



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GIOVANNI PITRUZZELLA
21 päivänä tammikuuta 2021¹

Yhdistetyt asiat C-51/19 P ja C-64/19 P

**World Duty Free Group, SA, aiemmin Autogrill España, SA
vastaan**

Euroopan komissio (C-51/19 P)

ja

Espanjan kuningaskunta

vastaan

World Duty Free Group, SA, aiemmin Autogrill España, SA ja

Euroopan komissio (C-64/19 P)

Muutoksenhaku – Yhteisöveroä koskevat säännökset, joiden nojalla Espanjassa verotuksellisesti asuvat yritykset voivat vähentää kuluna liikearvon, joka seuraa omistussuhteiden hankkimisesta ulkomailla verotuksellisesti asuvista yrityksistä – Valtiontuen käsite – Valikoivuus

1. Käsiteltävissä yhdistetyissä asioissa on kyse valituksista, jotka World Duty Free Group, SA, aiemmin Autogrill España SA, (jäljempänä WDFG; asia C-51/19 P) ja Espanjan kuningaskunta (asia C-64/19 P) ovat tehneet 15.11.2018 annetusta tuomiosta World Duty Free Group v. komissio² (jäljempänä valituksenalainen tuomio), jolla unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi WDFG:n SEUT 263 artiklan mukaisesti nostaman kanteen, jossa vaadittiin kumoamaan Espanjan soveltamasta, omistussuhteiden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan liikearvon kirjaamisesta kuluksi 28.10.2009 tehdyn komission päätöksen 2011/5/EY³ (jäljempänä riidanalainen päätös) 1 artiklan 1 kohta ja toissijaisesti tämän päätöksen 4 artikla.

2. Nyt käsiteltävät valitukset ovat osa kahdeksaa rinnakkaista asiaa, joissa vaaditaan kumoamaan tuomiot, joilla unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi kanteet, joita eräät espanjalaisyhtiöt olivat nostaneet joko riidanalaisesta päätöksestä tai Espanjan soveltamasta, omistussuhteiden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan rahallisen liikearvon kirjaamisesta kuluksi 12.1.2011 annetusta komission päätöksestä 2011/282/EU⁴ (jäljempänä 12.1.2011 annettu päätös).

¹ Alkuperäinen kieli: italia.

² T-219/10 RENV, EU:T:2018:784.

³ C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (EUVL 2011, L 7, s. 48).

⁴ C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), Espanjan soveltama (EUVL 2011, L 135, s. 1). Muut rinnakkaiset asiat, joista esitän ratkaisuehdotukseni myöhemmin, ovat yhdistetyt asiat C-53/19 P, Banco Santander ja Santusa v. komissio ja C-65/19 P, Espanja v. komissio sekä asiat C-50/19 P, Sigma Alimentos Exterior v. komissio, C-52/19 P, Banco Santander v. komissio, C-54/19 P, Axa Mediterranean v. komissio ja C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridad v. komissio.

I Tosiseikat, riidanalainen toimenpide ja riidanalainen päätös

3. Euroopan parlamentin jäsenten esitettyä komissiolle useita kirjallisia kysymyksiä vuosina 2005 ja 2006 ja yksityisen toimijan tehtyä komissiolle kantelun vuonna 2007 komissio päätti 10.10.2007 aloittaa nykyisen SEUT 108 artiklan 2 kohdan mukaisen muodollisen tutkintamenettelyn (jäljempänä menettelyn aloittamista koskeva päätös)⁵ Espanjan yhteisöverolain (Ley del Impuesto sobre Sociedades) 12 §:n 5 momentissa säädetystä säännöksestä, joka lisättiin kyseiseen lakiin verotuksellisten, hallinnollisten ja sosiaalisten toimenpiteiden toteuttamisesta 27.12.2001 annetulla lailla 24/2001 (Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social)⁶ ja sisällytettiin myös yhteisöverolain koonnoksen hyväksymisestä 5.3.2004 annettuun kuninkaan asetukseen 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) (jäljempänä riidanalainen toimenpide). Riidanalaisen toimenpiteen mukaisesti Espanjassa verovelvollinen yritys, joka hankkii vähintään viiden prosentin omistusosuuden ”ulkomaisesta yhtiöstä” ja omistaa kyseisen osuuden yhtäjaksoisesti vähintään vuoden ajan, voi vähentää tästä johtuvan rahallisen⁷ liikearvon⁸ kuluna kyseisen yrityksen yhteisöveron määräytymisperusteesta. Riidanalaisessa toimenpiteessä täsmennetään myös, että jotta yhtiötä voidaan pitää ”ulkomaisena yhtiönä”, sen on oltava velvollinen maksamaan samanlaista veroa kuin Espanjassa sovellettava vero ja sen tulojen on oltava peräisin pääasiassa ulkomailla harjoitettavasta yritystoiminnasta.

4. Komissio teki 28.10.2009 riidanalaisen päätöksen, jolla päätettiin Euroopan unionissa toteutettuja omistusosuuksien hankintoja koskeva muodollinen tutkintamenettely. Todettuaan riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 19 perustelukappaleessa, että ”[riidanalaisista] toimenpidettä lukuun ottamatta Espanjan verotusperiaatteiden mukaan liikearvo voidaan kirjata kuluksi ainoastaan yhteenliittymässä, joka syntyy itsenäisten yritysten omaisuuserien hankinnan tai luovutuksen taikka sulautumisen tai jakautumisen kautta”, ja täsmennettyään saman päätöksen johdanto-osan 20 perustelukappaleessa, että ”[riidanalaisessa toimenpiteessä] tarkoitettu rahallinen liikearvo tuo – – omistusosuuksien hankkimiseen käsitteen, jota käytetään yleensä omaisuuserien siirrossa tai liiketoimissa, joissa yritykset yhdistyvät”, komissio katsoi, että kyseinen toimenpide oli valikoiva, koska se hyödytti ainoastaan tiettyjä yritysryhmiä, jotka tekevät tietyntyylisiä investointeja ulkomaille, ja että ”järjestelyn erityisluonne ei [ollut] perusteltavissa luontaisilla syillä”. Komission mukaan näin oli riippumatta siitä, oliko viitejärjestelmäksi määritetty Espanjan verojärjestelmän rahallisen liikearvon verokohtelua koskevat säännöt (ks. johdanto-osan 89 ja 92–114 perustelukappale) vaiko sellaisen liikearvon verokohtelu, joka seuraa siitä, että Espanjassa sijaitseva yritys hankkii osuuden muussa maassa kuin Espanjassa sijaitsevasta yrityksestä (ks. johdanto-osan 89 ja 115–119 perustelukappale). Komissio totesi riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 1 kohdassa, että ”tukijärjestelmä, jota [Espanja] on soveltanut [riidanalaisen toimenpiteen] perusteella – –, ei sovellu yhteismarkkinoille niiden

⁵ EUVL 2007, C 311, s. 21.

⁶ BOE nro 61, 11.3.2004, s. 10951.

⁷ Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 20 perustelukappaleessa todetaan, että Espanjan verojärjestelmässä rahallisella liikearvolla tarkoitetaan liikearvoa, joka olisi syntynyt, jos osuudet omistava yritys ja kohdeyritys olisivat sulautuneet yhteen.

⁸ Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 18 perustelukappaleen mukaan liikearvolla tarkoitetaan ”arvoa, joka muodostuu liikkeenimen hyvästä maineesta, hyvistä asiakassuhteista, työntekijöiden ammattitaidosta ja muista vastaavista tekijöistä, joiden voidaan odottaa tuottavan tulevaisuudessa ilmeistä suurempia tuloja”, ja joka vastaa ”kohteen hankinnasta maksettua hintaa, joka ylittää yrityksen omaisuuden markkina-arvon” ja joka on Espanjan kirjanpitoperiaatteiden mukaisesti kirjattava erillisenä aineettomana omaisuuseränä heti, kun hankinnan tehnyt yritys ottaa kohdeyrityksen määräysvaltaansa.

tukien osalta, joita on myönnetty yhteisön sisäisiä hankintoja tehneille edunsaajille”, ja määräsi päätöksen 4 artiklassa, että kyseisen järjestelmän mukaisesti verovähennyksenä myönnetty tuki on perittävä takaisin.⁹

5. Komissio piti muodollisen tutkintamenettelyn avoimena unionin ulkopuolisten liiketoimien osalta, koska Espanjan viranomaiset olivat luvanneet esittää uusia seikkoja. Menettely päätettiin kyseisten liiketoimien osalta 12.1.2011 annetulla päätöksellä, jossa komissio totesi, että tukijärjestelmä, jota Espanja oli soveltanut riidanalaisen toimenpiteen nojalla, oli sisämarkkinoille soveltumaton myös siltä osin kuin sitä sovellettiin omistussuhteiden hankintaan unionin ulkopuolelle sijoittautuneista yrityksistä.

II Asian käsittely unionin yleisessä tuomioistuimessa ja valituksenalainen tuomio

6. WDFG nosti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 14.5.2010 toimittamallaan kannekirjelmällä kanteen, jossa se vaati riidanalaisen päätöksen kumoamista. Unionin yleinen tuomioistuin hyväksyi kanteen 7.11.2014 antamallaan tuomiolla *Autogrill España v. komissio*¹⁰ (jäljempänä tuomio *Autogrill España v. komissio*) sillä perusteella, että komissio oli soveltanut virheellisesti SEUT 107 artiklan 1 kohdassa määrättyä valikoivuusedellytystä. Unionin yleinen tuomioistuin kumosi lisäksi 12.1.2011 annetun päätöksen 7.11.2014 antamallaan tuomiolla *Banco Santander ja Santusa v. komissio*¹¹ (jäljempänä tuomio *Banco Santander ja Santusa v. komissio*).

7. Komissio valitti tuomiosta *Autogrill España v. komissio* unionin tuomioistuimen kirjaamoon 19.1.2015 toimittamallaan valituskirjelmällä. Kyseinen valitus rekisteröitiin numerolla C-21/15 P ja yhdistettiin numerolla C-20/15 P rekisteröityyn valitukseen, jonka komissio oli tehnyt tuomiosta *Banco Santander ja Santusa v. komissio*. Saksan liittotasavalta, Irlanti ja Espanjan kuningaskunta hyväksyttiin 19.5.2015 annetuilla unionin tuomioistuimen presidentin päätöksillä väliintulijoina tukemaan WDFG:n sekä *Banco Santanderin* ja *Santusan* vaatimuksia. Unionin tuomioistuin antoi 21.12.2016 tuomion *komissio v. World Duty Free Group ym.*¹² (jäljempänä tuomio WDFG), jolla kumottiin tuomio *Autogrill España v. komissio* ja palautettiin asia unionin yleiseen tuomioistuimeen ja jossa määrättiin, että oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin. Unionin tuomioistuin kumosi myös tuomion *Banco Santander ja Santusa v. komissio*.

8. Unionin yleinen tuomioistuin antoi 15.11.2018 valituksenalaisen tuomion, jolla hylättiin WDFG:n kante ja jossa velvoitettiin WDFG vastaamaan omista oikeudenkäyntikuluistaan ja korvaamaan komission oikeudenkäyntikulut sekä todettiin, että Saksan liittotasavalta, Irlanti ja Espanjan kuningaskunta vastaavat kukin omista oikeudenkäyntikuluistaan.¹³

⁹ Riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdassa jätettiin soveltumattomuutta koskevan toteamuksen ja takaisinperintämääräyksen ulkopuolelle verovähennykset, joista edunsaajat olivat hyötynneet toteuttaessaan yhteisön sisäisiä hankintoja ja jotka oli myönnetty riidanalaisen toimenpiteen perusteella ”suorista tai välillisistä oikeuksista ulkomaisissa yrityksissä ja jotka täyttivät tukijärjestelmän ehdot ennen 21 päivää joulukuuta 2007 lukuun ottamatta ehtoa, joka edellyttää omistussuhteiden omistamista keskeytyksettä vähintään vuoden ajan”. Komissio nimittäin katsoi, että edellä mainittuun päivämäärään saakka (eli siihen päivään asti, jona muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskeva päätös julkaistiin EUVL:ssä) riidanalaisen toimenpiteen edunsaajilla oli perusteltu luottamus toimenpiteen laillisuuteen (ks. riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 165–168 perustelukappale).

¹⁰ T-219/10, EU:T:2014:939.

¹¹ T-399/11, EU:T:2014:938.

¹² C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981.

¹³ Saksan liittotasavalta, Irlanti ja Espanjan kuningaskunta eivät alun perin olleet väliintulijoina unionin yleisessä tuomioistuimessa, mutta ne ovat väliintulijoina menettelyssä, jonka unionin yleinen tuomioistuin aloitti unionin tuomioistuimen kumottua sen tuomion ja palautettua asian sen käsiteltäväksi, koska ne hyväksyttiin väliintulijoina unionin tuomioistuimessa muutoksenhakumenettelyn yhteydessä.

III Asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa ja asianosaisten vaatimukset

9. Nyt käsiteltävistä valituksista toisen on tehnyt WDFG unionin tuomioistuimen kirjaamoon 25.1.2019 toimittamallaan valituskirjelmällä ja toisen Espanjan kuningaskunta unionin tuomioistuimen kirjaamoon 29.1.2019 toimittamallaan valituskirjelmällä.

10. Asiassa C-51/19 WDFG vaatii, että valituksenalainen tuomio kumotaan, että riidanalainen päätös kumotaan sen unionin yleisessä tuomioistuimessa nostaman kanteen hyväksymisen johdosta seurauksena ja että komissio velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Espanja vaatii, että WDFG:n valitus hyväksytään, että valituksenalainen tuomio kumotaan ja että komissio velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Espanja vaatii asiassa C-64/19, että valituksenalainen tuomio kumotaan, että riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 1 kohta kumotaan siltä osin kuin siinä katsotaan riidanalaisen toimenpiteen olevan valtiontukea ja että komissio velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Saksa vaatii molemmissa asioissa, että valitukset hyväksytään. Komissio vaatii molemmissa asioissa, että valitukset hylätään ja valittajat velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

IV Asian tarkastelu

A Alustavat huomautuksepiteiden valikoivuuden arviointi

11. Jotta kansallista toimenpidettä voitaisiin pitää SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukea, sen on oltava omiaan suosimaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” eli antamaan valikoivaa etua toimenpiteen edunsaajalle. Edun valikoivuus on siis valtiontuen käsitteen osatekijä,¹⁴ ja unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sen arvioimiseksi on ratkaistava, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä jokin kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin tahoihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.¹⁵

12. Kansallisista toimenpiteistä, joilla myönnetään veroetu,¹⁶ on todettava, että vaikka tällaisilla toimenpiteillä ei siirretä valtion varoja, ne voivat olla omiaan täyttämään valikoivuuden edellytyksen ja ne voidaan näin ollen katsoa SEUT 107 artiklan 1 kohdassa kielletyksi valtiontueksi, jos niillä asetetaan edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset.¹⁷ Tällaisten toimenpiteiden erityispiirre, joka hankaloittaa osaltaan muun muassa kyseisten toimenpiteiden valikoivuuden tutkimista, liittyy siihen tosiseikkaan, että niillä myönnetään – toisin kuin subventioilla sanan suppeassa merkityksessä – luonteeltaan *negatiivisia* etuja keventämällä verotaakkaa, joka edunsaajille muutoin aiheutuisi näihin normaalisti sovellettavan verojärjestelmän perusteella.

¹⁴ Käsiteltävissä valituksissa esiin tuodut kysymykset liittyvät ainoastaan aineelliseen valikoivuuteen, eivätkä ne siis koske maantieteellistä valikoivuutta, jonka tutkiminen edellyttää sen määrittämistä, sijoittuuko kyseinen oikeudellinen järjestelmä valtion tasolle vai asianomaisen alueyhteisön tasolle; ks. tuomio 6.9.2006, Portugali v. komissio (C-88/03, EU:C:2006:511, 56 ja 57 kohta).

¹⁵ Ks. mm. tuomio 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, 41 kohta); tuomio 6.9.2006, Portugali v. komissio (C-88/03, EU:C:2006:511, 54 kohta) ja tuomion WDFG 54 kohta.

¹⁶ Unionin tuomioistuin täsmensi jo tuomiossa 173/73 (28 kohdassa), ettei esillä olevan toimenpiteen verotuksellinen luonne ole riittävä peruste soveltaa siihen valtiontukisääntöjä.

¹⁷ Ks. tuomion WDFG 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

13. Unionin tuomioistuin on luonut kansallisten veroimenpiteiden valikoivuuden arviointia varten kolmivaiheisen menetelmän.¹⁸ Kyseistä arviointimenetelmää on kehitetty ja paranneltu vuosien mittaan, ja se vakiinnutettiin tuomiossa WDFG sekä vahvistettiin viimeksi 28.6.2018 annetussa tuomiossa Andres (faillite Heitkamp BauHolding) v. komissio¹⁹ (jäljempänä tuomio Andres) ja 19.12.2018 annetussa tuomiossa A-Brauerei (jäljempänä A-Brauerei-tuomio).²⁰

14. Menetelmän mukaan aluksi on määritettävä asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai 'normaali' verojärjestelmä, joka toimii viitekehyksenä tai viitejärjestelmänä²¹ (ensimmäinen vaihe), minkä jälkeen on osoitettava, että kyseessä oleva veroimenpide poikkeaa mainitusta yleisestä järjestelmästä siten, että sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa²² (toinen vaihe). Kahdessa ensimmäisessä vaiheessa päätavoitteena on siis yhtäältä määrittää vertailuparametri ja toisaalta rajata niiden yritysten ryhmä, joiden tosiasiallinen ja oikeudellinen tilanne on kyseisen parametrin perusteella rinnastettavissa tutkittavana olevan kansallisen toimenpiteen edunsaajiin. Jos tällaisen arvioinnin päätteeksi ilmenee, että kyseisiä yrityksiä kohdellaan eri tavalla, kyseessä olevaa toimenpidettä on pidettävä "lähtökohtaisesti valikoivana".²³ SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tukena ei sitä vastoin pidetä veroetuja, jotka johtuvat kaikkiin talouden toimijoihin samalla tavalla sovellettavasta yleisestä toimenpiteestä, koska tällaiselta toimenpiteeltä puuttuu valikoivuus.²⁴ Komission on siis näytettävä toteen erilaisen kohtelun olemassaolo sekä se, että kansallinen toimenpide on lähtökohtaisesti valikoiva.

15. Kolmannessa vaiheessa asianomaisella jäsenvaltiolla on mahdollisuus osoittaa, että kahdessa ensimmäisessä vaiheessa ilmennyt erilainen kohtelu "johtuu sen verojärjestelmän luonteesta tai rakenteesta, jonka osa kyseessä oleva toimenpide on".²⁵ Tähän vaiheeseen liittyy erityispiirteinä todistustaakan kääntymisen, kuten aina silloin, kun on arvioitava syrjinnän olemassaoloa: on erilaisen kohtelun toteuttajan, tässä tapauksessa asianomaisen jäsenvaltion, tehtävä näyttää toteen, että kyseiselle kohtelulle on hyväksyttävä oikeuttamisperuste ja että toimenpide, jolla se on otettu käyttöön, on oikeasuhteinen.

16. Vaikka edellä kuvattu arviointimenetelmä on rakenteeltaan ja ilmaisultaan selvä, sen soveltaminen käytännössä ei ole aina helppoa, ja se voi johtaa erilaisiin ratkaisuihin tarkasteltavan toimenpiteen valikoivuuden osalta.²⁶ Unionin tuomioistuin on lisäksi useaan otteeseen tehnyt "sopeutuksia" tai "täsmennyksiä", joiden perusteella on voitu ottaa huomioon tarkasteltavien verojärjestelmien erityispiirteet, joten se on asettanut etusijalle lähestymistavan, jota pidetään tapauskohtaisena ja melko heikosti ennakoitavana. Kyseisen menetelmän

¹⁸ Kuten unionin tuomioistuin on selventänyt, kyseistä menetelmää voidaan käyttää myös muiden kuin veroimenpiteiden tutkinnassa; ks. tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansesstadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55 kohta).

¹⁹ C-203/16 P, EU:C:2018:505.

²⁰ C-374/17, EU:C:2018:1024.

²¹ Ks. mm. tuomion Andres 80 ja 88 kohta.

²² Ks. tuomion WDFG 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen (tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 kohta).

²³ Ks. tuomion WDFG 58 kohta.

²⁴ Ks. mm. tuomio 15.12.2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, 49 kohta) ja tuomio 19.9.2000, Saksa v. komissio (C-156/98, EU:C:2000:467, 22 kohta).

²⁵ Ks. mm. tuomio 2.7.1974, Italia v. komissio (173/73, EU:C:1974:71, 33 kohta); tuomio 29.4.2004, Alankomaat v. komissio (C-159/01, EU:C:2004:246, 42 ja 43 kohta); tuomio 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, 40 kohta) ja tuomion WDFG 58 kohta.

²⁶ Esimerkitapauksena voidaan mainita tuomioon Andres johtanut asia.

käytännön soveltamisesta ja oikeuskäytännössä tehdyistä eroista huolimatta oikeuskäytännöstä näyttää mielestäni kuitenkin ilmenevän joitakin peruskriteerejä, jotka ohjaavat unionin tuomioistuimen päättelyä ja vaikuttavat sen kussakin asiassa antamiin ratkaisuihin.

17. Ensinnäkin voidaan todeta, että 15.11.2011 annetusta tuomiosta komissio v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta²⁷ (jäljempänä tuomio Gibraltar) lähtien unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on määritelty koko ajan selkeämmin valikoivuuden ja syrjinnän käsitteiden välinen läheinen yhteys.²⁸ Kansallinen toimenpide katsotaan valikoivaksi, jos sillä annettua etua sovelletaan syrjivästi.²⁹ Kuten unionin tuomioistuin toteaa tuomion WDFG 71 kohdassa, verotoimenpiteen valikoivuuden arviointia koskeva menetelmä koostuu pääosin sen selvittämisestä, ”onko tiettyjen toimijoiden sulkeminen sellaisen veroedun ulkopuolelle, joka perustuu yleisestä verojärjestelmästä tehtyyn poikkeukseen, syrjivää näitä toimijoita kohtaan”.³⁰

18. Toiseksi verotoimenpiteiden valikoivuutta tutkittaessa on otettava huomioon kyseisten toimenpiteiden vaikutukset.³¹ Tämä tarkoittaa yhtäältä, että kansallisen verolainsäädännön antajan tavoittelemat, käsiteltävän verojärjestelmän ulkopuoliset tavoitteet huomioidaan ainoastaan sen toimijaryhmän yksilöimiseksi, jonka sisällä erilaisen kohtelun olemassaolo määritetään, mutta ei kyseisen erottelun oikeuttamiseksi. Toisaalta verotoimenpiteen valikoivuuden tutkinnassa jätetään huomioimatta tarkasteltavien toimenpiteiden muoto, jotta vältetään se, että ”kansalliset verotussäännöt [välttyvät] saman tien valtioneukia koskevalta valvonnalta pelkästään sen takia, että ne kuuluvat toisen sääntelytekniikan piiriin, vaikka niillä useiden eri verosäännösten mukauttamisesta ja yhdistelystä johtuen olisikin – – samat vaikutukset”.³² Toimenpiteen vaikutuksiin perustuvan arvioinnin päätteeksi unionin tuomioistuin saattaa vahvistaa sellaisen verosäännön tosiasiallisen valikoivuuden, joka on muodollisesti sovellettavissa erotuksetta kaikkiin asianomaisiin toimijoihin mutta joka yleisten ja objektiivisten kriteerien perusteella johtaa käytännössä perusteettomaan erotteluun.³³ Sellaisten toimenpiteiden, jotka eivät poikkea normaalista järjestelmästä ja jotka eivät siten ole oikeudellisesti valikoivia,³⁴ valikoivuutta ei voida arvioida kolmivaiheisen arviointimenetelmän

²⁷ C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732.

²⁸ Ks. tuomion Gibraltar 101 kohta, jossa unionin tuomioistuin mainitsee ensimmäistä kertaa syrjinnän käsitteen tukien valikoivuutta koskevan arvioinnin yhteydessä. Noiden kahden käsitteen rinnakkaisuus juontaa kuitenkin juurensa mainittua tuomioita vanhempiin ratkaisuihin, erityisesti tuomioon 8.11.2001, *Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 41 kohta), josta sai alkunsa ajatus siitä, että valikoivuuden näyttämiseksi toteen on arvioitava erilaisen kohtelun olemassaolo toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa olevien yritysyhmien välillä. Valikoivuuden ja syrjinnän välinen sidos mainitaan nimenomaisesti tuomiossa 21.12.2016, *Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53 kohta).

²⁹ Ks. vastaavasti mm. tuomio 28.7.2011, *Mediaset v. komissio* (C-403/10 P, ei julkaistu, EU:C:2011:533, 36 kohta); tuomio 14.1.2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 53–55 kohta); tuomio 4.6.2015, *komissio v. MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 59 kohta); tuomio Gibraltar, 75 ja 101 kohta; tuomion *Andres* 83 kohta; tuomion *WDFG* 54, 86 ja 93 kohta sekä nimenomaisesti vero-oikeuden ulkopuolisessa yhteydessä tuomio 21.12.2016, *komissio v. Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53 ja 55 kohta).

³⁰ Ks. myös tuomio 21.12.2016, *komissio v. Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53 kohta), joka annettiin samana päivänä kuin tuomio *WDFG*, ja tuomio 14.1.2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 53 kohta). Sama näkemys esitetään useissa hiljattain annetuissa julkisasiamiesten ratkaisuehdotuksissa: ks. esim. julkisasiamies *Wahlin* ratkaisuehdotukset *Eventech* (C-518/13, EU:C:2014:2239, 35 kohta) ja *komissio v. MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:32, 54 kohta); julkisasiamies *Kokottin* ratkaisuehdotus *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:242, 82 kohta); julkisasiamies *Bobekin* ratkaisuehdotus *Belgia v. komissio* (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 29 kohta) ja julkisasiamies *Wathelet'n* ratkaisuehdotus *komissio v. Banco Santander ja Santusa* (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:624, 80 kohta).

³¹ Kuten katsotaan unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä, jonka mukaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa ei tehdä eroa valtion toimenpiteiden syiden tai tavoitteiden perusteella vaan siinä määritellään toimenpiteet niiden vaikutusten perusteella; ks. mm. tuomio 2.7.1974, *Italia v. komissio* (173/73, EU:C:1974:71, 27 kohta); tuomio 22.12.2008, *British Aggregates v. komissio* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 85 ja 89 kohta), ja tuomion Gibraltar 87 kohta.

³² Ks. tuomion *Andres* 91 kohta.

³³ Ks. mm. tuomion Gibraltar 101 kohta ja tuomion *WDFG* 67 kohta. Ks. tosiasiallisen valikoivuuden määritelmästä Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtioneukien käsitteestä annetun komission tiedonannon C/2016/2946 (EUVL 2016, C 262, s. 1; jäljempänä valtioneukien käsitettä koskeva tiedonanto) 121 kohta.

³⁴ Valtioneukien käsitettä koskevan tiedonannon mukaan oikeudellinen valikoivuus ”johtuu suoraan oikeudellisista kriteereistä, jotka koskevat sellaisen toimenpiteen myöntämistä, joka on varattu ainoastaan tietyille yrityksille” (ks. tiedonannon 121 kohta).

avulla, kuten tuomio Gibraltar osoittaa, vaan tällöin on tutkittava, johtaako kyseisten toimenpiteiden soveltaminen käytännössä eriytettyyn verorasitukseen sellaisten edunsaajarytysten hyväksi, ”jotka on yksilöity etuoikeutetuksi ryhmäksi niille erityisten ominaispiirteiden perusteella”.³⁵

19. Kolmanneksi on todettava, että kun otetaan huomioon lukuisista järjestelmistä, säännöistä ja poikkeuksista muodostuvan kansallisen verolainsäädännön luontainen monimutkaisuus sekä se, että lainsäätäjän kyseisellä lainsäädännöllä tavoittelemat verotukselliset, taloudelliset ja sosiaaliset tavoitteet toteutetaan ottamalla käyttöön erilainen kohtelu verovelvollisten eri ryhmien välillä, unionin tuomioistuin tutkii lähinnä järjestelmän johdonmukaisuutta³⁶ ja tulkitsee epäjohdonmukaisuuden osoitukseksi tarkasteltavan toimenpiteen valikoivuudesta. Kyseistä johdonmukaisuutta tutkitaan joko arviointimenetelmän toisessa vaiheessa, jossa edunsaajien ja edun ulkopuolelle jäävien toimijoiden ryhmien luokittelua arvioidaan suhteessa esillä olevan verojärjestelmän tavoitteeseen, tai – siinä tapauksessa, että toimenpide on katsottu lähtökohtaisesti valikoivaksi – kolmannessa vaiheessa arvioitaessa perusteluja, jotka asianomainen jäsenvaltio on esittänyt tarkasteltavan verojärjestelmän luonteesta ja rakenteesta. Kuten jäljempänä selvennetään, johdonmukaisuusperustetta on sovellettava myös viitejärjestelmää määritettäessä eli menetelmän ensimmäisessä vaiheessa.

20. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan valikoivuuden arvioinnissa tarkastellaan siis esillä olevan toimenpiteen syrjivyyttä ottaen huomioon sekä kyseisen toimenpiteen vaikutukset että sen johdonmukaisuus suhteessa siihen järjestelmään, johon se kuuluu, ja riippumatta verolainsäädännön antajan tavoittelemista kyseisen järjestelmän ulkopuolisista tavoitteista tai käytetystä sääntelytekniikasta.

21. Metodologian lisäksi oikeuskäytännöstä ilmenee – etenkin jos sitä tarkastellaan useassa tapauksessa keskenään erilaisten unionin tuomioistuimen dialektiikan ja unionin yleisen tuomioistuimen dialektiikan valossa –³⁷ että ensin mainittu on ollut taipuvainen tulkitsemaan valikoivuusedellytystä laaja-alaisesti ainakin määritellesään yleisen toimenpiteen käsitteen – jolla voidaan sulkea pois tarkasteltavan verojärjestelmän valikoivuus – ominaispiirteitä ja ulottuvuutta.³⁸ Tällainen suuntaus, jota voidaan todennäköisesti selittää tarpeella välttää se, että valikoivien verosäännösten antaminen mahdollistaa jäsenvaltioille valtioneuvostojen kiertämisen, on saanut osakseen arvostelua, koska se rajoittaa välillisesti jäsenvaltioiden vapautta määrittää itse kansallisen vero- ja talouspolitiikkansa³⁹ ja edellyttää, että arvioidessaan tuen soveltuvuutta sisämarkkinoille SEUT 107 artiklan 3 kohdan mukaisesti komissio tutkii unionin oikeuden näkökulmasta niiden tavoitteiden laillisuuden, joihin jäsenvaltiot pyrkivät välittömän verotuksen toimenpiteitä toteuttaessaan. Vaikka on kiistatonta, että jäsenvaltioiden on omaa toimivaltaansa toteuttaessaan noudatettava unionin oikeutta, mukaan lukien valtioneuvostoa koskevat säännöt, unionin tuomioistuin on kuitenkin toistuvasti todennut, että ”asiaa koskevan unionin säännösten puuttuessa on niin, että jäsenvaltioilla tai sellaisilla alueyhteisöillä, joilla on

³⁵ Tuomio Gibraltar, 91 ja 93 sekä 103–107 kohta.

³⁶ Ks. vastaavasti julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2017:854, 82 kohta).

³⁷ Ks. esim. tuomiossa 22.12.2008, *British Aggregates v. komissio* (C-487/06 P, EU:C:2008:757), tuomiossa 8.9.2011, *komissio v. Alankomaat* (C-279/08 P, EU:C:2011:551), tuomiossa *Andres ja tuomiossa WDFG* esillä olleet asiat.

³⁸ Ks. vastaavasti tuomio Gibraltar ja tuomio WDFG. Esillä olevan järjestelmän syrjivyyden konkreettinen määrittäminen jättää osaltaan kyseisen tarkastelun hankaluuden vuoksi tilaa myös rajoittavammille ratkaisuille; ks. esim. muulta kuin verotuksen alalta tuomio 21.12.2016, *komissio v. Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

³⁹ Ks. esim. julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:242, 113–115 kohta) ja julkisasiamies *Saugmandsgaard Øen* ratkaisuehdotus *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741, 74–81 kohta). Ks. lisäksi Irlannin, Espanjan ja Saksan tuomioon WDFG johtaneessa asiassa esittämät näkemykset – sellaisena kuin ne esitetään tuomion 52 kohdassa – joita käsitellään tarkemmin jäljempänä; huomionarvoinen seikka on myös Saksan hallituksen nyt käsiteltävässä asiassa osoittama haluttomuus hyväksyä ratkaisu, jota unionin tuomioistuin noudatti edellä mainitussa tuomiossa.

verotuksellinen itsehallinto, on verotuksellinen toimivalta määrittää veroperusteet ja jakaa verorasitus eri tuotannontekijöiden ja talouden eri toimialojen kesken”.⁴⁰ Tämä herkkä toimivaltatasapaino on yksi syy siihen, että verotukien valikoivuuden tutkiminen on niin monimutkaista.

22. Jäljempänä tarkastelen WDFG:n ja Espanjan valitusperusteita edellä mainittujen kriteerien ja tähän asti esitettyjen seikkojen valossa. Ennen tätä on kuitenkin selvennettävä tuomion WDFG ulottuvuutta ja merkitystä nyt käsiteltävien valitusten arvioinnissa.

1. Tuomion WDFG vaikutukset käsiteltävien valitusten tutkintaan

23. Tuomiossa *Autogrill España v. komissio*, jolla riidanalainen päätös kumottiin, unionin yleinen tuomioistuin katsoi ensinnäkin, että jotta valikoivuuden edellytys täyttyy, niiden yritysten ryhmän, jotka ovat ainoita, joita tarkasteltavana olevalla toimenpiteellä suositaan, on kaikissa tapauksissa oltava yksilöity, ja että silloin kun kyseessä oleva toimenpide on riidanalaisen toimenpiteen tavoin mahdollisesti kaikkien yritysten saatavilla, valikoivuus ei voi perustua pelkkään toteamukseen siitä, että yleiseen tai ”normaaliin” verojärjestelmään on tehty poikkeus.⁴¹ Toiseksi unionin yleinen tuomioistuin katsoi, ettei erilainen verokohtelu itsessään antanut mahdollisuutta todeta tuen olemassaoloa, vaan tätä varten oli tarpeen määrittää erityinen sellaisten yritysten ryhmä, jotka voidaan erottaa niiden erityisten ominaisuuksien perusteella.⁴² Unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi myös vieniin annettavaa valtiontukea koskevaan oikeuskäytäntöön perustuvat komission väitteet sillä perusteella, että komission mainitsemissa aiemmissa tuomioissa⁴³ unionin tuomioistuin oli kaikesta huolimatta määrittänyt niiden edunsaajayritysten ryhmän, jotka erottuivat muista yrityksistä yhteisten ominaispiirteiden perusteella.⁴⁴

24. Tuomiossa WDFG unionin tuomioistuin hyväksyi komission valitusperusteet, joista ensimmäisessä riitautettiin unionin yleisen tuomioistuimen sille asettama velvollisuus määrittää kansallisen toimenpiteen valikoivuuden osoittamiseksi sellaisten yritysten ryhmä, joilla on erityisiä ominaisuuksia, ja toisessa riitautettiin unionin yleisen tuomioistuimen tulkinta vientitukia koskevasta oikeuskäytännöstä. Muistutettuaan edellä esitetyn valikoivuutta koskevan kolmivaiheisen arviointimenetelmän olemassaolosta unionin tuomioistuin katsoi, että riidanalaisista toimenpidettä, joka oli omiaan hyödyttämään kaikkia sellaisia yrityksiä, joiden verotuksellinen kotipaikka on Espanjassa ja jotka hankkivat vähintään 5 prosentin omistusosuuden yrityksestä, jonka verotuksellinen kotipaikka on tämän jäsenvaltion ulkopuolella, voitiin pitää valtiontukea ja että komission olisi näin ollen pitänyt osoittaa, että tämä toimenpide – vaikka se tuottaa yleistä etua – tuottaa etua vain joillekin yrityksille tai tuotannonaloille.⁴⁵ Unionin tuomioistuin totesi myös, että unionin yleisen tuomioistuimen päättely perustui valikoivuusedellytyksen virheelliseen soveltamiseen ja että kun on kyse kansallisesta toimenpiteestä, jolla myönnetään yleisesti sovellettava veroetu, tämä edellytys täyttyy, kun komissio pystyy osoittamaan, että tämä toimenpide on poikkeus kyseisessä jäsenvaltiossa sovellettavasta yleisestä tai ”normaalista” verojärjestelmästä ja että toimenpiteen konkreettisena vaikutuksena on se, että otetaan käyttöön erilainen kohtelu toimijoiden välillä, vaikka toimijat, jotka saavat veroedun, ja toimijat, jotka jäävät edun ulkopuolelle, ovat kyseisen

⁴⁰ Ks. tuomio 26.4.2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksiineen).

⁴¹ Ks. erityisesti tuomion *Autogrill España v. komissio* 44, 45, 53 ja 62 kohta.

⁴² Ks. tuomion *Autogrill España v. komissio* 67 ja 68 kohta.

⁴³ Kyse on 10.12.1969 annetusta tuomiosta komissio v. Ranska (6/69 ja 11/69, ei julkaistu, EU:C:1969:68), 7.6.1988 annetusta tuomiosta *Kreikka v. komissio* (57/86, EU:C:1988:284) ja 15.7.2004 annetusta tuomiosta *Espanja v. komissio* (C-501/00, EU:C:2004:438).

⁴⁴ Ks. tuomion *Autogrill España v. komissio* 79–81 kohta.

⁴⁵ Ks. tuomion WDFG 62 kohta.

jäsenvaltion verojärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa tai oikeudellisessa tilanteessa.⁴⁶ Unionin tuomioistuimen mukaan unionin yleinen tuomioistuin oli siis tehnyt oikeudellisen virheen todetessaan, että riidanalaista toimenpidettä ei voitu pitää valikoivana vaan yleisenä, koska sen kohteena ei ollut mikään tietty yritysryhmä tai tuotannonalan ryhmä ja koska sen soveltaminen ei riippunut yritysten toiminnan luonteesta tai koska siihen oli oikeus lähtökohtaisesti tai potentiaalisesti kaikilla yrityksillä, jotka olivat halukkaita hankkimaan vähintään 5 prosentin omistusosuuden ulkomaisista yhtiöistä ja jotka pitivät omistusosuudet hallussaan keskeytyksettä vähintään vuoden ajan.⁴⁷ Unionin tuomioistuin täsmensi myös, että toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin oli todennut, riidanalaisen toimenpiteen valikoivuutta ei voitu kyseenalaistaa sen perusteella, että olennainen edellytys tähän toimenpiteeseen perustuvan veroedun saamiseksi koskee liiketoimea ja tarkemmin sanoen ”puhtaasti rahoitukseen liittyvää liiketoimea”, johon ei liity sijoitusta koskevaa vähimmäismäärää ja joka ei riipu edunsaajayritysten toiminnan luonteesta.⁴⁸ Näin ollen unionin tuomioistuin katsoi, että unionin yleinen tuomioistuin oli tehnyt virheen kumotessaan komission toteamukset riidanalaisen toimenpiteen valikoivuudesta tutkimatta, oliko komissio tosiasiallisesti arvioinut ja todennut sen, että kyseinen toimenpide oli syrjivä.⁴⁹ Komission toisesta valitusperusteesta todettakoon – siltä osin kuin sillä on merkitystä nyt käsiteltävissä asioissa – että unionin tuomioistuimen mukaan unionin yleinen tuomioistuin oli tehnyt oikeudellisen virheen katsoessaan, ettei kyseisessä asiassa voitu soveltaa vientitukia koskevaa oikeuskäytäntöä, johon komissio vetosi. Unionin tuomioistuin vahvisti tuomion WDFG 119 kohdassa, että edellä kuvattua, valikoivuutta koskevaa kolmivaiheista arviointimenetelmää ”sovelletaan täysimääräisesti vientiä koskeviin verotukiin”, ja täsmensi, että riidanalaisen kaltainen toimenpide voidaan katsoa valikoivaksi, jos se tuottaa hyötyä rajat ylittäviä toimia ja erityisesti investointeja harjoittaville yrityksille sellaisten yritysten vahingoksi, jotka ovat kyseisellä verojärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta tosiasiallisesti ja oikeudellisesti rinnastettavassa tilanteessa ja jotka toteuttavat samankaltaisia toimia maan alueella.

25. Tuomio WDFG lisää epäilemättä tärkeän osatekijän verotukien valikoivuuden käsitteen määrittelmään. Sen perusteella kansallinen toimenpide voi olla valikoiva myös silloin, kun mitään erityistä edunsaajaryhmää ei ole määritetty etukäteen ja kaikilla asianomaisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneilla yrityksillä on koostaan, oikeudellisesta muodostaan, toimialastaan tai muista erityisistä ominaisuuksistaan riippumatta mahdollisuus hyötyä kyseisellä toimenpiteellä annetusta edusta sillä edellytyksellä, että ne tekevät tietynlaisia investointeja.⁵⁰ Unionin tuomioistuimen noudattamassa lähestymistavassa etsitään mahdollista syrjintää myös sellaisten toimenpiteiden osalta, joita näytetään voivan soveltaa erotuksetta ja joilla myönnettävä etu on oikeudellisesti ja tosiasiallisesti kaikkien yritysten saatavilla, eivätkä sitä tue tahot, joiden mukaan kolmivaiheinen arviointimenetelmä – jos sitä sovelletaan liian tiukasti ja lieventämättä sitä soveltamalla kontekstuaalisesti veroedun yleisen saatavuuden kriteeriä – laajentaa liiallisesti tuen

⁴⁶ Ks. tuomion WDFG 67 kohta.

⁴⁷ Ks. tuomion WDFG 69 kohta.

⁴⁸ Ks. tuomion WDFG 81 kohta.

⁴⁹ Ks. tuomion WDFG 93 kohta.

⁵⁰ Tuomioon WDFG asti mahdollisuutta pitää valikoivana sellaista etua, joka on erotuksetta kaikkien yritysten saatavilla mutta jonka edellytyksenä on tietyn toimen toteuttaminen, näytti rajoittavan se, ettei yleisiä toimenpiteitä katsottu lähtökohtaisesti valikoiviksi. Kyseisessä tuomiossa unionin tuomioistuin sitä vastoin totesi, että toimenpiteen valikoivuuden arvioinnissa merkityksellistä on myös erilainen kohtelu, joka ei johdu suoraan kyseisestä toimenpiteestä vaan edunsaajayritysten käyttäytymisestä. Minun mielestäni kyse on tuomion WDFG arkaluonteisimmasta näkökohdasta, jota unionin yleinen tuomioistuin on halunnut tarkoituksellisesti korostaa ja jopa peiteltysti arvostella valituksenalaisen tuomion 82 ja 83 kohdassa.

käsitettä ja heikentää jäsenvaltioiden toimivaltaa välittömän verotuksen alalla.⁵¹ Viimeksi mainittua lähestymistapaa edustavat Saksan hallituksen huomautukset, joissa tuetaan tuomion WDFG:n ulottuvuuden rajoittamista ja tuomion tarkastelemista asiayhteydessään.

26. Tyydyn tässä yhteydessä vain toteamaan, että vaikka unionin tuomioistuimen tuomiossa WDFG omaksu kanta perustui tiettyyn asiayhteyteen, jossa oli kyse toimenpiteestä, joka oli tietyiltä osin rinnastettavissa vientiin liittyviin tukitoimenpiteisiin, joiden luokittelussa valtioneuoksi unionin tuomioistuin on perinteisesti ollut tiukempi, kyseisen tuomion ulottuvuutta ei voida mielestäni suhteellistaa liikaa, koska kyseessä on sekä sen laadintatekniikan että unionin tuomioistuimen – myös suuren jaoston – myöhemmin antamissa tuomioissa vahvistettujen toteamusten näkökulmasta⁵² ennakkotapaus, jossa vahvistetaan valikoivuutta koskeva kolmivaiheinen arviointimenetelmä ja täsmennetään, että mahdollisesti kaikkien yritysten saatavilla oleva järjestelmä, jossa asetetaan edellytyksiä veroedun saamiselle, voi olla valikoiva, jos se johtaa toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevien yritysten erilaiseen kohteluun.

27. Huomautan kuitenkin, että tuomion WDFG merkitys on esillä olevien valitusten tarkastelun kannalta melko rajallinen. Yhtäältä on nimittäin niin, etteivät valittajat riitautu yhdessäkään valitusperusteessaan perusteluja, jotka unionin yleinen tuomioistuin esitti hylätessään WDFG:n väitteet riidanalaisen toimenpiteen yleisestä luonteesta ja joilla se sovelsi unionin tuomioistuimen edellä mainitussa tuomiossa vahvistamia periaatteita.⁵³ Toisaalta on niin, että vaikka unionin tuomioistuimen päättely kyseisessä tuomiossa perustui siihen lähtökohtaan, että komissio oli todennut riidanalaisen toimenpiteen valikoivaksi sillä perusteella, että se oli luonteeltaan poikkeava ja johti erilaiseen kohteluun kyseisessä jäsenvaltiossa asuvien yritysten välillä, se ei kuitenkaan ottanut kantaa kumpaankaan noista kahdesta seikasta, jotka ovat puolestaan keskeisessä asemassa nyt käsiteltävissä valituksissa.⁵⁴ Toisin sanoen unionin tuomioistuin vain vahvisti arviointimenetelmän, jota komissio oli soveltanut osoittaakseen riidanalaisen toimenpiteen valikoivuuden, ei kyseisen soveltamisen tulosta, josta on kyse nyt käsiteltävissä asioissa. Tästä seuraa, että väitteet, joita Saksan hallitus esittää vastauksessaan arvostellessaan päätöstä soveltaa esillä olevassa asiassa valikoivuutta koskevaa, syrjintään perustuvaa kolmivaiheista arviointimenetelmää veroedun ”yleiseen saatavuuteen” perustuvan menetelmän sijasta, ovat käsiteltävän asian kannalta merkityksettömiä.

B Valitusten tarkastelu

28. WDFG ja Espanjan kuningaskunta esittävät kumpikin valitustensa tueksi yhden ainoan valitusperusteen, joka koskee SEUT 107 artiklan 1 kohdan virheellistä tulkintaa valikoivuusperusteen osalta. Kummankin esittämä valitusperuste koostuu useasta osasta: WDFG:n ainoa valitusperuste käsittää neljä ensisijaista ja kaksi toissijaista osaa, ja Espanjan kuningaskunnan ainoa valitusperuste käsittää neljä osaa.

⁵¹ Ks. julkisasiamies Saugmandsgaard Øen ratkaisuehdotus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, 74–81 kohta). Ks. myös julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2017:854, 85 kohta), jossa pyritään suhteellistamaan kyseisen tuomion ulottuvuutta korostamalla riidanalaisen toimenpiteen vientiä tukevaa luonnetta.

⁵² Ks. erityisesti tuomio A-Brauerei, jossa unionin tuomioistuin vahvisti tuomiossa WDFG omaksutun lähestymistavan soveltuvan myös kyseisen tuomion erityisen asiayhteyden ulkopuolella, vaikka julkisasiamies Saugmandsgaard Øen olikin varoittanut sitä kyseisen tuomion suppean tulkinnan seurauksista (ks. C-374/17, EU:C:2018:741, 115 kohta).

⁵³ Ks. valituksenalaisen tuomion 77–89 kohta.

⁵⁴ Huomautan kuitenkin, että tuomiosta WDFG on esitetty erilaisia tulkintoja (ks. julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotus Andres v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 107 kohta) ja julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2017:854, 85 kohta)), joihin unionin tuomioistuimen näkemys viitejärjestelmästä tai riidanalaisen toimenpiteen valikoivuudesta on voinut perustua.

29. WDFG:n valitusperusteen neljässä ensisijaisessa osassa esitetyt väitteet sekä Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen neljässä osassa esitetyt väitteet ovat enimmäkseen yhteneviä tai päällekkäisiä.⁵⁵ Näin ollen kyseiset väitteet voidaan jakaa ryhmiin ja tutkia yhdessä. Sen jälkeen tutkin WDFG:n valitusperusteen toissijaisesti esitetyt osat.

1. WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäinen osa ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen ensimmäinen ja toinen osa: viitejärjestelmän määrittelyssä tehty virhe

a) Tutkittavaksi ottaminen

30. WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäisessä osassa esitetyt väitteet sekä Espanjan ainoan valitusperusteen ensimmäisessä ja toisessa osassa esitetyt väitteet koskevat valikoivuuden arvioinnin ensimmäistä vaihetta, jonka yhteydessä määritetään viitejärjestelmä, kuten edellä on todettu. Komissio katsoo, ettei kyseisiä väitteitä voida ottaa lainkaan tutkittaviksi, koska WDFG:n unionin yleisessä tuomioistuimessa nostamassa kanteessa ei esitetty minkäänlaisia väitteitä oletetuista virheistä viitejärjestelmän määrittämisessä. Se, että valittajille annetaan mahdollisuus esittää uusia väitteitä muutoksenhakuvaiheessa, tarkoittaa, että kyseiset valittajat voivat saattaa unionin tuomioistuimen tutkittavaksi laajemman riita-asian kuin se, jonka unionin yleinen tuomioistuin on käsitellyt.

31. Mielestäni tämä komission esittämä oikeudenkäyntiväite on hylättävä.

32. On totta, että komission mainitseman vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuin on valitusasioissa toimivaltainen arvioimaan ainoastaan sitä oikeudellista ratkaisua, joka unionin yleisessä tuomioistuimessa on tehty perusteista ja perusteluista, joista siinä on lausuttu, ja että asianosaisella ei ole lähtökohtaisesti oikeutta esittää ensi kertaa vasta unionin tuomioistuimessa perusteita, joihin hän ei ole unionin yleisessä tuomioistuimessa vedonnut.⁵⁶

33. Unionin tuomioistuin on kuitenkin selventänyt, että valittajalla on oikeus unionin tuomioistuimessa vedota valituksessaan perusteisiin, jotka perustuvat valituksenalaisen tuomioon itseensä ja joilla pyritään arvostelemaan oikeudellisesti sen oikeellisuutta.⁵⁷

34. Käsiteltävässä asiassa on näin ollen todettava, että vaikka oletettaisiin, että – kuten komissio väittää – WDFG:n ja Espanjan valituksissaan esittämät väitteet ovat ”uusia perusteita” WDFG:n unionin yleisessä tuomioistuimessa nostamassa kanteessa esitettyihin nähden,⁵⁸ tämä ei olisi itsessään riittävä syy katsoa, että ne on jätettävä tutkimatta. Valituksenalaisessa tuomiossa nimittäin tutkittiin, oliko komissio määrittänyt viitejärjestelmänä olevan verojärjestelmän oikein

⁵⁵ Espanjan kuningaskunta korostaa asiassa C-51/19 esittämässään vastineessa, että WDFG:n valitus vastaa olennaisilta osin sen ainoaa valitusperustetta ja sen päättelyä.

⁵⁶ Ks. mm. tuomio 1.2.2007, *Sison v. neuvosto* (C-266/05 P, EU:C:2007:75, 95 kohta) ja tuomio 28.2.2019, *Alfamicro v. komissio* (C-14/18 P, EU:C:2019:159, 38 kohta).

⁵⁷ Ks. tuomio 29.11.2007, *Stadtwerke Schwäbisch Hall ym. v. komissio* (C-176/06 P, ei julkaistu, EU:C:2007:730, 17 kohta); tuomio 10.4.2014, *komissio v. Siemens Österreich ym.* (C-231/11 P – C-233/11 P, EU:C:2014:256, 102 kohta); tuomio 20.12.2017, *EUIPO v. European Dynamics Luxembourg ym.* (C-677/15 P, EU:C:2017:998, 28 kohta); tuomio 6.9.2018, *Tšekin tasavalta v. komissio* (C-4/17 P, EU:C:2018:678, 24 kohta) ja viimeksi tuomio 26.2.2020, *EUH v. Alba Aguilera ym.* (C-427/18 P, EU:C:2020:109, 54 kohta).

⁵⁸ Tässä yhteydessä huomautan, että unionin yleinen tuomioistuin toteaa valituksenalaisen tuomion 32 ja 33 kohdassa, että WDFG vetosi ensimmäisen kanneperusteensa toisessa väitteessä ”viitejärjestelmän määrittämisessä tapahtuneeseen virheeseen” ja että tämän väitteen tueksi esitettiin yleisluontoisia perusteluja, jotka saattavat päteä myös kolmanteen perusteeseen, joka koskee riidanalaisen toimenpiteen perusteltavuutta sen järjestelmän luonteen ja rakenteen johdosta, jonka osa se on. Unionin yleinen tuomioistuin täsmentää valituksenalaisen tuomion 94 kohdassa, että sen tehtävänä on WDFG:n esittämien väitteiden perusteella ”tutkia, onko komission tässä tapauksessa valitsema viitekehys asianmukainen”.

valikoivuutta koskevan arviointimenetelmän ensimmäisessä vaiheessa,⁵⁹ joten WDFG:llä ja Espanjalla on oikeus arvostella oikeudellisesti unionin yleisen tuomioistuimen siihen liittyviä toteamuksia, vaikka mainitut asianosaiset eivät esittäneetkään ensimmäisessä oikeusasteessa perusteluja, joiden tarkoituksena olisi ollut riitauttaa erityisesti komission päätös tältä osin.

35. Huomautan lisäksi, että WDFG:n ja Espanjan ainoiden valitusperusteiden nyt tarkasteltavissa osissa esittämässä väitteissä arvostellaan täsmällisellä ja yksityiskohtaisella tavalla valituksenalaisen tuomion perusteluja ja ne koskevat enimmäkseen sitä, onko unionin yleinen tuomioistuin noudattanut tuomioistuinvalvonnan rajoja ja sen käyttämistä koskevia sääntöjä. Näin ollen niitä ei ole voitu käsitellä unionin yleisessä tuomioistuimessa.⁶⁰

36. Näin ollen katson edellä esitetyn perusteella, että WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäinen osa sekä Espanjan ainoan valitusperusteen ensimmäinen ja toinen osa on otettava tutkittavaksi.

b) Asiakysymys

1) Alustavat huomautukset

37. Komissio antaa valtioneuvoston päätöksen koskevassa tiedonannossa määritelmän, jonka mukaan viitejärjestelmä ”muodostuu johdonmukaisesta sääntökokonaisuudesta, jota sovelletaan objektiivisten kriteerien perusteella yleensä kaikkiin sen tavoitteen määrittelemään soveltamisalaan kuuluviin yrityksiin”.⁶¹ On kuitenkin syytä korostaa, ettei unionin tuomioistuin ole toistaiseksi soveltanut kyseistä määritelmää, vaan sen mukaan viitejärjestelmänä on edelleen ”asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai ’normaali’ verojärjestelmä”.⁶²

38. Kun otetaan huomioon kansallisten verojärjestelmien monitahoisuus ja yritysten verotaakan määrittämiseen vaikuttavien muuttujien moninaisuus, useat osapuolet ovat korostaneet, että tällaisen ”yleisen” järjestelmän määrittäminen on käytännössä vaikeaa ja tällaisen toimenpiteen tulos sattumanvarainen.⁶³ Kyseisten vaikeuksien valossa ja sen toteamuksen perusteella, että yhden ainoan viitejärjestelmän määrittäminen on mahdotonta, on päädytty siihen, ettei tällainen toimi ole luonteeltaan ratkaiseva, ja huomiota on kiinnitetty ennemminkin kyseessä olevasta toimenpiteestä johtuvaan erilaiseen kohteluun,⁶⁴ tai sitten on ehdotettu paluuta järjestelmään, joka perustuu yleisen toimenpiteen käsitteeseen.⁶⁵

39. Vaikka viitejärjestelmän määrittäminen on kiistatta edelleen yksi hankalimmista valikoivuuksiperusteiden arviointiin liittyvistä toimenpiteistä, mikä johtuu osaksi unionin tuomioistuimen haluttomuudesta määrittellä tarkkoja perusteita, jotka ohjaisivat komissiota ja jäsenvaltioiden viranomaisia kyseisessä tehtävässä,⁶⁶ unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä vakiintunut lähestymistapa, jossa valikoivuuden käsite pyritään nykyään rinnastamaan syrjinnän

⁵⁹ Ks. valituksenalaisen tuomion 92–141 kohta.

⁶⁰ Ks. vastaavasti tuomio I.6.2006, P & O European Ferries (Vizcaya) ja Diputación Foral de Vizcaya v. komissio (C-442/03 P ja C-471/03 P, EU:C:2006:356, 60 kohta).

⁶¹ 133 kohta.

⁶² Ks. tuomion WDFG 57 kohta. Kursivointi tässä.

⁶³ Julkisasiamies Saugmandsgaard Øe kuvailee tätä vaikeutta erityisen hyvin ratkaisuehdotuksen A-Brauerei 121–140 kohdassa. Ks. myös julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotus Andres v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 101–105 kohta).

⁶⁴ Ks. julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2017:854, 88 kohta).

⁶⁵ Ks. julkisasiamies Saugmandsgaard Øen ratkaisuehdotus A-Brauerei.

⁶⁶ Ks. julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotus Andres v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 101 kohta).

käsitteeseen, ei anna mahdollisuutta olla huomioimatta kyseistä toimenpidettä tai kieltää sen merkitystä. Syrjinnän etsinnän on nimittäin aina perustuttava vertailukohtaan (*tertium comparationis*), jonka perusteella voidaan tutkia perusteettoman syrjinnän olemassaolo. Viitejärjestelmänä oleva verojärjestelmä, tulkittuna sen tavoitteen valossa, muodostaa tällaisen vertailukohdan valikoivuuden arvioinnissa,⁶⁷ minkä takia sen keskeistä merkitystä – jota unionin tuomioistuin on useaan otteeseen korostanut viitatessaan erityisesti verotoimenpiteiden tutkintaan –⁶⁸ ei voida kyseenalaistaa.⁶⁹

40. Mutta mitä perusteita tämän järjestelmän määrittämisessä on sovellettava?

41. Mielestäni olennaista on ennen kaikkea se, että kyseisen järjestelmän muodostavien sääntöjen määrittämisessä sovelletaan objektiivisia perusteita, jotta mahdollistetaan myös sen perustana olevien arviointien tuomioistuINVALVONTA.

42. Vaikka viitejärjestelmän määrittämisessä merkityksellisen yritysten verotaakan objektiivinen rekonstruointi saattaa joskus edellyttää sellaisten säännösten huomioon ottamista, jotka eivät ole osa sitä tiettyä verojärjestelmää, johon riidanalainen toimenpide kuuluu,⁷⁰ on tärkeää, ettei tällainen toimenpide johda asian ratkaisemiseen abstraktin ajatusrakennelman perusteella.⁷¹ Näin ollen on mielestäni lähdettävä siitä olettamasta, että asianomaisen jäsenvaltion tehtävänä on määrittää viitejärjestelmä, kun se käyttää yksinomaista toimivaltaansa välittömän verotuksen alalla. Kuten jäljempänä esitetään selkeämmin, tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että komission olisi kansallisen toimenpiteen valikoivuutta koskevassa tarkastelumenettelyssä kaikissa tapauksissa perustettava arviointinsa asianomaisen jäsenvaltion ilmoittamaan viitejärjestelmään voimatta riitauttaa sitä, vaan ainoastaan sitä, että viitejärjestelmä muodostuu jonkin jäsenvaltion verojärjestelmään sisältyvien sääntöjen ja periaatteiden kokonaisuudesta ja että viitejärjestelmä on määritettävä viimeksi mainitun järjestelmän perusteella.

43. On myös todettava, että valtiontuen käsitettä koskevassa komission tiedonannossa hyväksytyt määritelmän mukaisesti viitejärjestelmän osaksi määritettyjen sääntöjen on muodostettava johdonmukainen kokonaisuus. Tässä yhteydessä on syytä korostaa, että johdonmukaisuuden vaatimus sekä rajoittaa komission toimintamahdollisuuksia että muodostaa seikan, johon komissio voi tukeutua riitauttaakseen asianomaisen jäsenvaltion ehdottaman viitejärjestelmän.

44. Objektiivisuus, konkreettisuus ja johdonmukaisuus ovat siis ne perusteet, jotka on huomioitava määrittäessä viitejärjestelmää kansallisen verotoimenpiteen valikoivuutta koskevan arvioinnin ensimmäisessä vaiheessa. Vielä on määritettävä menetelmä, jonka ansiosta kyseinen määrittäminen ei olisi niin sattumanvaraista.⁷²

⁶⁷ Ks. vastaavasti tuomion Andres 89 kohta.

⁶⁸ Unionin tuomioistuin on todennut tältä osin, että ”itse edun olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan suhteessa niin sanottuun ’normaaliin’ verotukseen”; ks. vastaavasti tuomio 6.9.2006, Portugali v. komissio, C-88/03 (EU:C:2006:511, 56 kohta); tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansesstadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55 kohta) ja tuomion Andres 88 ja 89 kohta.

⁶⁹ Edellä on kuitenkin jo täsmennetty, että tämä pätee oikeudellisesti valikoiviin toimenpiteisiin, eikä kolmivaiheista arviointimenetelmää voida soveltaa tosiasiallisesti valikoiviin menetelmiin.

⁷⁰ Kuten tuomioon 8.9.2011, komissio v. Alankomaat johtaneessa asiassa (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

⁷¹ Unionin tuomioistuin on jo täsmennänyt tuomiossa Andres (103 kohta), että verotoimenpiteen valikoivuutta ei voida arvioida oikein sellaisten muutamien säännösten muodostaman viitejärjestelmän perusteella, jotka on irrotettu keinotekoisesti laajemmasta lainsäädännöllisestä kehyksestä.

⁷² Olen hyvin tietoinen tämän tehtävän vaikeudesta sekä sellaisten tahojen esittämien väitteiden vakuuttavuudesta, joiden mielestä viitejärjestelmän määrittäminen on vain (eikä edes voi olla muuta kuin) subjektiivisen valinnan tulos. Kun otetaan huomioon, miten keskeinen merkitys kyseisellä käsitteellä nykyään on verotoimenpiteiden valikoivuutta koskevissa arvioinneissa, katson kuitenkin, että on hyödyllisempää pyrkiä löytämään tapa ”elää” tämän seikan kanssa sen sijaan, että itsepintaisesti vain osoitetaan sen käytännön soveltamisen objektiivinen vaikeus.

45. Tämä ei mielestäni edellytä suhteetonta yksinkertaistamista. On nimittäin täysin selvää, että unionin tuomioistuin on soveltanut laajaa soveltamistapaa siltä osin kuin on kyse yksittäisen jäsenvaltion yleiseen yhteisöverojärjestelmään kuuluvista toimenpiteistä.⁷³ Mielestäni tämän toteamuksen ei pidä kuitenkaan johtaa siihen, että yleisen järjestelmän määritetään mekaanisesti olevan viitejärjestelmä kyseisten toimenpiteiden arviointia varten, kuten näytetään esitettävän komission kirjallisissa huomautuksissa ja kuten oikeuskirjallisuudessaakin on ehdotettu.⁷⁴ Vaikka suurimmassa osassa tapauksia päädytään tällaiseen tulokseen, automaattisesti toimiminen ei ole mielestäni metodologisesti oikein, koska sen seurauksena valikoivuutta koskevan tutkinnan ensimmäinen ja toinen vaihe jäisivät vaille käytännön merkitystä kokonaisen verotoimenpiteiden luokan osalta. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että – riippuen kyseessä olevasta toimenpidetyypistä ja siitä, minkä verojärjestelmän osa kyseinen toimenpide on – viitejärjestelmän määrittämisessä ei voitaisi noudattaa osittain erilaisia perusteita, kuten jäljempänä todetaan.

46. Edellä esitetyn perusteella katson, että viitejärjestelmän määrittäminen on välttämätöntä aloittaa arvioimalla riidanalaista toimenpidettä ja erityisesti sitä erilaista kohtelua, joka kyseisellä toimenpiteellä aikaansaadaan yritysten välille sovellettaessa siinä määriteltyjä perusteita.

47. Sellaisten perusteiden määrittäminen, joiden perusteella jonkin yrityksen tilanne eroaa toisen yrityksen tilanteesta ja joiden johdosta kyseiseen yritykseen sovelletaan erilaisia verosääntöjä, kuuluu kansallisen lainsäätäjän harkintavaltaan. Valtiontukisäännöt rajoittavat kyseistä harkintavaltaa, koska niillä vaikutetaan asioihin silloin, kun ominaisuuksiltaan yhteneviä tilanteita koskevien sääntöjen soveltaminen johtaa syrjintään veroedun saamisessa. Tässä tilanteessa se, että valikoivuuden arvioinnissa lähdetään liikkeelle yritysten erilaisesta kohtelusta, joka johtuu tarkasteltavan toimenpiteen soveltamisesta, konkretisoi viitejärjestelmän määrittämistä.

48. Tällaista toimenpidettä ja sen soveltamisen vaikutuksia tutkimalla voidaan nimittäin selvittää paitsi ne yritykset, jotka ovat erilaisen kohtelun kohteena, myös tekijä, josta tämä erilainen kohtelu johtuu. Toisin sanoen tällä tavalla voidaan määrittää se, ”kenen välillä” ja ”missä asiassa” erilaista kohtelua esiintyy. Erilaisessa kohtelussa voi esimerkiksi olla kyse tietystä oikeudellista instituutiota koskevan sääntelyn tai erityisen verojärjestelmän näkökohdista tai se voi liittyä asianomaisen jäsenvaltion koko verojärjestelmään.

49. Tässä yhteydessä viitejärjestelmän määrittäminen on yleensä helpompaa silloin, kun yritysten erilainen kohtelu johtuu erityistarkoituksessa luodusta verojärjestelmästä – josta voidaan mainita esimerkkinä uusi ympäristövero – jollaisesta oli kyse 26.4.2018 annetussa tuomiossa ANGED⁷⁵ (jäljempänä tuomio ANGED) ja 22.12.2008 annetussa tuomiossa British Aggregates v. komissio⁷⁶ (jäljempänä tuomio British Aggregates). Tällaisissa tapauksissa nimittäin erilainen kohtelu – riippumatta siitä, kuuluuko se erottamattomasti verovelvollisuuteen vai liittykö se sitä koskeviin soveltamisääntöihin – johtuu tietystä erillisestä sääntöjen kokonaisuudesta, jonka kyseessä oleva verojärjestelmä muodostaa. Kyseinen sääntökokonaisuus muodostaa viitejärjestelmän, jonka perusteella toimenpiteen valikoivuutta arvioidaan. Sitä vastoin tapaus, jossa tarkasteltava toimenpide on osa yhtä tai useampaa olemassa olevan yleisen verojärjestelmän alajärjestelmää, kuten tuomioihin Andres ja A-Brauerei johtaneissa asioissa, tai jossa toimenpide muodostaa oman erillisen säännön, on monimutkaisempi. Tällaisissa tapauksissa on lähdettävä liikkeelle

⁷³ Ks. julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotus Andres v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 106 kohta).

⁷⁴ Ks. vastaavasti J. SMER R. ja P. PIOTROWSKI S., *Selectivity in Corporate Tax Matters After World Duty Free: A Tale of Two Consistencies Revisited*, Intertax, 2018, s. 156–158.

⁷⁵ C-236/16, EU:C:2018:291.

⁷⁶ C-487/06 P, EU:C:2008:757.

tarkasteltavana olevasta toimenpiteestä ja yksilöitävä se sääntökokonaisuus, jota sovelletaan esillä olevassa asiassa ja joka on sekä johdonmukainen että täydellinen. Tämä sääntökokonaisuus voi vastata yleistä verojärjestelmää kokonaisuutena tarkasteltuna tai yhtä sen alajärjestelmistä, tai sääntökokonaisuus voi itsessään muodostaa kyseisen toimenpiteen, jos toimenpide osoittautuu säännöksi, jolla on oma itsenäinen oikeudellinen logiikkansa ja jonka ulkopuolella ei ole mahdollista yksilöidä johdonmukaista sääntökokonaisuutta. Jos toimenpidettä ei voida erottaa asianomaisen jäsenvaltion koko verojärjestelmästä, viitekehyksenä on käytettävä tätä järjestelmää.

50. Katson lisäksi, että viitejärjestelmän määrittämisessä on huomioitava – kontradiktorisesti asianomaisen jäsenvaltion kanssa – tarkasteltavien sääntöjen sisältö ja rakenne sekä niiden systeeminen asema ja niiden keskinäiset yhteydet sen sijaan, että se perustuisi kansallisen lainsäätäjän tavoittelemiin tavoitteisiin. Tämä johtuu siitä, että metodologian kannalta kyseiset tavoitteet määritetään eri vaiheessa kuin viitejärjestelmä, eli vasta viitejärjestelmän määrittämisen jälkeen, jotta kyseinen määrittäminen voitaisiin tehdä mahdollisimman objektiivisesti, kuten edellä on esitetty.⁷⁷

51. Edellä esitetyt seikat huomioon ottaen tutkin seuraavaksi väitteitä, jotka valittajat ovat esittäneet tarkasteltavina olevissa ainoiden valitusperusteidensa osissa.

2) WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan ensimmäinen väite ja Espanjan ainoan valitusperusteen ensimmäinen osa

52. WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan ensimmäisen väitteen ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan mukaan unionin yleinen tuomioistuin on korvannut riidanalaisen päätöksen perusteet omillaan käyttämällä eri viitejärjestelmää kuin komissio. Niiden mukaan komissio oli määrittänyt viitejärjestelmäksi rahallisen liikearvon verokohtelua koskevat säännöt, kun taas unionin yleinen tuomioistuin on sisällyttänyt – tukeutuen analyysiin, joka eroaa aineellisesti komission suorittamasta analyysistä – kyseiseen järjestelmään myös muuta kuin liikearvoa koskevan verokohtelun.⁷⁸

53. Muistutan tässä yhteydessä, että valvoessaan laillisuutta SEUT 263 artiklassa tarkoitettuun tavoin unionin tuomioistuimella ja unionin yleisellä tuomioistuimella on toimivalta ratkaista toimivallan puuttumiseen, olennaisten menettelymääräysten rikkomiseen, EUT-sopimuksen tai sen soveltamista koskevan minkä tahansa oikeussäännön rikkomiseen taikka harkintavallan väärinkäyttöön liittyvät kanteet. SEUT 264 artiklassa määrätään, että riidanalainen toimi kumotaan, jos kanne on aiheellinen. Unionin tuomioistuin ja unionin yleinen tuomioistuin eivät siis voi korvata riidanalaisen toimenpiteen toteuttajan perusteluja omillaan.⁷⁹ Kuten 27.1.2000 annetussa tuomiossa DIR International Film ym. v. komissio⁸⁰ on täsmennetty, ”unionin yleinen tuomioistuin saattaa kumoamiskannetta käsitellessään päätyä tulkitsemaan riidanalaisen

⁷⁷ Kuten julkisasiamies Saugmandsgaard Øen ratkaisuehdotus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, 149–159) osoittaa, lainsäätäjän tavoittelemien tavoitteiden huomioiminen tuo viitejärjestelmän määrittämiseen (ylimääräisen) subjektiivisuustekijän ja hankaloittaa samalla huomattavasti kyseistä toimenpidettä. Huomautan myös, ettei unionin tuomioistuimen tuomion perusteluissa viitejärjestelmän määrittämisestä ole jälkeäkään merkityksellisten sääntöjen tavoitteita koskevasta vilkkaasta keskustelusta, johon julkisasiamies Saugmandsgaard Øe viittaa ratkaisuehdotuksessaan.

⁷⁸ WDFG viittaa erityisesti valituksenalaisen tuomion 92 ja 140 kohtaan.

⁷⁹ Ks. tuomio 27.1.2000, DIR International Film ym. v. komissio (C-164/98 P, EU:C:2000:48, 38 kohta); tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio (C-487/06 P, Kok., s. I-10515, 141 kohta) ja tuomio 24.1.2013, Frucona Košice v. komissio (C 73/11 P, EU:C:2013:32, 89 kohta).

⁸⁰ C-164/98 P, EU:C:2000:48.

toimenpiteen perusteluja eri tavoin kuin toimenpiteen toteuttaja ja joissakin tilanteissa jopa hylkäämään viimeksi mainitun esittämät nimenomaiset perustelut”, mutta tämä ei ole mahdollista, ”jollei se ole aineellisesti perusteltua”.⁸¹

54. Valittajien väite, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin on päätenyt oman analyysinsa perusteella erilaiseen viitejärjestelmään kuin komissio riidanalaisessa päätöksessään, ei vaikuta ensi näkemältä täysin perusteettomalta. Kuten WDFG ja Espanja aivan oikein toteavat, komissio nimittäin toteaa riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 96 perustelukappaleessa, että ”soveltuva viitekehys [riidanalaisen] toimenpiteen arviointiin on ”Espanjan yleiseen yhtiöverojärjestelmään sisältyvät ”säännöt, jotka koskevat *liikearvon verokohtelua*”.⁸² Unionin yleinen tuomioistuin sitä vastoin toteaa valituksenalaisen tuomion 70, 92 ja 140 kohdassa, että komissio otti valikoivuutta koskevan arviointinsa viitekehyyksi *liikearvon verokohtelun*, ja täsmentää tuomion 92 kohdassa, että komissio ei ”rajoittanut tätä kehystä pelkästään rahallisen liikearvon verokohteluun”.

55. Perusteellisemmän tarkastelun perusteella katson kuitenkin, ettei unionin yleinen tuomioistuin ole ottanut riidanalaisista päätöistä huomioon vääristyneellä tavalla eikä korvannut kyseisen päätöksen perusteluja omillaan. Nyt tarkasteltavissa väitteissä keskitytään riidanalaisen päätöksen ja valituksenalaisen tuomion välillä olevaan terminologiseen eroon, joka ei liity – toisin kuin valittajat väittävät mutta kuten komissio aivan oikein korostaa – kahden aineellisesti erilaisen viitejärjestelmän määrittämiseen.

56. Jotta voidaan hahmottaa asiallinen yhteneväisyys komission tekemän arvioinnin tuloksen ja unionin yleisen tuomioistuimen siitä tekemän tulkinnan tuloksen välillä, on tarkasteltava riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 89 perustelukappale, jota unionin yleinen tuomioistuin siteeraa valituksenalaisen tuomion 70 kohdassa. Kyseisessä perustelukappaleessa komissio ennakoii valikoivuutta koskevan arviointinsa lopputulokseen ja vastaa Espanjan hallituksen väitteisiin, joiden mukaan viitejärjestelmä oli rajoitettava sellaisen liikearvon verokohteluun, joka seuraa omistussuuden hankinnasta muualla kuin Espanjassa sijaitsevasta yhtiöstä. Komissio toteaa selväsanaisesti, että sen mielestä ”[riidanalaisista] toimenpidettä on arvioitava ottamalla huomioon yleiset yhtiöverosäännökset, joita sovelletaan tilanteissa, joissa liikearvon syntyminen johtaa veroetuun”, ja täsmentää, että sen näkemys perustuu toteamukseen siitä, että ”tilanteet, joissa liikearvon voi kirjata kuluksi, eivät kata kaikkia rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevia veronmaksajia”.

57. Pidän komission perusteluja johdonmukaisina. Lähtökohtana on sen toteaminen, että riidanalainen sääntö sallii omistussuuden hankinnasta seuraavan liikearvon kirjaamisen kuluksi vain siinä tapauksessa, että omistussuus on hankittu yhtiöstä, jonka kotipaikka on muualla kuin Espanjassa. Tämän toteamuksen perusteella komissio päätti tutkia, oliko riidanalainen toimenpide mahdollisesti valikoiva siltä osin kuin sen johtaa sellaisten yritysten syrjintään, jotka harjoittavat samankaltaista liiketoimintaa eli hankkivat omistussuosuuksia, mutta kohteena ovat Espanjaan sijoittautuneet yhtiöstä. Näin ollen valikoivuuden arvioinnissa käytettävän viitejärjestelmän on sisällettävä myös säännöt, jotka koskevat tällaisista hankinnoista johtuvan liikearvon verokohtelua. Kuten edellä mainitusta johdanto-osan 89 perustelukappaleesta ilmenee, komissio lähtee siitä oletuksesta, että Espanjan kirjanpito- ja verojärjestelmän periaatteiden perusteella omistussuuden hankinnasta Espanjaan sijoittautuneesta yhtiöstä seuraavaan liikearvoon

⁸¹ Idem, 42 kohta.

⁸² Kursivointi tässä.

sovelletaan samanlaisia sääntöjä kuin liikearvoon yleensäkin,⁸³ ja näiden sääntöjen perusteella kyseinen liikearvo on kirjattava erillisenä aineettomana varallisuuseränä heti, kun hankinnan tehnyt yritys ottaa kohdeyrityksen määräysvaltaansa,⁸⁴ ja se voidaan kirjata kuluksi ainoastaan yritysten yhteenliittymässä.⁸⁵ Tätä päätelmää tukee nimenomaisesti riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 99 perustelukappale, jossa komissio toteaa, että Espanjan verotuksessa liikearvo – jolla siis tarkoitetaan liikearvoa yleisesti, ei pelkkää rahallista liikearvoa – ”merkitään erikseen kirjanpitoon yritysten yhdistymisen jälkeen”, ja täsmentää vielä, että ”jos yrityksen liiketoiminta hankitaan sen osakkeita hankkimalla – – liikearvo syntyy ainoastaan, jos ostaja- ja kohdeyritys yhdistyvät myöhemmin siten, että määräysvalta siirtyy ostajayritykselle”. Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 100 perustelukappaleessa komissio toteaa vielä selväsanaisemmin, että ”[riidanalainen] toimenpide poikkeaa vertailujärjestelmästä, kun se sallii rahallisen liikearvon – joka on liikearvo, joka olisi kirjautunut, jos yritykset olisivat yhdistyneet – kirjaamisen erikseen, vaikka yritysten yhteenliittymää ei muodostuisi”, ja täsmentää, että ”poikkeus ei synny ajanjaksosta, jonka kuluessa rahallisen liikearvon voi kirjata kuluksi, verrattuna tavanomaisen liikearvon kirjaamisaikaan, vaan erilaisesta kohtelusta kotimaisten ja rajat ylittävien liiketoimien välillä”.

58. Näin ollen on todettava, että nimetessään riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 92–96 perustelukappaleessa viitejärjestelmäksi ”säännöt, jotka koskevat rahallisen liikearvon verokohtelua”, komissio viittaa kyseisen päätöksen logiikan mukaisesti omistusosuuksien hankinnasta seuraavan liikearvon kirjaamista kuluksi koskevien erityissääntöjen lisäksi Espanjan yleiseen yhteisöverojärjestelmään sisältyviin yleisiin sääntöihin liikearvon kirjaamisesta kuluksi, sillä ne muodostavat merkityksellisen kehyksen ensin mainittujen sääntöjen arvioinnin kannalta.

59. Huolimatta siitä, että riidanalaisessa päätöksessä ja valituksenalaisessa tuomiossa on käytetty erilaista terminologiaa ja että valituksenalaisen tuomion perustelut olisivat voineet olla tämän seikan osalta yksiselitteisemmät, edellä esitetyn perusteella voidaan todeta, ettei unionin yleisen tuomioistuimen soveltama viitejärjestelmä eroa komission määrittämästä vertailujärjestelmästä. Unionin yleinen tuomioistuin ei siis ole korvannut riidanalaisen päätöksen perusteluita omillaan eikä se myöskään ole ottanut vääristyneellä tavalla kyseisen päätöksen sisältöä tai tulkinnut sitä virheellisesti. Valituksenalaisen tuomion 70, 92 ja 140 kohdassa esitetty tulkinta on perusteltu riidanalaisen päätöksen merkitysten seikkojen perusteella.

60. Edellä esitetyistä syistä katson, että WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan ensimmäinen väite sekä Espanjan ainoan valitusperusteen ensimmäinen osa on hylättävä perusteettomina.

3) WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan toinen väite ja Espanjan ainoan valitusperusteen toinen osa

61. WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan toinen väite ja Espanjan ainoan valitusperusteen toinen osa sisältävät kaksi erillistä väitettä.

⁸³ Huomautan tässä yhteydessä, että komissio tarkastelee riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 22 perustelukappaleessa TRLIS-säädöksen 89 §:n 3 momenttia, jossa säädetään omistusosuuksien hankkimisesta Espanjaan sijoittautuneissa yhtiöissä seuraavan liikearvon kirjaamisesta kuluksi yritysten yhteenliittymässä, sekä TRLIS-säädöksen 11 §:n 4 momentin, jossa asetetaan ehdot omistusosuuden hankinnasta seuraavan liikearvon kirjaamiselle kuluksi yhteisöveroan sovellettavan veropohjan määrittämistä varten, soveltamista.

⁸⁴ Ks. riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 18 perustelukappale.

⁸⁵ Ks. riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 19 perustelukappale.

62. Ensimmäisessä väitteessä, jonka WDFG esittää ensisijaisesti, valittaja moittivat unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että se on korvannut riidanalaisen päätöksen perustelut omillaan katsoessaan, ettei riidanalainen toimenpide voi muodostaa itsessään viitejärjestelmää. Valittajat väittävät lähinnä, että komissio hylkäsi sen mahdollisuuden, että riidanalainen toimenpide muodostaa itsenäisen viitejärjestelmän, pelkästään sillä perusteella, ettei rajat ylittävälle yritysten yhdistymisille ole oikeudellisia esteitä, kun taas unionin yleinen tuomioistuin esitti valituksenalaisen tuomion 127–140 kohdassa täysin erilaisia perusteluja.

63. Tältä osin huomautan, kuten unionin yleinen tuomioistuin tekee valituksenalaisen tuomion 70 kohdassa, että komissio katsoi riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 89 perustelukappaleessa, ettei viitejärjestelmä voi rajoittua rahallista liikearvoa koskevaan verokohteluun, joka on otettu käyttöön riidanalaisella toimenpiteellä, koska tämä toimenpide hyödyttää vain yrityksiä, jotka hankkivat omistusosuuksia Espanjan ulkopuolella sijaitsevista yhtiöistä, ja että samantyyppisiä omistusosuuksia Espanjassa sijaitsevista yhtiöistä hankkiviin yrityksiin mahdollisesti kohdistuvan syrjinnän olemassaoloa on arvioitava ”ottamalla huomioon yleiset yhtiöverosäännökset, joita sovelletaan tilanteissa, joissa liikearvon syntyminen johtaa veroetuun”. Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 92–96 perustelukappaleessa, johon valittajat perustavat väitteensä perustelujen korvaamisesta, komissio vastaa ainoastaan Espanjan viranomaisten esittämiin huomautuksiin, joissa kyseenalaistettiin menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä alustavasti määritetty viitejärjestelmä ja korostettiin muun muassa sitä, että koska ulkomaisista yhtiöistä omistusosuuksia hankkivat yritykset ovat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti eri asemassa kuin kotimaisista yhtiöistä omistusosuuksia hankkivat yritykset, riidanalaista toimenpidettä on pidettävä omana erillisenä viitejärjestelmänään. Todettuaan, ettei näiden väitteiden tueksi ollut esitetty riittäviä tosiseikkoihin perustuvia perusteluja, komissio vahvisti menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä määritetyn järjestelmän viitejärjestelmäksi.

64. Huomautan riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 117 perustelukappaleesta, johon WDFG viittaa, että kyseinen kappale sisältyy valikoivuutta koskevan arvioinnin osaan, jossa komissio esittää johdanto-osan 92–114 perustelukappaleessa tekemäänsä arviointia koskevia lisäperusteluja ja jonka otsikko on ”[Riidanalaisen] toimenpiteen analysointi viitekehyksessä, jonka muodostaa liikearvon kohtelu toimissa kolmansien maiden kanssa”.⁸⁶ Tästä systematiikasta huolimatta edellä mainitusta johdanto-osan 117 perustelukappaleesta ilmenee, että siinä esitetyt toteamukset liittyvät ennemminkin etukäteisarviointiin, joka koskee riidanalaisella toimenpiteellä aikaansaadusta edusta hyötyvien yritysten ja sen ulkopuolelle jäävien yritysten tilanteiden rinnastettavuutta ja joka tehdään, kuten edellä on todettu, valikoivuutta koskevan arvioinnin toisessa vaiheessa, tai sitten ne liittyvät etukäteisarviointiin, joka koskee ”erilaiselle verokohtelulle espanjalaisia omistusosuuksia koskevien liiketoimien – – [ja] kolmansia maita koskevien toimenpiteiden osalta” esitettyjä perusteluja ja joka tehdään valikoivuutta koskevan arvioinnin kolmannessa vaiheessa. Sama pätee mielestäni 12.1.2011 annetun päätöksen johdanto-osan 114 ja 115 perustelukappaleeseen, joihin Espanja viittaa, kuten ilmenee selvästi mainittuja perustelukappaleita edeltävästä 113 perustelukappaleesta, jossa komissio täsmentää, että se ”on tutkinut – – eri kolmansien maiden lainsäädäntöä yksinomaan tarkastaakseen Espanjan viranomaisten väitteet selvistä, rajat ylittävien yhdistymisten oikeudellisista esteistä” ja että *tämä ei kuitenkaan millään tavoin tarkoita sen hyväksymistä, että tällaisilla esteillä voidaan perustella erilainen vertailujärjestelmä tässä asiassa.*⁸⁷ Toisin kuin Espanja väittää, komission noudattama menettelytapa, jonka mukaisesti unionin ulkopuolelle sijoittautuneisiin yrityksiin investoivien yritysten tilanne tutkitaan erillisessä päätöksessä, on täysin perusteltu, kun tarkoituksena on

⁸⁶ Ks. riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 89 perustelukappale ja A.2 kohta.

⁸⁷ Kursivointi tässä.

arvioida mahdollisuutta rinnastaa kyseiset yritykset ja Espanjassa sijaitseviin yrityksiin investoivat yritykset toisiinsa tai arvioida kyseisten kahden yritysryhmän erilaiselle kohtelulle esitettyjä perusteluja, ja se on myös täysin yhteensopiva sen kanssa, että viitekehys pidetään riidanalaisen toimenpiteen muodostamaa kehystä laaja-alaisempana.

65. Toisin kuin valittajat väittävät, se, että komissio olisi jättänyt huomioimatta rajat ylittävien yhdistymisten esteet, ei ole syynä komission päätelmälle, jonka mukaan riidanalainen toimenpide ei voi olla oikea viitejärjestelmä valikoivuuden arviointia varten, vaan tämä päätelmä perustuu siihen, että komission mielestä kyseistä toimenpidettä oli arvioitava sellaisen laajemman sääntökokonaisuuden valossa, joka sisältää sekä säännöt, joita sovelletaan omistusosuuksien hankinnasta kotimaisista yhtiöistä seuraavan liikearvon kirjaamisesta kuluksi, että periaatteet, joita sovelletaan yleisesti liikearvon kirjaamiseen kuluksi, sillä komission mukaan kyseiset säännöt on mukautettu näihin periaatteisiin siltä osin kuin niillä sallitaan liikearvon vähentäminen verotuksessa vain siinä tapauksessa, että omistusosuuden hankintaa seuraa yritysten yhdistyminen. Tämä päätelmä vahvistetaan mielestäni menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 17–22 perustelukappaleessa, joihin komissio viittaa useaan otteeseen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 92–96 perustelukappaleessa kumotakseen Espanjan väitteet.

66. Edellä esitettyjen seikkojen perusteella katsonkin, että ensimmäinen väite, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin on korvannut riidanalaisen päätöksen perustelut valituksenalaisen tuomion 127–140 kohdassa, on hylättävä perusteettomana.

67. Toisessa väitteessä, jonka WDFG esittää toissijaisesti, valittajat vetoavat siihen, että unionin yleisen tuomioistuimen ”korvaavaa” päättelyä, jonka mukaan riidanalainen toimenpide ei voi itsessään olla viitejärjestelmä, rasittaa oikeudellinen virhe. Valittajat katsovat yhtäältä, että riidanalaisen toimenpiteen tavoitteena on varmistaa verotuksen neutraalisuus omistusosuuksien hankinnassa sekä Espanjassa että ulkomailla eikä voida näin ollen voida sanoa, että sen tarkoituksena olisi vain tietyn erityisongelman ratkaiseminen, kuten unionin yleinen tuomioistuin niiden mukaan lausuu valituksenalaisen tuomion 139 kohdassa. Toisaalta valittajat väittävät unionin yleisen tuomioistuimen päättelyn johtavan siihen, että toimenpiteen valikoivuutta arvioidaan eri tavalla sen mukaan, onko kansallinen lainsäätäjät päättänyt ottaa käyttöön erillisen veron vai muuttaa yleistä verotusta, eli siitä, mitä sääntelytekniikkaa toimenpiteessä on käytetty.

68. Valituksenalaisen tuomion 94 kohdasta ilmenee, että unionin yleisen tuomioistuimen kyseisen tuomion 95–141 kohdassa esittämän päättelyn tarkoituksena on vastata WDFG:n väitteeseen, jonka mukaan komissio olisi pitänyt rajat ylittävien yhdistymisen tiellä olevien esteiden vuoksi määrittää riidanalainen toimenpide viitejärjestelmäksi.

69. Tämä päättely voidaan jakaa kolmeen osaan:

70. Ensimmäisessä osassa, joka käsittää valituksenalaisen tuomion 95–108 kohdan, käsitellään yleisesti kysymystä siitä, mitä menetelmää olisi sovellettava määrittäessä viitejärjestelmää valikoivuutta koskevan arvioinnin ensimmäisessä vaiheessa. Unionin yleinen tuomioistuin toteaa tuomion 98 kohdassa, että kyseisen viitejärjestelmän aineellisen ulottuvuuden määrittäminen on lähtökohtaisesti sidoksissa kyseiseen toimenpiteeseen, ja analysoituaan 8.9.2011 annettua tuomiota Paint Graphos⁸⁸ (jäljempänä tuomio Paint Graphos) ja 8.9.2011 annettua tuomiota

⁸⁸ C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550.

komissio v. Alankomaat⁸⁹ (jäljempänä tuomio komissio v. Alankomaat) se toteaa tuomion 102 kohdassa, että ”kyseisen toimenpiteen soveltamisalaan kuuluvien tilanteiden ja normaalin järjestelmän soveltamisalaan kuuluvien tilanteiden rinnastettavuuden arvioinnilla voidaan paitsi määrittää, onko toimenpiteen tavoitteella yhteys normaalin järjestelmän tavoitteeseen, myös rajata kyseisen järjestelmän aineellista ulottuvuutta”. Unionin yleinen tuomioistuin jatkaa toteamalla tuomion 103 ja 104 kohdassa, että näiden tilanteiden rinnastettavuuden perusteella voidaan myös todeta, että kyseessä on poikkeus, jos riidanalaisen toimenpiteen soveltamisalaan kuuluvia tilanteita kohdellaan eri tavalla kuin normaalin järjestelmän soveltamisalaan kuuluvia tilanteita, vaikka ne ovat rinnastettavissa toisiinsa, joten ”[valikoivuutta koskevan] arviointimenetelmän kahdessa ensimmäisessä vaiheessa tehtävä kokonaispäättely voi siis joissakin tapauksissa johtaa sekä normaalin järjestelmän määrittämiseen että poikkeuksen olemassaolon toteamiseen”.

71. Päättelynsä toisessa osassa, joka käsittää valituksenalaisen tuomion 109–125 kohdan, unionin yleinen tuomioistuin soveltaa saman tuomion 95–108 kohdassa kuvattua menetelmää ja arvioi sitä, voidaanko Espanjassa sijaitsevista yhtiöistä omistusosuuksia hankkivien yritysten ja ulkomailla sijaitsevista yhtiöistä omistusosuuksia hankkivien yritysten katsoa olevan komission määrittämän tavanomaisen järjestelmän päämäärän valossa tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa. Näin ollen rinnastettavuuden arviointi, joka yleensä tehdään valikoivuutta koskevan arvioinnin toisessa vaiheessa, tehdään kyseisessä tuomiossa jo mainitun arvioinnin ensimmäisessä vaiheessa, ja unionin yleisen tuomioistuimen mukaan viitejärjestelmä on rajattava arvioinnin tuloksen perusteella (valituksenalaisen tuomion 109 kohta). Kyseisen arvioinnin perusteella unionin yleinen tuomioistuin katsoo, että ”yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä, ja yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia Espanjassa asuvista yhtiöistä, ovat liikearvon verokohtelulle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa” (valituksenalaisen tuomion 122 kohta) ja että komissio on toiminut perustellusti, kun se otti tarkastelussa huomioon ”liikearvon verokohtelun normaalissa järjestelmässä eikä riidanalaisella toimenpiteellä aikaan saatua rahallisen liikearvon verokohtelua” (valituksenalaisen tuomion 123 kohta). Huomautettuaan, että kyseisellä toimenpiteellä, ”jonka nojalla omistusosuuksien hankkimisesta ulkomailla asuvista yhtiöistä johtuva liikearvo voidaan kirjata kuluksi, vaikka yritykset eivät yhdisty, kohdellaan näitä liiketoimia eri tavalla kuin omistusosuuksien hankintoja Espanjassa asuvista yhtiöistä, vaikka kummatkin liiketoimet ovat normaalille järjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa” (valituksenalaisen tuomion 124 kohta), unionin yleinen tuomioistuin hylkää päättelynsä tämän osan lopuksi WDFG:n väitteet paitsi siltä osin kuin ne liittyvät valikoivuutta koskevan arvioinnin ensimmäisessä vaiheessa tehtyyn viitejärjestelmän rajaamiseen myös siltä osin kuin ne liittyvät riidanalaisen toimenpiteen poikkeavan luonteen toteamiseen kyseisen arvioinnin toisessa vaiheessa, mikä vahvistaa, että ”näiden kahden vaiheen välillä on yhtymäkohtia ja toisinaan myös – kuten tässä tapauksessa – yhteistä päättelyä” (valituksenalaisen tuomion 125 kohta).

72. Päättelynsä kolmannessa osassa, joka kattaa valituksenalaisen tuomion 126–141 kohdan, unionin yleinen tuomioistuin arvioi, ”voiko riidanalainen toimenpide sille ominaisten erityispiirteiden perusteella ja siten mistään vertailuanalyseista riippumatta muodostaa yksinään oman viitekehyksensä” huolimatta siitä, että ”on olemassa verojärjestelmä, jolla on yhteys riidanalaiseen toimenpiteeseen ja jolla tavoitellun päämäärän kannalta liiketoimet, jotka eivät kuulu kyseisen toimenpiteen soveltamisalaan, ovat sen soveltamisalaan kuuluvien liiketoimien tilanteeseen rinnastettavassa tilanteessa”.

⁸⁹ C-279/08 P, EU:C:2011:551.

73. Valittajat eivät esitä suoraa kritiikkiä riitauttaukseen menetelmän, jota unionin yleinen tuomioistuin kuvaa valituksenalaisen tuomion 95–108 kohdassa. Tältä osin tyydyn siis vain huomauttamaan, että ensimmäisen ja toisen vaiheen yhdistäminen edellä mainituista kohdista ilmenevällä tavalla ei mielestäni näytä vastaavan tuomioita *Paint Graphos*⁹⁰ ja komissio v. *Alankomaat*,⁹¹ joihin unionin yleinen tuomioistuin tukeutuu, eikä myöskään unionin tuomioistuimen viimeaikaista oikeuskäytäntöä, jossa kyseiset vaiheet erotetaan selvästi toisistaan ja jonka mukaan viitejärjestelmä on määritettävä ennen sen päämäärän yksilöimistä ja tämä päämäärä on vuorostaan yksilöitävä ennen sen määrittämistä, minkä yritysten tilanne voidaan rinnastaa riidanalaisen toimenpiteen edunsaajayritysten tilanteeseen. Tällainen yhdistäminen johtuu todennäköisesti riidanalaisen päätöksen rakenteesta ja WDFG:n väitteistä, ja se hankaloittaa mielestäni entisestään sitä valmiiksi monitahoista kehystä, joka ilmenee veroimenpiteiden valikoivuuden arviointia käsittelevästä oikeuskäytännöstä. Kuten edellä on todettu,⁹² vaikka on tärkeää, että viitejärjestelmän määrittämisessä huomioidaan yhteys tarkasteltavaan toimenpiteeseen ja siitä johtuvaan erilaiseen kohteluun, se on pyrittävä määrittämään mahdollisimman objektiivisesti eli niin, ettei vielä tässä vaiheessa oteta huomioon kyseisen järjestelmän oletettua päämäärää tai tarkasteltavasta toimenpiteestä hyötyvien yritysten tilanteen ja sen ulkopuolelle jäävien yritysten tilanteen tosiasiallista rinnastettavuutta.

74. Valittajien esittämiä väitteitä, jotka sisältyvät nyt tarkasteltaviin väitteisiin ja joissa riitautetaan unionin yleisen tuomioistuimen päättelyn toinen osa eli valituksenalaisen tuomion 109–125 kohta, tarkastellaan samassa yhteydessä kuin valittajien ainoiden valitusperusteiden niihin liittyviä osia, joissa riitautetaan erityisesti viitejärjestelmän päämäärän määrittäminen.

75. Edellä mainitun päättelyn kolmatta osaa eli valituksenalaisen tuomion 126–141 kohtaa koskevat väitteet on mielestäni hylättävä.

76. Ensinnäkin olen sitä mieltä, että – toisin kuin valittajat väittävät – arviointi, jonka päätteeksi unionin yleinen tuomioistuin katsoi, ettei riidanalainen toimenpide voi muodostaa yksinään omaa viitekehystä ”sille ominaisten erityispiirteiden perusteella”,⁹³ ei perustu Espanjan kansallisen lainsäätäjän valitsemaan sääntelytekniikkaan, jonka mukaisesti riidanalaisista järjestelmää ei otettu käyttöön erityisellä verolailla vaan kansallinen lainsäätävä tyytyi vain uudistamaan yhteisöverolakia.

⁹⁰ Kyseisessä tuomiossa kuvataan ensimmäistä kertaa kolmivaiheinen arviointimenetelmä, ja sen 49 kohdassa unionin tuomioistuin esittää toteamuksen, johon on viitattu johdonmukaisesti myöhemmässä oikeuskäytännössä ja jonka mukaan aluksi on määritettävä yleinen tai ”normaali” verojärjestelmä, minkä jälkeen arvioidaan, poikkeako kyseinen toimenpide tästä järjestelmästä tutkimalla, otetaanko sillä käyttöön erilainen kohtelu sellaisten yritysten välillä, jotka ovat kyseiselle verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa verrattavissa olevassa tilanteessa tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen kannalta. Saman tuomion 50–62 kohdassa unionin tuomioistuin pitää tiukasti kyseisessä menetelmässä, koska se määrittää ensin vertailukohtana olevaksi oikeusjärjestelmäksi yhteisöveron (50 kohta) ja vasta seuraavassa vaiheessa toteaa poikkeuksen, joka johtuu osuuskuntien vapauttamisesta kyseisestä verosta (51 ja 52 kohta), ja arvioi, ovatko osuuskunnat kaupallisten yhtiöiden tilanteeseen verrattavissa olevassa tilanteessa (54–62 kohta). Kyseisen tuomion 64 kohdassa unionin tuomioistuin mainitsee vielä valikoivuutta koskevan arvioinnin kolmannen vaiheen tavoitteen.

⁹¹ Vaikka unionin tuomioistuin ei ole tuomiossa komissio v. *Alankomaat* aivan yhtä kaavamainen, se soveltaa samaa menetelmää kuin tuomiossa *Paint Graphos*, eli ensin määritetään viitejärjestelmä sen kansallisen lainsäädännön puitteissa, jossa asetetaan yrityksille, joiden toiminnasta aiheutuu NOx-päästöjä, näiden päästöjen vähentämistä koskevia velvoitteita (64 kohta), ja sitten todetaan – viitaten samalla kyseisen lainsäädännön ympäristöä ja ilman pilaantumisen hallinnointia koskevaan tavoitteeseen – että kyseisestä toimenpiteestä hyötyvät yritykset ovat kyseisen toimenpiteen ulkopuolelle jääviin yrityksiin rinnastettavassa tilanteessa siltä osin kuin niiden on noudatettava samoja NOx-päästöjen vähentämisvelvoitteita. Ks. myös julkisasiamies Mengozzin ratkaisuehdotus komissio v. *Alankomaat* (C-279/08 P, EU:C:2010:799, 43 ja 44 kohta).

⁹² Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 51 kohta.

⁹³ Ks. valituksenalaisen tuomion 126 kohta.

77. Pelkkien muutoseikkojen tarkastelun sijasta unionin yleinen tuomioistuin nimittäin arvioi riidanalaisen toimenpiteen tavoitetta ja vaikutuksia, minkä perusteella se totesi yhtäältä, että kyseinen toimenpide on vain ”laajemman veron – – yksityiskohtainen soveltamissääntö”⁹⁴ eikä sillä ole otettu käyttöön ”selvästi [rajattua verotusjärjestelmää], jolla on erityinen päämäärä ja joka – – erottuu kaikista muista – – verojärjestelmistä”,⁹⁵ ja huomautti toisaalta, että kyseisellä toimenpiteellä ”poiketaan pääsäännöstä, jonka mukaan liikearvo voidaan kirjata kuluksi ainoastaan yhteenliittymässä”.

78. Muistutan tässä yhteydessä, että vaikka unionin tuomioistuin on tosiaan vahvistanut – kuten valittajat huomauttavat – ettei tukeutuminen tiettyyn sääntelytekniikkaan voi olla ”riittävä valikoivuusedellytyksen tarkastelemisen kannalta merkityksellistä viitejärjestelmää määritettäessä, sillä muussa tapauksessa valtion toimenpiteiden muoto olisi ratkaisevalla tavalla tärkeämpi kuin niiden vaikutukset”,⁹⁶ se täsmensi tuomion WDFG 77 kohdassa, että se, että toimenpide on poikkeus yleisestä verojärjestelmästä, on täysin merkityksellinen kyseisen toimenpiteen valikoivuuden arvioinnin kannalta, kun siitä seuraa se, että erotetaan kaksi eri tavalla kohdeltavaa toimijoiden ryhmää, vaikka nämä kaksi ryhmää ovat kyseiselle järjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa.⁹⁷ Näin ollen ei voida katsoa, että unionin yleinen tuomioistuin on tukeutunut yksinomaan sääntelytekniikkaan liittyviin seikkoihin korostaessaan, että riidanalainen toimenpide on sen mielestä poikkeus. Huomaatan myös, että tuomiossa Andres, jossa oli kyse unionin yleisen tuomioistuimen tuomiota koskevasta valituksesta, unionin tuomioistuin kumosi kyseisen unionin yleisen tuomioistuimen tuomion nimenomaan sillä perusteella, ettei unionin yleinen tuomioistuin pitänyt komission määrittämää viitejärjestelmää poikkeuksena sovellettavasta pääsäännöstä.

79. Valituksenalaisen tuomion 137 kohdan viimeinen virke, jonka mukaan riidanalainen toimenpide ”ei – – ole kyseiseen järjestelmään nähden itsenäinen yhteisöverouudistus”, vahvistaa myös sen, ettei unionin yleisen tuomioistuimen noudattama lähestymistapa perustu vain muutoseikkojen tarkasteluun, sillä unionin yleinen tuomioistuin myöntää implisiittisesti, että Espanjan lainsäätäjän käyttämästä sääntelytekniikasta huolimatta kyseinen toimenpide olisi voinut muodostaa itsessään oman järjestelmän, jos se olisi täyttänyt tätä koskevat aineelliset edellytykset. Toisin kuin WDFG väittää, mikään ei mahdollista päätelmää, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin olisi arvioinut valikoivuutta toisella tavalla, jos Espanjan lainsäätjä olisi yhteisöveron uudistamisen sijasta ottanut käyttöön erilliset ja itsenäiset verot Espanjassa ja ulkomailla hankittuja omistusosuuksia varten. Kuten olen edellä esittänyt, unionin yleinen tuomioistuin näyttää sitä vastoin katsovan, että viitejärjestelmää määritettäessä on yksilöitävä paitsi tarkasteltavana olevasta toimenpiteestä hyötyvien yritysten verorasitus myös niiden yritysten verorasitus, jotka väittävät tullessa syrjityksi kyseistä toimenpidettä sovellettaessa, riippumatta siitä, kuuluvatko ne samaan yleiseen järjestelmään vai sovelletaanko niihin erityisiä verolakeja.

80. Toiseksi totean – siltä osin kuin valittajat riitauttavat valituksenalaisen tuomion 129 ja 130 kohtaan sisältyvän viittauksen julkisasiamies Warnerin ratkaisuehdotukseen Italia v. komissio⁹⁸ (jäljempänä julkisasiamies Warnerin ratkaisuehdotus) – että kyseisissä väitteissä ei moitita sinänsä julkisasiamies Warnerin ratkaisuehdotuksessa esitettyä toteamusta, jonka unionin yleinen tuomioistuin toistaa valituksenalaisessa tuomiossa ja jonka mukaan

⁹⁴ Ks. valituksenalaisen tuomion 134 kohta.

⁹⁵ Ks. valituksenalaisen tuomion 127 kohta.

⁹⁶ Ks. tuomion Andres 92 kohta.

⁹⁷ Ks. myös tuomion Andres 93 kohta.

⁹⁸ 173/73, ei julkaistu, EU:C:1974:52, s. 728.

verotoimenpide ei voi muodostaa itsenäistä viitejärjestelmää, ”jos sen tarkoituksena [on] ainoastaan ratkaista tietty erityisongelma”,⁹⁹ vaan valittajat arvostelevat unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 138 kohdassa esittämää lisäpäätelmää, jonka mukaan rajat ylittävien yhteenliittymien esteiden vaikutusten, joiden oletetaan kohdistuvan liikearvon verokohteluun, korjaaminen on tällainen erityisongelma, sekä sitä, että nyt käsiteltävä asia on rinnastettu mainitussa ratkaisuehdotuksessa esillä olleeseen asiaan.

81. Huomautan myös, että – toisin kuin valittajat väittävät – unionin yleisen tuomioistuimen päätelmä, jonka mukaan riidanalainen toimenpide ei voinut muodostaa omaa erillistä viitejärjestelmäänsä, ei perustunut kyseisellä toimenpiteellä tavoitellun päämäärän erityisluonteen tarkasteluun. Valituksenalaisen tuomion 135 ja 136 kohdasta nimittäin ilmenee, että unionin yleinen tuomioistuin teki tämän päätelmän sen tosiseikan perusteella, että kyseisellä toimenpiteellä ”poiketaan pääsäännöstä, jonka mukaan liikearvo voidaan kirjata kuluksi ainoastaan yhteenliittymässä”, kyseisen säännön soveltamisesta aiheutuvien epäedullisten vaikutusten neutralisoimiseksi, sekä todettuaan, ettei riidanalaisella toimenpiteellä tehdä omistussosuuksien hankkimisesta muodostuvasta liiketoimesta uutta yleistä kriteeriä, jonka perusteella liikearvon verokohtelu määräytyy, vaan sillä ”rajataan mahdollisuus kirjata liikearvo kuluksi ainoastaan omistussosuuksien hankkimiseen ulkomailla asuvista yhtiöistä” (valituksenalaisen tuomion 136 kohta). Unionin yleinen tuomioistuin ei siis viime kädessä pitänyt riidanalaisen toimenpiteen rajattua päämäärää ratkaisevana seikkana huolimatta tätä arviointia koskevasta päätelmästä, joka esitetään valituksenalaisen tuomion 139 kohdassa ja jota valittajat painottavat.

82. Näin ollen valittajien väitteet, joilla pyritään yhtäältä riitauttamaan käsiteltävän asian rinnastaminen julkisasiamies Warnerin ratkaisuehdotuksessa esillä olleeseen asiaan ja toisaalta osoittamaan, että riidanalaisen toimenpiteen päämääränä on erityisongelman ratkaisemisen sijasta verotuksen neutraalisuutta koskevan periaatteen turvaaminen, eivät mielestäni riitä kumoamaan unionin yleisen tuomioistuimen päättelyä valituksenalaisen tuomion 126–141 kohdassa.

83. Kaikkien edellä esitettyjen seikkojen perusteella katson, että WDFG:n ainoan valitusperusteen toisen väitteen ensimmäinen osa ja Espanjan ainoan valitusperusteen toinen osa on hylättävä perusteettomina.

4) WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan kolmas väite

84. Ainoan valitusperusteensa ensimmäisen osan kolmannessa väitteessä WDFG katsoo ensinnäkin, että unionin yleisen tuomioistuimen käyttämä viitejärjestelmä on määritetty mielivaltaisesti, koska ei ole selvää, minkä kriteerin perusteella johdonmukainen kehys, johon riidanalainen toimenpide unionin yleisen tuomioistuimen mukaan kuuluu, on yksilöity.

⁹⁹ Huomautan myös, että mainitussa julkisasiamies Warnerin ratkaisuehdotuksessa esitetään jäsennellympi arviointi asiassa 173/73 käsitellystä toimenpiteestä, jolla huojennettiin väliaikaisesti tekstiilialan sosiaaliturvamaksuja, jotta voitiin korjata muita epäsuotuisampi tilanne, johon naisvaltaiset alat olivat joutuneet edellisessä järjestelmässä. Julkisasiamies Warner katsoi, ettei kyseinen toimenpide voinut muodostaa itsenäistä verojärjestelmää, paitsi siksi, että toimenpiteellä puututtiin tietyn yksittäisen teollisuusalan tilanteeseen, myös siksi, että toimenpide oli ajallisesti rajattu, että se oli erottamaton osa lakia, jonka tavoitteena oli toteuttaa kyseisellä teollisuudenalalla ”rakennemuutos, uudelleenjärjestely ja muuntaminen”, ja toimenpiteen ei katsottu perustuvan yleisiin kriteereihin, joissa olisi otettu huomioon naisten osuus työvoimasta eri aloilla.

85. Katson komission tavoin, että tämä väite on hylättävä ja että unionin yleinen tuomioistuin on perustellut riittävästi päättelynsä, jonka perusteella se päätyi käsiteltävässä asiassa määrittämään viitejärjestelmäksi liikearvon verokohtelua koskevat säännöt yhteisöveron määrittämiseksi ja vahvistamaan riidanalaisessa päätöksessä tästä esitetyn arvioinnin pääkohdat. Tyydyn tältä osin vain viittamaan tämän ratkaisuehdotuksen 56–58 kohtaan.

86. Toiseksi WDFG väittää, että unionin yleinen tuomioistuin on määrittänyt virheellisesti ja perusteettomasti ensin määrittämässään viitejärjestelmässä säännön ja sitä koskevan poikkeuksen. WDFG:n mielestä unionin yleinen tuomioistuin toteaa virheellisesti valituksenalaisen tuomion 135 kohdassa, että kyseinen säännön mukaan liikearvoa ei ole mahdollista kirjata kuluksi – vaikka sekä TRLIS-säädöksen 12 §:n 6 momentissa että 89 §:n 5 momentissa sallitaan tämä – ja että riidanalaisella toimenpiteellä poiketaan kyseisestä säännöstä. Näin ollen WDFG väittää, että unionin yleinen tuomioistuin on sekoittanut keskenään säännön ja poikkeuksen kuten tuomioon Andres johtaneessa asiassa.

87. Mielestäni tämäkin väite on hylättävä. Kuten edellä on jo todettu, valituksenalaisen tuomion 135 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin nimittäin vahvistaa riidanalaisessa päätöksessä esitetyn arvioinnin, jonka perusteella Espanjan verolainsäädännön mukaan liikearvo – mukaan lukien rahallinen liikearvo, joka johtuu omistusosuuksien hankkimisesta kotimaisista yhtiöistä TRLIS-säädöksen 89 §:n 3 momentin mukaisesti – voidaan yleensä kirjata kuluksi ainoastaan yritysten yhteenliittymässä. Toisin kuin WDFG näyttää väittävän, unionin yleisen tuomioistuimen mukaan se, ettei rahallista liikearvoa voida kirjata kuluksi, ei siis ole se yleinen sääntö, josta riidanalaisella toimenpiteellä poiketaan, vaan periaate, jonka mukaan tällainen kuluksi kirjaaminen on yleensä mahdollista vain yritysten yhteenliittymässä ja jonka unionin yleinen tuomioistuin on päätellyt säännöksistä, jotka koskevat liikearvon verokohtelua yhteisöveron yhteydessä ja jotka voivat olla säännöksiä, jotka liittyvät liikearvon kirjaamiseen kuluksi yritysostoissa tai sellaisen rahallisen liikearvon kirjaamiseen kuluksi, joka seuraa omistusosuuksien hankkimisesta kotimaisista yhtiöistä ennen sulautumista. Tässä tilanteessa Espanjan hallituksen muodollisen tutkintamenettelyn yhteydessä esittämällä väitteellä – johon WDFG viittaa kirjallisissa huomautuksissaan – jonka mukaan Espanjan oikeuden mukaisesti sääntönä on liikearvon kirjaaminen kuluksi ja se, että omistusosuuksien hankkimisesta kotimaisista yhtiöistä seuraavaa rahallista liikearvoa ei voida kirjata kuluksi, jos yritykset eivät sulaudu, on ennemminkin poikkeus tästä säännöstä, ei ole merkitystä, koska se ei ole omiaan kumoamaan unionin yleisen tuomioistuimen lähtökohtana pitämää oletusta, jonka mukaan Espanjan oikeuden mukaisesti liikearvon kirjaaminen kuluksi edellyttää yleensä yritysten yhteenliittymistä.

88. Edellä esitetyn perusteella katson, että myös WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan kolmas väite ja näin ollen kyseisen valitusperusteen ensimmäinen osa kokonaisuudessaan on hylättävä perusteettomana.

2. WDFG:n ainoan valitusperusteen toinen osa ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen kolmas osa: virhe sen päämäärän määrittämisessä, jonka perusteella rinnastettavuuden tarkastelu suoritetaan

89. Väitteet, jotka WDFG esittää ainoan valitusperusteensa toisessa osassa ja Espanja ainoan valitusperusteensa kolmannessa osassa, koskevat valituksenalaisen tuomion 143–164 kohtaa, ja niissä riitautetaan kyseisen tuomion perustelut, joiden yhteydessä unionin yleinen tuomioistuin

määrittää viitejärjestelmän päämäärän ja tutkii, voidaanko riidanalaisella toimenpiteellä aikaan saadusta edusta hyötyvien ja sen ulkopuolelle jäävien yritysten tilanteet rinnastaa toisiinsa kyseisen päämäärän valossa.

a) Tutkittavaksi ottaminen

90. Komissio katsoo, ettei WDFG:n ainoan valitusperusteen toista osaa ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen kolmatta osaa voida ottaa tutkittavaksi. Se esittää kyseisen oikeudenkäyntiväitteen tueksi kaksi perustetta. Ensimmäinen peruste on sama kuin WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan ja Espanjan ainoan valitusperusteen ensimmäisen ja toisen osan yhteydessä esitetty peruste, jota on jo arvioitu edellä tämän ratkaisuehdotuksen 31–34 kohdassa. Viittaan kyseisiin kohtiin ja katson niissä esitettyjen seikkojen perusteella, että kyseinen peruste on hylättävä kokonaisuudessaan niiden väitteiden osalta, jotka WDFG ja Espanja esittävät ainoiden valitusperusteidensa nyt tarkasteltavissa osissa.

91. Toisessa perusteessaan komissio sitä vastoin katsoo, ettei kyseisiä väitteitä voida ottaa tutkittavaksi siitä syystä, että ne koskevat tosiseikkoihin liittyviä kysymyksiä, kuten kansallisen oikeuden sisällön ja ulottuvuuden määrittämistä.

92. Tältä osin muistutan, että vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että vaikei tosiseikkojen ja todisteiden arviointi ole sellainen oikeuskysymys, joka sinänsä kuuluisi unionin tuomioistuimen valitusasiassa harjoittaman valvonnan piiriin, lukuun ottamatta sitä tapausta, että nämä tosiseikat ja todisteet on otettu huomioon vääristyneellä tavalla, kun unionin yleinen tuomioistuin on määrittänyt asian tosiseikaston tai arvioinut sitä, unionin tuomioistuin on kuitenkin SEUT 256 artiklan nojalla toimivaltainen harjoittamaan tämän tosiseikaston oikeudelliseen luonnehdintaan ja sen pohjalta tehtyihin oikeudellisiin päätelmiin kohdistuvaa valvontaa.¹⁰⁰ Näin ollen silloin, kun valituksen yhteydessä tutkitaan unionin yleisen tuomioistuimen kansallisesta oikeudesta esittämät arvioinnit – jotka valtiontuen alalla ovat tosiseikkoja koskevia arviointeja – unionin tuomioistuin on toimivaltainen tutkimaan vain sen, onko kyseinen oikeus otettu huomioon vääristyneellä tavalla.¹⁰¹ Koska sitä vastoin valitusasiaa käsiteltäessä tapahtuva tarkastelu, jossa tutkitaan unionin yleisen tuomioistuimen kansallisesta oikeudesta unionin oikeuden tietyn säännöksen valossa esittämää oikeudellista luonnehdintaa, on oikeuskysymys, se kuuluu unionin tuomioistuimen toimivaltaan.¹⁰²

93. Tästä seuraa, että WDFG:n ja Espanjan väitteet, jotka liittyvät niiden Espanjan oikeuden sääntöjen *sisältöön tai ulottuvuuteen*, joihin unionin yleinen tuomioistuin tukeutui katsoessaan, että viitejärjestelmän päämääränä on ”verotuksellisen ja kirjanpidollisen kohtelun rinnakkaisuus”, on jätettävä tutkimatta, koska ne eivät sisällä erityistä ja varmistettua väitettä siitä, että kansallinen oikeus olisi otettu huomioon vääristyneellä tavalla.¹⁰³ Väitteet, joilla pyritään kyseenalaistamaan tapa, jolla määritettiin tavoite, jonka perusteella on arvioitu riidanalaisella toimenpiteellä aikaan saadusta edusta hyötyvien yritysten ja sen ulkopuolelle jäävien yritysten tilanteita, on sitä vastoin otettava tutkittaviksi. Samalla tavalla kuin määritettäessä viitejärjestelmää valikoivuuden

¹⁰⁰ Ks. tuomion Andres 77 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

¹⁰¹ Ks. tuomion Andres 78 kohta ja vastaavasti tuomio 3.4.2014, Ranska v. komissio (C-559/12 P, EU:C:2014:217, 79 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); tuomio 20.12.2017, Comunidad Autónoma del País Vasco ym. v. komissio (C-66/16 P–C-69/16 P, EU:C:2017:999, 98 kohta) ja tuomio 20.9.2018, Espanja v. komissio (C-114/17 P, EU:C:2018:753, 75 kohta).

¹⁰² Ks. tuomion Andres 78 kohta ja vastaavasti tuomio 3.4.2014, Ranska v. komissio (C-559/12 P, EU:C:2014:217, 83 kohta) ja tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansesstadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 61–63 kohta).

¹⁰³ Käsiteltävässä asiassa ei ole yksiselitteisesti esitetty tällaista väitettä, ja esimerkiksi Espanjan esittämistä väitteistä huolimatta katson joka tapauksessa, ettei asiakirja-aineistosta ilmene selvästi, että kansallisen oikeuden säännökset olisi otettu huomioon vääristyneellä tavalla, kuten edellytetään oikeuskäytännössä; ks. tuomio 20.9.2018, Espanja v. komissio (C-114/17 P, EU:C:2018:753, 75 kohta).

edellytystä koskevan arvioinnin ensimmäisessä vaiheessa, myös määritettäessä päämäärää, jonka valossa rinnastettavuutta tarkastellaan kyseisen arvioinnin toisessa vaiheessa, on nimittäin luonnehdittava oikeudellisesti kansallista oikeutta unionin oikeuden säännöksen perusteella.¹⁰⁴

b) Asiakysymys

94. Ainoan valitusperusteensa toisessa osassa WDFG riitauttaa ensinnäkin valituksenalaisen tuomion 143, 150, 155 ja 156 kohtaan sisältyvän toteamuksen, jonka mukaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on epäjohdonmukainen sen kysymyksen osalta, onko tarkasteltavasta toimenpiteestä hyötyvien yritysten tilannetta ja sen soveltamisalan ulkopuolelle jäävien yritysten tilanteita verrattava toisiinsa kyseisen toimenpiteen tavoitteen valossa vai pikemminkin sen järjestelmän päämäärän valossa, johon kyseinen toimenpide kuuluu. WDFG:n mukaan kyseisen tavoitteen ja kyseisen päämäärän on oltava samat ja jos näin ei ole, se johtuu siitä, että kansallinen lainsäätäjä on sisällyttänyt verojärjestelmään toimenpiteen, joka ei vastaa sen logiikkaa.

95. Tyydyn toteamaan tältä osin, ettei kyseinen väite vaikuta mitenkään valituksenalaisen tuomion laillisuuteen. WDFG ei nimittäin riitauta unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 156 kohdassa tekemää päätelmää, jonka mukaan rinnastettavuutta on viimeisimmän oikeuskäytännön perusteella tutkittava valikoivuutta koskevan arvioinnin toisessa vaiheessa sen viitejärjestelmän päämäärän valossa, johon tarkasteltava toimenpide kuuluu, eikä tämän toimenpiteen tavoitteen valossa, vaan WDFG väittää ainoastaan, ettei sillä ole merkitystä, kumpi niistä valitaan, koska niiden on lähtökohtaisesti oltava samat.

96. Toiseksi WDFG väittää, että unionin yleinen tuomioistuin katsoo virheellisesti valituksenalaisen tuomion 121 kohdassa, että yhteisöveron päämääränä on verotuksellisen tuloksen ja kirjanpidollisen tuloksen rinnakkaisuus. WDFG:n mukaan tällainen toteamus on paitsi mielivaltainen myös täysin perusteeton, koska yhteisöverot eroavat väkisin kirjanpidollisesta tuloksesta. Liikearvon kirjaamista kuluksi koskevien säännösten osalta WDFG väittää erityisesti, ettei TRLIS-säädöksessä tarkoitettujen eri vaihtoehtojen tavoitteena ole johdonmukaisuuden varmistaminen liikearvon verokohtelun ja kirjanpidollisen kohtelun välillä, vaan tavoitteena on välttää kaksinkertainen verotus ja varmistaa verotuksen neutraalisuus. Näin ollen unionin yleisen tuomioistuimen käsiteltävässä asiassa määrittämällä viitejärjestelmällä ja riidanalaisella toimenpiteellä on sama päämäärä. WDFG korostaa lisäksi, että tilanne on eri silloin, kun liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä ei ole olemassa rinnakkaisuutta. Espanja esittää samanlaisia väitteitä ainoan valitusperusteensa kolmannessa osassa ja vetoaa niiden tueksi suurelta osin samoihin perusteluihin kuin WDFG.

97. Mielestäni edellä esitettyjä väitteitä ei voida ottaa tutkittavaksi, koska niiden tarkoituksena on kyseenalaistaa Espanjan oikeuden sisältö ja ulottuvuus, jotka unionin yleinen tuomioistuin on määrittänyt. Kaikkien näiden väitteiden tueksi esitettyjen perustelujen tarkoituksena on nimittäin riitauttaa valituksenalaisen tuomion 116–120 kohtaan sisältyvät toteamukset, joiden mukaan ”liikearvon verokohtelun määräytyminen sen mukaan, onko kyseessä yritysten yhteenliittymä vai ei, liittyy kirjanpitojärjestelmän logiikkaan”. Kyseisten toteamusten perusteella unionin yleinen tuomioistuin katsoo valituksenalaisen 121 kohdassa, että liikearvon verokohtelun päämääränä on ”varmistaa tietty johdonmukaisuus” liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä ja että liikearvon verokohtelulla ei näin ollen ”pyritä kompensoimaan sitä, että rajat ylittäville yhteenliittymille on esteitä, tai varmistamaan

¹⁰⁴ Ks. vastaavasti tuomion Andres 80 kohta.

yhdenvertaista kohtelua erityyppisten omistusosuuksien hankintojen välillä”. Edellä mainitut toteamukset, jotka unionin yleinen tuomioistuin esittää liikearvoa koskevan Espanjan oikeuden verotuksellisista ja kirjanpidollisista periaatteista tekemänsä tulkinnan perusteella, eivät kuulu unionin tuomioistuimen muutoksenhaun yhteydessä harjoittaman valvonnan piiriin lukuun ottamatta tilanteita, joissa väitetään ja osoitetaan, että kyseiset periaatteet on otettu huomioon vääristyneellä tavalla.

98. Kolmanneksi ja edellä esitettyjen väitteiden lisäksi WDFG ja Espanja esittävät väitteen, joka liittyy riidanalaisen päätöksen perustelujen korvaamiseen viitejärjestelmän tavoitteen määrittämisen osalta. Niiden mukaan valituksenalaisen tuomion 121 kohdassa mainitulla tavoitteella ”varmistaa tietty johdonmukaisuus liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä” ei ole minkäänlaista yhteyttä sen paremmin riidanalaiseen päätökseen kuin Espanjan hallinnollisen menettelyn aikana esittämiin huomautuksiin.

99. Mielestäni tämä väite on hyväksyttävä. On nimittäin välttämätöntä todeta, ettei komissio mainitse riidanalaisessa päätöksessä missään vaiheessa, että sen määrittämän viitejärjestelmän päämääränä olisi tietyn johdonmukaisuuden säilyttäminen liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä. On totta, että unionin yleinen tuomioistuin vahvistaa riidanalaisen päätöksen toteamukset ja toteaa, että liikearvon verokohtelu liittyy siihen, onko kyseessä yritysten yhteenliittymä vai ei (valituksenalaisen tuomion 116–118 kohta), ja selittää riidanalaisen päätöksen 19–99 kohtaan viitaten, että tämä johtuu siitä seikasta, että itsenäisten yritysten omaisuuserien hankinnan tai luovutuksen taikka sulautumisen tai jakautumisen kautta syntyvä ”liikearvo kirjataan erillisenä aineettomana omaisuuseränä yhteenliittymän kirjanpitoon” (valituksenalaisen tuomion 117 kohta). Komission riidanalaisessa päätöksessä (ks. erityisesti johdanto-osan 97–100 perustelukappale) esittämän näkemyksen kanssa johdonmukainen on myös se valituksenalaisen tuomion 116 kohtaan sisältyvä toteamus, jonka mukaan liikearvon verokohtelu liittyy kirjanpitojärjestelmän logiikkaan. Unionin yleinen tuomioistuin kuitenkin katsoo täysin itsenäisesti riidanalaiseen päätökseen nähden ja Espanjan vero- ja kirjanpitosäännöistä tekemänsä tulkinnan perusteella, että Espanjan yhteisöverolainsäädäntöön sisältyvien, liikearvon kirjaamista kuluksi koskevien sääntöjen päämääränä on varmistaa johdonmukaisuus liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä ja että tämän päämäärän perusteella espanjalaisiin yhtiöihin investoivien yritysten tilanne on rinnastettavissa muualla kuin Espanjassa sijaitseviin yhtiöihin investoivien yritysten tilanteeseen.

1) Perustelujen korvaamista koskevan väitteen oikeellisuuden seuraukset

100. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että jos unionin yleisen tuomioistuimen tuomion perustelut ovat joltain osin unionin oikeuden vastaisia mutta tuomiolauselman tueksi on muita sellaisia oikeudellisia perusteluita, että siitä ilmenevä lopputulos on perusteltu, tällainen oikeudenvastaisuus ei voi johtaa kyseisen ratkaisun kumoamiseen, vaan perustelut on korvattava.¹⁰⁵ Näin ollen on tutkittava, onko unionin yleisen tuomioistuimen tekemästä virheestä huolimatta joka tapauksessa syytä hylätä WDFG:n unionin yleisessä tuomioistuimessa nostaman kanteen ensimmäisen kanneperusteen toinen väite, jossa WDFG moittii komissiota siitä, ettei tämä ollut osoittanut, että omistusosuuksien hankkiminen kotimaisista yhtiöistä ja omistusosuuksien hankkiminen ulkomaisista yhtiöistä on sama asia, jos niitä tarkastellaan riidanalaisen toimenpiteen verotuksen neutraalisuutta koskevan tavoitteen valossa.

¹⁰⁵ Tuomio 9.6.2011, Comitato ”Venezia vuole vivere” ym. v. komissio (C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, 118 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

101. Tältä osin muistutan ensinnäkin, että edellä tämän ratkaisuehdotuksen 13–15 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan rinnastettavuutta on tutkittava valikoivuutta koskevan arvioinnin toisessa vaiheessa viitejärjestelmän päämäärän valossa eikä riidanalaisen toimenpiteen tavoitteen valossa. WDFG väitti unionin yleisessä tuomioistuimessa, että kyseiset päämäärä ja tavoite vastaavat käsiteltävässä asiassa toisiaan ja liittyvät kumpikin verotuksen neutraalisuuden varmistamiseen.

102. Komissio totesi riidanalaisessa päätöksessä, että riidanalaisen toimenpiteen tavoitteena on myös parantaa espanjalaisten yritysten kilpailukykyä (johdanto-osan 112 perustelukappale), ja se tutki näin ollen, oliko kyseinen tavoite perusteltu verotuksen neutraalisuutta koskevan periaatteen valossa. Kuten WDFG itsekin toteaa unionin yleisessä tuomioistuimessa nostamassaan kanteessa, komissio sulki tämän mahdollisuuden pois kahdesta syystä. Yhtäältä se hylkäsi Espanjan esittämän väitteen, jonka mukaan ulkomaisten sijoitusten erilainen kohtelu oli välttämätöntä rajat ylittävien sulautumisten esteiden vuoksi. Tämä syy esitetään riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 92–95 perustelukappaleessa viitejärjestelmän määrittämistä käsittelevässä osassa. Toisaalta komissio katsoi, ettei riidanalainen toimenpide ollut missään tapauksessa oikein mitoitettu (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 107–114 ja 118 perustelukappale).

103. Riidanalaisesta päätöksestä ei sitä vastoin ilmene, että komissio olisi todennut, että sen määrittämän viitejärjestelmän päämääränä on verotuksen neutraalisuus, kuten WDFG esittää. Komissio ei ilmoittanut kyseisen järjestelmän päämäärää yksiselitteisesti, vaan se katsoi lähinnä, että kotimaisiin yhtiöihin investoivat yritykset ja ulkomaisiin yhtiöihin investoivat yritykset ovat toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa suhteessa riidanalaisella toimenpiteellä käyttöön otettuun järjestelmään, jolla poiketaan viitejärjestelmästä sallimalla rahallisen liikearvon kirjaaminen kuluksi myös silloin, kun omistusosuuksien hankkimista ei seuraa yritysten sulautuminen.¹⁰⁶ Toisin sanoen komissio katsoi, että kyseessä saattoi olla syrjintä, koska Espanja ei ollut perustellut riidanalaisella toimenpiteellä käyttöön otettua erilaista kohtelua yhtäältä sellaisten yritysten, jotka hankkivat omistusosuuksia kotimaisista yhtiöistä ja joiden osalta liikearvon kirjaaminen kuluksi edellyttää sulautumista, ja toisaalta sellaisten yritysten välillä, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomaisista yhtiöistä ja jotka voivat tehdä tällaisen kirjauksen *automaattisesti* riippumatta siitä, seuraako kyseistä liiketoimea sulautuminen ja onko tällaisen sulautumisen toteuttamisen tiellä olevien tosiasiallisten esteiden olemassaolo osoitettu.

104. Vaikka saattaakin näyttää siltä, ettei kyseinen toimintatapa ole täysin yhdenmukainen valikoivuutta koskevan kolmivaiheisen arvioinnin kanssa, sellaisena kuin se on oikeuskäytännössä määritelty riidanalaisen päätöksen jälkeen annetusta tuomiosta *Paint Graphos* alkaen, kyseistä päätöstä ei voida mielestäni kumota vain tällä perusteella.

105. Kuten Espanjakin selvästi toteaa, riidanalainen toimenpide on korjaava toimenpide, jolla puututaan yleisesti liikearvon verokohtelusta aiheutuviin epäedullisiin vaikutuksiin ja jonka perusteella liikearvo voidaan kirjata kuluksi vain yritysten yhteenliittymässä (taikka määräysvallan hankkimisen tai konsolidoidun tilinpäätöksen yhteydessä). Kyseisellä toimenpiteellä kohdellaan siis sen luonteen vuoksi suotuisemmin tiettyä yritysryhmää – käsiteltävässä asiassa tietyntyyppeisiä investointeja tekeviä yrityksiä, minkä unionin tuomioistuin vahvisti tuomion WDFG 62 ja 119 kohdassa – sillä oletuksella, että muutoin normaalin järjestelmän soveltamisesta aiheutuisi kyseisille yrityksille kielteisiä vaikutuksia. Oikeuskäytännössä vahvistetuista systemaattisista säännöistä riippumatta katson, että tämäntyyppisillä toimenpiteillä käyttöön otettua erilaista kohtelua on pyrittävä arvioimaan paitsi

¹⁰⁶ Tätä näkemystä tukevat lukuisat kohdat riidanalaisessa päätöksessä; ks. erityisesti johdanto-osan 89–91 perustelukappale.

näiden toimenpiteiden lähtökohtana olevien olettamien todenperäisyyden perusteella myös kyseisten toimenpiteiden oikeasuhteisuuden valossa sekä ottaen huomioon sen, onko niillä mahdollista saavuttaa tavoiteltu päämäärä, mikä siis tehdään valikoivuutta koskevan arvioinnin kolmannessa vaiheessa sen selvittämiseksi, onko poikkeavalla toimenpiteellä käyttöön otettu erilainen ja lähtökohtaisesti valikoiva kohtelu perusteltavissa sen verojärjestelmän luonteella tai rakenteella, johon kyseinen toimenpide kuuluu. Tällainen valvonta on sitä vastoin systemaattisesti poissuljettu siinä tapauksessa, että valikoivuutta koskevan arvioinnin toisessa vaiheessa olisi riittävää todeta, että viitejärjestelmän päämääränä, jonka valossa erilaisen kohtelun kohteena olevien tilanteiden rinnastettavuus on tutkittava, on verotuksen neutraalisuutta koskeva yleinen tavoite, johon tarkasteltavalla toimenpiteellä toteutettua korjaustoimenpidettä koskeva erityistavoite kuuluu.

106. Verotuksen neutraalisuus on yksi kaikkien verojärjestelmien tavoitteista, joten on aivan selvää, että kyseinen periaate on vaikuttanut myös liikearvon verokohteluun Espanjan yhteisöveron yhteydessä. Kuten unionin yleinen tuomioistuin aivan oikein toteaa valituksenalaisen tuomion 146 ja 147 kohdassa, kyseisen järjestelmän päämääränä ”ei ole se, että yritykset voisivat hyötyä liikearvon kuluksi kirjaamisesta muodostuvasta verotuksellisesta edusta silloin, kun niillä on vaikeuksia, jotka estävät niitä toteuttamasta yritysten yhteenliittymää”. Tämä tehdään ennemminkin riidanalaisella toimenpiteellä. WDFG:n väitteen hyväksyminen merkitsisi sitä, että valikoivuutta koskevan viimeaikaisen oikeuskäytännön vastaisesti todettaisiin, että rinnasteisuutta on tutkittava valikoivuutta koskevan arvioinnin toisessa vaiheessa viitejärjestelmän päämäärän sijasta riidanalaisen toimenpiteen tavoitteen valossa riippumatta siitä, onko kyseinen tavoite yksilöity yksiselitteisesti riidanalaisessa päätöksessä vai ei, silloinkin, kun tavoitteeksi määritetään, kuten WDFG väittää, verotuksen neutraalisuus.

2) WDFG:n ainoan valitusperusteen toista osaa ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen kolmatta osaa koskeva päätelmä

107. Edellä esitettyjen seikkojen valossa ehdotan, että unionin tuomioistuin toteaa, että unionin yleinen tuomioistuin on tulkinnut virheellisesti riidanalaista päätöstä korvatessaan kyseisen päätöksen perustelut omilla perusteluillaan mutta että tämä virhe ei voi johtaa valituksenalaisen tuomion kumoamiseen, koska se WDFG:n väite, johon tehty virhe liittyy, on joka tapauksessa hylättävä.

108. Näin ollen WDFG:n ainoan valitusperusteen toinen osa ja Espanjan ainoan valitusperusteen kolmas osa on mielestäni hylättävä kokonaisuudessaan.

3. WDFG:n ainoan valitusperusteen kolmas osa ja Espanjan ainoan valitusperusteen neljäs osa: todistustaakan jaossa tehty oikeudellinen virhe

109. Valittajat väittävät, että jättäessään tutkimatta valikoivuutta koskevan arvioinnin ensimmäisessä kahdessa vaiheessa, mitkä yritykset ovat toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa verotuksen neutraalisuuteen liittyvän viitejärjestelmän päämäärän valossa, ja vaatiessaan, että tämä tehdään arvioinnin kolmannessa vaiheessa, unionin yleinen tuomioistuin on kääntänyt todistustaakan, koska komissiolla on todistustaakka vain kahdessa ensimmäisessä vaiheessa.

110. Tämä väite on mielestäni hylättävä, koska se perustuu oletukseen siitä, että valittajat ovat näyttäneet toteen, että unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt virheen katsoessaan, että viitejärjestelmän päämääränä on verotuksen neutraalisuuden sijasta johdonmukaisuuden

varmistaminen liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä. Tämän ratkaisuehdotuksen 92 ja 93 kohdassa olen kuitenkin tullut siihen päätelmään, että väitteet, joiden mukaan unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt virheen, on jätettävä tutkimatta, koska niillä pyritään kyseenalaistamaan unionin yleisen tuomioistuimen Espanjan oikeudesta tekemä tulkinta, joka on vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella rinnastettavissa tosiseikaston arviointiin.¹⁰⁷

111. Näin ollen on katsottava, että WDFG:n ainoan valitusperusteen kolmas osa ja Espanjan ainoan valitusperusteen neljäs osa ovat perusteettomia.

4. WDFG:n ainoan valitusperusteen neljäs osa: oikeasuhteisuus

112. Ainoan valitusperusteensa neljännessä osassa WDFG moittii unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että se on arvioinut riidanalaisen toimenpiteen oikeasuhteisuutta ilman, että se olisi ensin arvioinut kyseisen toimenpiteen lähtökohtaisesti valikoivaa luonnetta viitejärjestelmän oikean päämäärän valossa.

113. Tarkasteltava väite perustuu edellisen väitteen tapaan olettamukseen siitä, että unionin yleisen tuomioistuimen on todettu tehneen virheen, joka koskee sen arviointia, ovatko riidanalaisen toimenpiteen soveltamisalaan kuuluvat yritykset ja sen ulkopuolelle jäävät yritykset rinnastettavissa toisiinsa viitejärjestelmän oikean päämäärän valossa. Näin ollen tämäkin väite on mielestäni hylättävä edellä tämän ratkaisuehdotuksen 110 ja 111 kohdassa esittämistäni syistä.

5. WDFG:n ainoan valitusperusteen viides osa: syy-yhteys

114. WDFG väittää toissijaisesti, että valituksenalaisen tuomion perusteluja, jotka liittyvät valikoivuutta koskevan arvioinnin kolmanteen vaiheeseen, rasittaa oikeudellinen virhe, koska unionin yleinen tuomioistuin on vaatinut Espanjaa esittämään näyttöä siitä, että se, että yritysten on mahdotonta sulautua ulkomailla, on syy-yhteydessä siihen, että ne hankkivat omistusosuuksia ulkomailla. WDFG väittää yhtäältä, että kyseisissä perusteluissa viitataan arviointiperusteeseen, jota ei esitetä riidanalaisessa päätöksessä ja joka jopa on ristiriidassa kyseisen päätöksen pääasiällisen sisällön kanssa, ja toisaalta, että unionin yleisen tuomioistuimen pyytämää näyttöä ei ole mahdollista toimittaa.

115. Nyt tarkasteltava väite koskee valituksenalaisen tuomion 180–189 kohtaa, jossa unionin yleinen tuomioistuin lähtee siitä, että riidanalainen toimenpide ”perustuu väistämättä oletukseen, jonka mukaan yritykset, jotka haluavat toteuttaa rajat ylittäviä sulautumisia ja jotka eivät kykene niin tekemään yritysten yhdistymisen tiellä olevien esteiden – – vuoksi, hankkivat sen sijaan omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä tai ainakin säilyttävät niistä jo hankkimansa omistusosuudet” (valituksenalaisen tuomion 180 kohta), ja katsoo sitten, ettei Espanja, jonka asiana oli osoittaa, että riidanalaisella toimenpiteellä viitejärjestelmästä toteutettu poikkeus on perusteltu, ei ollut näyttänyt tätä toteen. Unionin yleinen tuomioistuin katsoi lähinnä, että koska omistusosuuksien hankkiminen on sulautumasta erillinen liiketoimi eikä se muodosta vaihtoehtoa viimeksi mainitulle, riidanalaisella toimenpiteellä annetaan tosiasiasa etu yrityksille, jotka haluavat investoida ulkomaisiin yhtiöihin mutta joiden aikomuksena ei välttämättä ole sulautua niihin, eli muille yrityksille kuin niille, jotka Espanjan mukaan saavat osakseen epäedullisempaa kohtelua liikearvon kirjaamista kuluksi koskevien sääntöjen seurauksena.

¹⁰⁷ Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 93 ja 94 kohta.

116. Tältä osin huomautan ensinnäkin, että vaikka unionin yleinen tuomioistuin katsoo nyt tarkasteltavalla väitteellä riidautetuissa valituksenalaisen tuomion kohdissa, ettei Espanja ole näyttänyt toteen, että riidanalainen toimenpide neutralisoi normaalin järjestelmän väitetysti rankaisevat vaikutukset, se arvioi asiaa lähtemällä siitä oletuksesta, että näin olisi tehty (ks. valituksenalaisen tuomion 190 ja 198 kohta). Unionin yleisen tuomioistuimen päätelmä, jonka mukaan komissio ei ole tehnyt virhettä katsoessaan, että Espanja ei ole osoittanut riidanalaisella toimenpiteellä käyttöön otettua erilaista kohtelua perustelluksi, ei siis perustu ainoastaan kyseisen väitteen kohteena oleviin perusteluihin, kuten valituksenalaisen tuomion 199 kohdassa nimenomaisesti todetaan. Tästä seuraa, että vaikka nyt tarkasteltava väite hyväksyttäisiin, edellä mainittu päätelmä saisi tukea muista perusteluista (jotka esitetään valituksenalaisen tuomion 190–199 kohdassa). Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että valituksen yhteydessä peruste, joka koskee valituksenalaisen tuomion ylimääräistä perustelua, on tehoton ja se on näin ollen hylättävä, kun kyseisen tuomion tuomiolauselman tueksi on oikeudellisesti riittävällä tavalla muita perusteluja.¹⁰⁸

117. Huomautan lisäksi, että vaikka on totta, että valituksenalaisen tuomion 180–189 kohdassa esitetty päättely ei noudata sanamuodoltaan riidanalaisen päätöksen sanamuotoa, se ei ole kuitenkaan ristiriidassa kyseisen päätöksen pääasiallisen sisällön kanssa, toisin kuin WDFG väittää. Päinvastoin on niin, että edellä mainittu päättely noudattaa täysin samaa logiikkaa, jonka perusteella komissio totesi, ettei riidanalainen toimenpide ole johdonmukainen eikä oikein mitoitettu suhteessa sen väitettyyn tavoitteeseen neutralisoida epäedulliset vaikutukset, joita liikevaihdon kirjaamista kuluksi koskevasta normaalista järjestelmästä aiheutuu yrityksille, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomaisista yhtiöistä mutta joille rajat ylittävä sulautuminen on mahdotonta.¹⁰⁹ Väitetystä mahdottomuudesta toimittaa unionin yleisen tuomioistuimen pyytämää näyttöä tyydyn vain toteamaan, että kuten valituksenalaisen tuomion 188 ja 189 kohdasta ilmenee, unionin yleinen tuomioistuin katsoi lähinnä, ettei riidanalaisen toimenpiteen neutralisoivaa vaikutusta ole näytetty toteen, koska toimenpide oli liian epätarkka ja summittainen eikä sen tuottaman edun voitu varmistaa hyödyttävän yrityksiä, jotka ovat joutuneet normaalin järjestelmän seurauksena muita epäedullisempaan asemaan. On myös niin, että kun asianomainen jäsenvaltio vetoaa lähtökohtaisesti valikoivan toimenpiteen korjaavaan luonteeseen, sen on loogisesti ajateltuna toimitettava todisteet, joiden perusteella tällainen varmistus voidaan tehdä ja joiden puuttuessa kyseistä toimenpidettä ei voida todeta perustelluksi.

118. Edellä esitetyistä syistä katson, että WDFG:n ainoan valitusperusteen viides osa on paitsi tehoton myös toissijaisesti perusteeton.

6. WDFG:n ainoan valitusperusteen kuudes osa: toimenpiteen erotettavuus

119. Ainoan valitusperusteensa kuudennessa osassa, joka esitetään toissijaisesti, WDFG moittii unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että se hylkäsi kanneperusteen, jonka WDFG oli esittänyt riidanalaisesta päätöstä koskevan kumoamiskanteen tueksi ja jonka mukaan komission arvioinnissa ei tehty eroa vähemmistöosuuksien hankinnan ja enemmistöosuuksien hankinnan välille. WDFG korostaa yhtäältä, että kaikki liiketoimet, jotka se on toteuttanut riidanalaisella toimenpiteellä luodun järjestelmän mukaisesti, ovat johtaneet määräysvallan saamiseen kohdeyhtiössä, ja toisaalta, että Espanja oli pyytänyt komissiota arvioimaan erikseen kyseistä kahta tilannetta. WDFG:n mukaan oikeuskäytännöstä ilmenee, että komission on arvioitava tutkittavana oleva

¹⁰⁸ Ks. esim. tuomio 21.12.2011, ACEA v. komissio (C-319/09 P, ei julkaistu, EU:C:2011:857, 120 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹⁰⁹ Ks. erityisesti riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 91 perustelukappale, joka mainitaan valituksenalaisen tuomion 189 kohdassa. Ks. myös riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 113 perustelukappale.

toimenpide erikseen, mikäli asianomainen jäsenvaltio tätä pyytää. WDFG väittää myös, että riidanalaisen toimenpiteen erotettavuus ilmenee jopa menettelystä, jota komissio sovelsi riidanalaisen toimenpiteen arvioinnissa, jota WDFG:n mukaan seurasi kolme erillistä päätöstä.¹¹⁰

120. Tältä osin huomautan ensinnäkin, että nyt tarkasteltavan väitteen kohteena ovat valituksenalaisen tuomion ylimääräiset perustelut. WDFG:n väite, jonka mukaan komission oli tehtävä ero määräysvallan saamiseen johtavien ulkomaisiin yhtiöihin kohdistuvien omistusosuuksien hankintojen ja muiden omistusosuuksien hankintojen välillä, hylätään ensisijaisesti valituksenalaisen tuomion 205 kohdassa, jossa unionin yleinen tuomioistuin toteaa, että ”riidanalaisella toimenpiteellä liikearvon verokohtelussa [aikaansaatu epäjohdonmukaisuus] – – olisi saatu aikaan siinäkin tapauksessa, että riidanalaisesta toimenpiteestä voitaisiin hyötyä vain hankittaessa enemmistöosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä”. Valituksenalaisen tuomion 206–215 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin arvioi vain ylimääräisenä perusteluna sitä, oliko komissiolla velvollisuus tutkia erikseen kaikki eri liiketoimet, jotka hyötyivät riidanalaisen toimenpiteen soveltamisesta.

121. Argumentit, joilla WDFG pyrkii riitauttamaan unionin yleisen tuomioistuimen kyseisen arvioinnin perusteella tekemän päätelmän, on mielestäni joka tapauksessa hylättävä myös asiakysymysten osalta.

122. Ensinnäkin on todettava, että valituksenalaisen tuomion 208–211 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin erottaa aivan oikein nyt käsiteltävän asian 22.11.2001 annettussa tuomiossa *Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie v. komissio*¹¹¹ ja 9.6.2011 annettussa tuomiossa *Comitato "Venezia vuole vivere" ym. v. komissio*¹¹² esillä olleista asioista. Myös tuomio *ANGED*, johon WDFG vetoaa valituksessaan, on tässä yhteydessä merkityksetön. Kyseisessä tuomiossa kyseessä olleella järjestelmällä nimittäin otettiin käyttöön erilaista kohtelua koskevia erilaisia perusteita, joista kunkin osalta unionin tuomioistuin arvioi erikseen, johtivatko ne syrjintään verovelvollisten eri ryhmien välillä. Toiseksi katson, ettei unionin yleinen tuomioistuin ole tehnyt oikeudellista virhettä katsoessaan valituksenalaisen tuomion 211 kohdassa, että komissiolla ei ollut velvoitetta tutkia erikseen riidanalaisen toimenpiteen vaikutuksia, koska se olisi tällöin joutunut muuttamaan tutkittavan toimenpiteen sisältöä tai soveltamisedellytyksiä. Huomautan lisäksi, että valituksenalaisen tuomion 221 kohdassa, jossa WDFG:n mukaan kiistetään riidanalaisen toimenpiteen erotettavuus, viitataan tosiasiasa edellytyksiin, joiden on täytyttävä, jotta osittainen kumoamisvaatimus voidaan hyväksyä, ja todetaan, että kyseiset edellytykset eivät täyty käsiteltävässä asiassa, koska ”riidanalaisen päätöksen kumoamisella siltä osin kuin siinä todetaan, että kyseessä on valtioneuvoston silloinkin, kun sitä sovelletaan enemmistöosuuksien hankintoihin, muutettaisiin kyseisen päätöksen pääsisältöä”.

123. Edellä esitetyistä syistä katson, että WDFG:n ainoan valitusperusteen kuudes osa on paitsi tehoton myös toissijaisesti perusteeton.

7. WDFG:n ja Espanjan valituksia koskeva päätelmä

124. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää WDFG:n ja Espanjan valitukset kokonaisuudessaan.

¹¹⁰ Kolmas päätös on valtioneuvoston päätös SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), jonka Espanja on toteuttanut, omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan rahallisen liikearvon kirjaamisesta kuluksi koskevasta järjestelmästä 15.10.2014 annettu komission päätös (EU) 2015/314 (EUVL 2015, L 56, s. 38; jäljempänä 15.10.2014 annettu päätös).

¹¹¹ T-9/98, EU:T:2001:271.

¹¹² C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368.

C Komission vaatimus perustelujen korvaamisesta

125. Siinä tapauksessa, että WDFG:n ainoa valitusperuste on katsottava perustelluksi, komissio vaatii unionin tuomioistuinta korvaamaan perustelut ja jättämään unionin yleisessä tuomioistuimessa nostetun kanteen tutkimatta. Tältä osin muistutan, että tuomion WDFG unionin yleiseen tuomioistuimeen palauttamisen johdosta komissio esitti oikeudenkäyntiväitteen, jossa se vetosi ensisijaisesti siihen, ettei WDFG:llä ole asiavaltuutta, ja toissijaisesti siihen, ettei sillä ole oikeussuojan tarvetta. Unionin yleinen tuomioistuin kuitenkin tukeutui 26.2.2002 annettuun tuomioon neuvosto v. Boehringer¹¹³ (jäljempänä tuomio Boehringer) ja katsoi valituksenalaisen tuomion 30 kohdassa, että oli perusteltua tutkia kanteen asiakysymys ja jättää alustavasti lausumatta kyseisestä oikeudenkäyntiväitteestä.¹¹⁴

126. Toisin kuin WDFG väittää vastauskirjelmässään, komission vaatimus ei ole sääntöjenvastainen sen takia, että sitä ei ole esitetty muodossa, jossa liitännäisvalitus on unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 176 artiklan 2 kohdassa mukaan esitettävä. Saman työjärjestyksen 178 artiklan 1 kohdan mukaan liitännäisvalituksessa on nimittäin vaadittava unionin yleisen tuomioistuimen ratkaisun kumoamista kokonaan tai osittain. Tässä yhteydessä on katsottava, että koska unionin yleinen tuomioistuin ratkaisi WDFG:n kanteen asiakysymyksen mutta *jätti lausumatta* sen tutkittavaksi ottamisesta, komissio ei olisi voinut vaatia mahdollisessa liitännäisvalituksessa valituksenalaisen tuomion kumoamista kanteen *tutkittavaksi ottamisen edellytysten puuttumisen* perusteella.¹¹⁵ Mielestäni komission vaatimus on siis esitetty oikein perustelujen korvaamista koskevana vaatimuksena, ja sen asiakysymys on näin ollen ratkaistava. Huomautan lisäksi, että silloinkin, kun unionin tuomioistuimen tutkittavana on sääntöjenvastainen vaatimus, sen on lausuttava komission ensimmäisessä oikeusasteessa esittämästä oikeudenkäyntiväitteestä ainakin siinä tapauksessa, että se valituksen hyväksytyään ja valituksenalaisen tuomion kumottuaan päättää ratkaista itse kanteen asiakysymyksen ja hyväksyä kanteen. Jos taas unionin tuomioistuin päättää samoissa olosuhteissa hylätä kanteen, mahdollinen on myös unionin yleisen tuomioistuimen noudattama Boehringer-tuomioon perustuva menettelytapa. Muistutan vielä lopuksi, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuin on silloin, kun sen käsiteltävänä on Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 56 artiklan nojalla tehty valitus, velvollinen antamaan tarvittaessa viran puolesta ratkaisun kumoamiskanteen tutkimisedellytyksistä ja siten ehdottomasta prosessinedellytyksestä,

¹¹³ C.23/00 P, EU:C:2002:118, 52 kohta.

¹¹⁴ Oikeussuojakeinojen käsittelyä koskevan loogisen tai luonnollisen järjestyksen muuttumista, joka seuraa Boehringer-oikeuskäytännön soveltamisesta silloin, kun unionin tuomioistuimet hylkäävät kanteen asiasisällön oikeudenkäyntiväitteen esittämisestä huolimatta – erityisesti silloin, kun kyseessä oleva väite koskee ehdotonta prosessinedellytystä tai se on esitetty erillisellä asiakirjalla, jossa vaaditaan ratkaisemaan asia käsittelemättä itse pääasiaa – on kritisoitu; ks. esim. julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotus Sveitsi v. komissio (C-547/10 P, EU:C:2012:565, 46–54 kohta); julkisasiamies Botin ratkaisuehdotus Philips Lighting Poland ja Philips Lighting v. neuvosto (C-511/13 P, EU:C:2015:206, 50–67 kohta); julkisasiamies Mengozzin ratkaisuehdotus SNCF Mobilités v. komissio (C-127/16 P, EU:C:2017:577, 163 kohta) ja jopa julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotus neuvosto v. Boehringer (C-23/00 P, EU:C:2001:511, 30–36 kohta). Kriittikistä huolimatta Boehringer-oikeuskäytäntöä on edelleen sovellettu sekä unionin yleisessä tuomioistuimessa (ks. viimeksi tuomio 11.11.2020, AV ja AW v. parlamentti, T-173/19, ei julkaistu, EU:T:2020:535, 42 kohta) että unionin tuomioistuimessa (ks. muutoksenhakua koskevan viimeaikaisen soveltamisen osalta tuomio 21.12.2016, Club Hotel Loutraki ym. v. komissio, C-131/15 P, EU:C:2016:989, 68 kohta).

¹¹⁵ Huomautan myös, että käsiteltävässä asiassa ei ole kyse kummastakaan unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 178 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuista tapauksista, joiden perusteella liitännäisvalituksessa ”voidaan myös vaatia unionin yleisessä tuomioistuimessa nostetun kanteen tutkittavaksi ottamisen edellytyksistä tehdyn nimenomaisen ratkaisun tai välillisesti ilmenevän ratkaisun kumoamista”.

joka liittyy siihen, ettei ole noudatettu SEUT 263 artiklan neljännessä alakohdassa määrättyä edellytystä, jonka mukaan kantaja voi vaatia sellaisen päätöksen kumoamista, jota ei ole osoitettu hänelle, vain siinä tapauksessa, että se koskee häntä suoraan ja erikseen.¹¹⁶

127. Koska ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää valitukset, esitän vain muutaman lyhyen huomion komission vaatimuksen asiasisällöstä.

128. Oikeudenkäyntiväitteensä tueksi ensisijaisesti esittämässään ensimmäisessä perustelussa komissio vetoaa siihen, ettei WDFG ole näyttänyt toteen, että se rahallinen liikearvo, jonka se kirjasi kuluksi riidanalaisen toimenpiteen nojalla, liittyy omistussuoksien suoraan hankintaan, joka on ainut riidanalaisessa päätöksessä käsitelty omistussuoksien hankintatyyppi, kuten 15.10.2014 annettu komission päätös osoittaa.¹¹⁷ Mielestäni tämä perustelu on hylättävä. Unionin yleisessä tuomioistuimessa 14.5.2010 nostetusta kanteesta nimittäin ilmenee yhtäältä, että Autogrill España (josta on tullut WDFG) kirjasi riidanalaisen toimenpiteen nojalla kuluksi rahallisen liikearvon, joka seurasi kyseisestä liiketoimesta – jolla se hankki toukokuussa 2008 haltuunsa brittiläisen yhtiön World Duty Free European koko osakekannan – ja toisaalta, että Autogrill España veloitettiin palauttamaan kyseiset verotuksessa vähennetyt summat juuri riidanalaisen päätöksen perusteella. Kyseisistä seikoista, joita komissio ei ole riitauttanut, ilmenee, että Espanjan viranomaiset katsoivat Autogrill Españan hyötynneen tosiasiallisesti sääntöjenvastaiseksi todetusta tukijärjestelmästä, vaikka Espanjan hallinto- ja oikeusviranomaiset tulkitsivat kyseistä säännöstä vielä tuolloin niin, että sitä voitiin soveltaa vain omistussuoksien suoriin hankintoihin,¹¹⁸ ja että kanteen nostamishetkellä Autogrill Españalla oli asiavaltuus nostaa kanne päätöksestä, jonka nojalla sitä koskeva takaisinperintämääräys oli annettu. Mielestäni myös toinen perustelu, jonka komissio esittää toissijaisesti oikeudenkäyntiväitteensä tueksi ja jonka mukaan WDFG:llä ei enää ole oikeussuojan tarvetta 15.10.2014 annetun päätöksen antamisen johdosta, on hylättävä. On nimittäin niin, että vaikka Autogrill Españan toteuttamaa liiketoimea pidettäisiin omistussuoksien suorana hankintana ja sen katsottaisiin sellaisena kuuluvan vuoden 2014 päätöksen soveltamisalaan, WDFG:llä on edelleen oikeussuojan tarve riidanalaisen päätöksen osalta ainakin niin kauan kuin kyseisen päätöksen nojalla annettua takaisinperintämääräystä ei ole peruutettu.

V Oikeudenkäyntikulut

129. Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 184 artiklan 2 kohdan mukaan on niin, että jos valitus on perusteeton, unionin tuomioistuin tekee ratkaisun oikeudenkäyntikuluista. Työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdassa, jota sovelletaan työjärjestyksen 184 artiklan 1 kohdan nojalla soveltuvien osin unionin yleisen tuomioistuimen tuomiosta tehdyn valituksen käsittelyyn unionin tuomioistuimessa, määrätään, että osapuoli, joka häviää asian, veloitetaan korvaamaan

¹¹⁶ Ks. tuomio 29.11.2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall ym. v. komissio (C-176/06 P, ei julkaistu, EU:C:2007:730, 18 kohta); tuomio 20.9.2018, Espanja v. komissio (C-114/17 P, EU:C:2018:753, 48 kohta) ja tuomio 29.7.2019, Bayerische Motoren Werke ja Freistaat Sachsen v. komissio (C-654/17 P, EU:C:2019:634, 44 kohta). Velvollisuus tutkia viran puolesta unionin yleisessä tuomioistuimessa nostetun kanteen tutkimisedellytykset ei kuitenkaan näytä estävän unionin tuomioistuinta soveltamasta Boehringer-oikeuskäytäntöä (ks. vastaavasti tuomio 21.12.2016, Club Hotel Loutraki ym. v. komissio, C-131/15 P, EU:C:2016:989, 68 kohta).

¹¹⁷ Komissio käsitteli kyseisessä päätöksessä riidanalaisen toimenpiteen sitovasta hallinnollisesta tulkinnasta (consulta vinculante), jonka Espanjan viranomaiset olivat antaneet 21.3.2012 ja jota sovellettiin takautuvasti. Riidanalaisen päätöksen ja 14.1.2011 annetun päätöksen hyväksymisen jälkeen Espanja lisäsi TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttiin uuden kohdan voidakseen noudattaa näitä kahta päätöstä. Vaikka valtiontuki oli julistettu sääntöjenvastaiseksi ja sisämarkkinoille soveltumattomaksi, TRLIS-säädöksen 12 §:n 5 momenttia ei virallisesti kumottu, koska sitä pystyivät edelleen soveltamaan edunsaajat, joilla oli perusteltu luottamus siihen, ettei myönnettyä tukea peritä takaisin, ja joita koskevasta siirtymäajasta lausuttiin ensimmäisessä ja toisessa päätöksessä (ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 9 sekä 15.10.2014 annetun päätöksen johdanto-osan 30 perustelukappale). Omistussuoksien suoran ja epäsuoran hankinnan käsitteistä ks. edellä mainitun päätöksen johdanto-osan 25 ja 26 perustelukappale.

¹¹⁸ Ks. 15.10.2014 annetun päätöksen johdanto-osan 33–36 perustelukappale.

oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on tätä vaatinut. Koska ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää WDFG:n ja Espanjan valitukset, viimeksi mainitut on mielestäni velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut komission vaatimusten mukaisesti. Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 184 artiklan 4 kohdan mukaan on niin, että silloin ”kun väliintulija ensimmäisessä oikeusasteessa ei ole itse tehnyt valitusta, tämä voidaan velvoittaa korvaamaan oikeudenkäyntikulut muutoksenhaussa vain siinä tapauksessa, että tämä osallistuu unionin tuomioistuimessa käydyn menettelyn kirjalliseen tai suulliseen vaiheeseen. Jos tässä tarkoitettu asianosainen osallistuu oikeudenkäyntiin, unionin tuomioistuin voi määrätä, että se vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan”. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin toteaa, että Saksa vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

VI Ratkaisuehdotus

130. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää valitukset, velvoittaa WDFG:n ja Espanjan kuningaskunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja toteaa, että Saksan liittotasavalta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.