauksessa, että voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmä on omiaan suosimaan neljää edunsaajana olevaa seuraa niihin rinnastettavissa oleviin, yleisen verojärjestelmän piiriin kuuluviin yhteisöihin nähden (ks. vastaavasti tuomio 11.6.2009, ACEA v. komissio, T-297/02, EU:T:2009:189, 64 kohta).
- 65 Vaikka oletetaan, että Espanjan kuningaskunnan toimittamassa kertomuksessa olevilla tiedoilla, jotka on esitetty riidanalaisen päätöksen 35 perustelukappaleessa, pyritään tukemaan toteamusta voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmästä yleisesti seuraavasta edusta, kyseisiä tietoja on kuitenkin tarkasteltava niiden edellä 57 kohdassa mainittujen tosiseikkojen kannalta, jotka myös on esitetty komissiolle hallinnollisen menettelyn aikana. Viimeksi mainituista tosiseikoista ilmenee, että yksi neljästä edunsaajaseurasta on todennut, että voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmä on ollut sen kannalta paljon haitallisempi kuin yleinen järjestelmä vuoden 2000 heinäkuun ja vuoden 2013 kesäkuun välisen ajanjakson osalta, eikä komissio ole tätä kiistänyt. Kyseinen ajanjakso, jota komissio luonnehtii ”tietyksi ajanjaksoksi” (68 perustelukappale), kattaa todellisuudessa kaikki ne verovuodet, jotka eivät olleet vanhentuneet eivätkä päättyneet kyseessä olevan seuran veroneuvojien selvityksen laatimisajankohtana, kuten komissio on myöntänyt vastauksena unionin yleisen tuomioistuimen esittämään kirjalliseen kysymykseen. Tuo sama seura korosti kantajan tavoin

- kirjelmissään, että verovähennykset saattavat olla kyseessä olevalla alalla erittäin merkittäviä, ja niiden merkitys perustuu erityisesti pelaajasiirtoja koskevaan käytäntöön. Komission kantaa, joka on esitetty yksityiskohtaisesti ensimmäistä kertaa istunnossa ja jolla kyseenalaistetaan pelaajasiirtoja koskevan käytännön sääntöjenmukaisuus ammattilaisjalkapalloilun alalla, ei ole tältä osin tuettu, eikä se sisälly missään tapauksessa riidanalaiseen päätökseen.
- 66 Tästä seuraa, että komissiolla oli riidanalaisen päätöksen tekemisajankohtana käytössään seikat, joilla korostetaan kyseessä olevan alan erityisyyttä verovähennysten merkityksen osalta, minkä johdosta sen olisi pitänyt epäillä mahdollisuutta soveltaa mainittuun alaan toteamuksia, jotka on esitetty kaikkien alojen osalta voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen ja yleisen järjestelmän piiriin kuuluvien yhteisöjen tosiasiallisesta verotuksesta.
- 67 Edellä esitetyn perusteella on todettava, ettei komissio ole täyttänyt oikeudellisesti riittävällä tavalla todistustaakkaa siitä, että riidanalainen toimenpide tuotti etua edunsaajilleen.
- 68 Tätä päätelmää ei voida kumota millään komission esittämällä argumentilla.
- 69 Ensimmäiseksi on todettava, että 15.12.2005 annettuun tuomioon *Unicredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774) perustuvassa oikeuskäytännössä, jonka mukaan komissio voi tyytyä tutkimaan kyseessä olevan tukijärjestelmän yleisiä ja abstrakteja ominaisuuksia olematta velvollinen tutkimaan jokaista yksittäistä soveltamistapausta, komissiota ei vapauteta nyt käsiteltävän kaltaisessa tapauksessa velvollisuudesta tutkia kaikkia niitä niin hyödyllisiä kuin haitallisiakin seurauksia, jotka perustuvat riidanalaisen järjestelmän itse ominaisuuksiin (ks. edellä 48 kohta), kun palautetaan mieleen, että komissiolla on todistustaakka siitä, että kyseessä on etu. Kyseistä oikeuskäytäntöä on lisäksi luettava yhdessä sen komissiolle kuuluvan velvollisuuden kanssa, joka koskee riidanalaisen toimenpiteen tutkintamenettelyn huolellista ja puolueetonta toteuttamista, jotta komissiolla on lopullisen päätöksen tekemisajankohtana käytössään mahdollisimman täydelliset ja luotettavat tiedot (ks. edellä 49 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö; ks. myös vastaavasti tuomio 28.11.2008, *Hotel Cipriani ym. v. komissio*, T-254/00, T-270/00 ja T-277/00, EU:T:2008:537, 210 kohta). Tästä seuraa, että oikeuskäytännöllä, johon asiassa vedotaan, ei voida kyseenalaistaa nyt käsiteltävässä tapauksessa esitettyä toteamusta siitä, että komissio on tehnyt virheen arvioidessaan edun olemassaoloa. Viittaus 15.12.2005 annettuun tuomioon *Unicredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774) perustuvaan oikeuskäytäntöön on joka tapauksessa tehoton, koska todettu virhe ei liity siihen, ettei kaikkia edunsaajien tilanteita ole tutkittu, vaan siihen, ettei riidanalaisessa toimenpiteessä kyseessä olevan alan erityisyyttä ole otettu huomioon verovähennysten merkityksen kannalta katsoen. Lisäksi on huomautettava, että riidanalaisessa päätöksessä kyseessä oleva järjestelmä luonnehditaan tukijärjestelmäksi ja tämän lisäksi sen perusteluissa (90 perustelukappale) ja sen päätösosassa (1 artikla) myös otetaan kantaa neljälle nimeltä mainitulle edunsaajaseuralle yksittäin myönnettyihin tukiin toteamalla, että niitä ”on [siis] pidettävä sääntöjenvastaisena ja sisämarkkinoille soveltumattomana tukena”. Tästä seuraa, että – toisin kuin komissio väittää – riidanalaisesta päätöstä on tarkasteltava päätöksenä, joka koskee sekä tukijärjestelmää että yksittäisiä tukia.
- 70 Toiseksi on todettava, että vaikka oletetaan – kuten komissio väittää –, ettei kantaja ole itse esittänyt verovähennyksiä koskevaa argumentaatiota hallinnollisen menettelyn aikana, tosiseikkoja koskeva argumentti, joka liittyy riidanalaisen toimenpiteen vaikutukseen verovähennysten merkitystä arvioitaessa, oli – kuten edellä esitetyistä seikoista ilmenee – kuitenkin esitetty kyseisen menettelyn aikana. Unionin yleinen tuomioistuin voi siis arvioida niiden seikkojen perusteella, jotka komissiolla oli käytössään riidanalaisen päätöksen tekemisajankohtana, onko komissio näyttänyt edun olemassaolon oikeudellisesti riittävällä tavalla toteen, kun otetaan huomioon järjestelmien väliset erot verovähennyksiin sovellettavien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta (ks. vastaavasti määräys 12.12.2012, *Adriatica di Navigazione ja Comitato "Venezia vuole vivere" v. komissio*, T-231/00, ei julkaistu, EU:T:2012:667, 40 ja 41 kohta).

- 71 Kolmanneksi on huomautettava, että komissio on istunnossa vedonnut 8.12.2011 annettuun tuomioon France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811) ja erityisesti sen 24, 45 ja 50 kohtaan korostamalla, että tosiseikat näissä kummassakin tapauksessa ovat sen mukaan hyvin samankaltaisia ja edellyttävät siis samaa ratkaisua.
- 72 Unionin tuomioistuin päätteli siten 8.12.2011 annetun tuomion France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811) 24 kohdassa, että ”tällainen erityinen verotusjärjestelmä saattoi tämän tuomion 18 kohdassa kuvatun kaltaisten ominaisuuksiensa takia johtaa verotukseen, jossa France Télécomilta kannettiin elinkeinoveroa vähemmän kuin siltä olisi kannettu, jos siihen olisi sovellettu kyseiseen veroon yleisesti sovellettavien oikeussääntöjen mukaista järjestelmää”. Tullakseen tähän johtopäätökseen unionin tuomioistuin huomautti erityisesti, että oli selvää, että kyseinen järjestelmä oli omiaan johtamaan ja tosiasiaassa johti verotukseen, jossa France Télécomilta kannettiin vähemmän veroa (19 kohta), tilanteessa, jossa kantaja arvosteli kanneperusteellaan sitä, että unionin yleinen tuomioistuin oli päätellyt, että kyseinen järjestelmä merkitsi sinänsä etua, vaikka se riippui sen mukaan kyseisen järjestelmän ulkopuolisista tekijöistä. Unionin tuomioistuin huomautti lisäksi kyseessä olevasta järjestelmästä, että se tarkoitti ”joka tapauksessa” hyötyä alemmaa maksua hallintokulujen osalta (20 kohta), riippumatta järjestelmän muista ominaisuuksista, jotka liittyivät elinkeinoveron osalta laskettuun yhteen ainoaan painotettuun keskimääräiseen verokantaan, joka olosuhteista eli toimipaikan tai maa-alueiden sijaintikunnasta eri paikallisyhteisöissä ja kyseisissä paikallisyhteisöissä sovelletusta verokannasta riippuen saattoi tuottaa etua myös France Télécomille (23 kohta).
- 73 Edellä esitetystä ilmenee, että sen asian olosuhteet, jonka johdosta 8.12.2011 annettiin tuomio France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811), on erotettava nyt käsiteltävän asian olosuhteista. Yhtäältä näet nyt vireillä olevan menettelyn osapuolet eivät ole samaa mieltä riidanalaisesta järjestelmästä seuraavasta, edes mahdollisesta edusta. Toisaalta siinä missä 8.12.2011 annettuun tuomioon France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811) johtaneen asian kohteena olleessa järjestelmässä yhdistyivät hyöty ”joka tapauksessa” ja muuttuvista seikoista riippuva hyöty, nyt käsiteltävässä asiassa keskustellaan siitä, onko kyse ylipäättänsä hyödystä, kuten pelkästään riidanalaisessa päätöksessä tarkoitettut, alalle tunnusomaiset tiedot, jotka on palautettu mieleen edellä 65 kohdassa, osoittavat. Komissio ei näin ollen voi nojautua näiden kahden tapauksen väitettyyn samankaltaisuuteen päätelläkseen sen perusteella, että unionin tuomioistuimen edellä mainitun tuomion 24 kohdassa esittämää toteamusta voidaan sellaisenaan soveltaa nyt käsiteltävään asiaan.
- 74 Sama koskee 8.12.2011 annetun tuomion France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811) 45 ja 50 kohtaa, joiden nojalla komissio päättelee nyt käsiteltävässä asiassa, että sellaisen mekanismin puuttuessa, jolla voidaan laskea kompensointi alemmasta verokannasta saadun hyödyn ja pienemmistä verovähennyksistä johtuvan rasitteen välillä, riidanalainen järjestelmä merkitsee välttämättä edun myöntämistä. Kyseisen tuomion 50 kohdasta ilmenee, että mainittua mekanismia edellytettiin unionin tuomioistuimen mukaan sen vuoksi, että France Télécomin väittämä rasite, joka seurasi liiallisesta verotuksesta tietyllä ajanjaksolla, ja sellaisesta myöhemmin sovelletusta verojärjestelmästä saatu hyöty, joka puolestaan oli tarkoitettu sovellettavaksi toistaiseksi, sijoittuivat eri ajanjaksoille. Tästä seurasi välttämättä, että tietyllä hetkellä toistaiseksi sovellettu edullisempi järjestelmä tuottaisi höytyä, joka ylittäisi aikaisemmin aiheutuneen rasitteen kompensoinnin tietyllä ajanjaksolla. Unionin tuomioistuimen näkökulmasta katsoen oli siis välttämätöntä, että kompensointi laskettiin etukäteen niin, että voitiin määrittää ajankohta, josta alkaen kompensointi ei ollut enää tarpeen.
- 75 Nyt käsiteltävässä asiassa riidanalaisen järjestelmän eri osatekijöitä sovelletaan sitä vastoin samanaikaisesti ilman ajallisia rajoituksia. Ei siis voida väittää, että voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmään, sellaisena kuin sitä sovellettiin neljään edunsaajaseuraan, liittyvien erilaisten hyödyllisten tai haitallisten seikkojen yhteen nivoutumisesta ilmenee, että kyseisille seuroille myönnetään välttämättä etu niistä tosiseikoista poiketen, jotka ovat 8.12.2011 annetun tuomion France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811) 50 kohdan taustalla. Tästä seuraa jälleen, että unionin tuomioistuimen tuomionsa 50 kohdassa esittämiä toteamuksia ei voida, toisin kuin komissio väittää, soveltaa nyt käsiteltävään asiaan.

76 Toinen kanneperuste on siis hyväksyttävä tarvitsematta tutkia kantajan esittämiä muita argumentteja siitä, että ensinnäkin Espanjan verojärjestelmällä pyritään kokonaisuudessaan neutralisoimaan osakeyhtiöiden ja voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verokannoissa olevat erot ja että toiseksi verokannan ja sovellettujen vähennysten yhteisvaikutusten vertailusta ilmenee, että kyseessä olevalla järjestelmällä on ollut kielteinen vaikutus kantajan omaan tilanteeseen urheiluosakeyhtiöiden järjestelmään verrattuna. Ei ole myöskään tarvetta tutkia kantajan esittämiä kolmatta, neljättä ja viidettä kanneperustetta.

### **Oikeudenkäyntikulut**

- 77 Unionin 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 veloitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut kantajan vaatimusten mukaisesti.
- 78 Työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaisesti asiassa väliintulijoina olleet jäsenvaltiot ja toimielimet vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan. Espanjan kuningaskunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto)

on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Valtiontuesta SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), jonka Espanja on toteuttanut eräiden jalkapalloseurojen hyväksi, 4.7.2016 annettu komission päätös (EU) 2016/2391 kumotaan.**
- 2) **Euroopan komissio vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan, ja se veloitetaan korvaamaan Fútbol Club Barcelonalle aiheutuneet oikeudenkäyntikulut.**
- 3) **Espanjan kuningaskunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.**

Kanninen

Schwarcz

Iliopoulos

Julistettiin Luxemburgissa 26 päivänä helmikuuta 2019.

Allekirjoitukset