



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

6 päivänä lokakuuta 2021 *

Muutoksenhaku – Valtiontuet – SEUT 107 artiklan 1 kohta – Verojärjestelmä – Yhteisövero koskevat säännökset, joiden nojalla Espanjassa verotuksellisesti asuvat yritykset voivat vähentää kuluna liikearvon, joka seuraa omistussuhteiden hankkimisesta kyseisen jäsenvaltion ulkopuolella verotuksellisesti asuvista yrityksistä – Valtiontuen käsite – Valikoivuusedellytys – Viitejärjestelmä – Poikkeus – Erilainen kohtelu – Erilaisen kohtelun oikeuttaminen

Asiassa C-50/19 P,

jossa on kyse Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 56 artiklaan perustuvasta valituksesta, joka on pantu vireille 25.1.2019,

Sigma Alimentos Exterior SL, kotipaikka Madrid (Espanja), edustajinaan aluksi M. Linares-Gil ja M. Muñoz Pérez, abogados, sittemmin abogado M. Muñoz Pérez,

valittajana,

jota tukee

Saksan liittotasavalta, asiamiehinaan R. Kanitz ja J. Möller,

väliintulijana muutoksenhakuasteessa,

ja jossa muuna osapuolena on

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

vastaajana ensimmäisessä oikeusasteessa,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, varapresidentti R. Silva de Lapuerta, jaostojen puheenjohtajat A. Arabadjev, M. Vilaras, E. Regan, M. Ilešič, A. Kumin ja N. Wahl (esittelevä tuomari) sekä tuomarit D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P. G. Xuereb ja I. Jarukaitis,

julkisasiamies: G. Pitruzzella,

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.

kirjaaja: hallintovirkamies L. Carrasco Marco,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 7.9.2020 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 21.1.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Sigma Alimentos Exterior SL vaatii valituksessaan, että unionin tuomioistuin kumoaa unionin yleisen tuomioistuimen 15.11.2018 antaman tuomion Sigma Alimentos Exterior v. komissio (T-239/11, ei julkaistu, EU:T:2018:781; jäljempänä valituksenalainen tuomio), jolla tämä hylkäsi sen nostaman kanteen, jossa vaadittiin Espanjan soveltamasta, omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan rahallisen liikearvon kirjaamisesta kuluksi C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) 12.1.2011 annetun komission päätöksen 2011/282/EU (EUVL 2011, L 135, s. 1; jäljempänä riidanalainen päätös) 1 artiklan 1 kohdan ja toissijaisesti 4 artiklan kumoamista.

Asian tausta

- 2 Unionin yleinen tuomioistuin esitti asian taustan valituksenalaisen tuomion 1–12 kohdassa, ja se voidaan tiivistää seuraavasti.
- 3 Euroopan parlamentin jäsenten esitettyä Euroopan komissiolle useita kirjallisia kysymyksiä vuosina 2005 ja 2006 ja yksityisen toimijan tehtyä komissiolle kantelun vuonna 2007 komissio päätti 10.10.2007 aloittaa SEUT 108 artiklan 2 kohdan mukaisen muodollisen tutkintamenettelyn 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; BOE nro 313, 31.12.2001, s. 50493) 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; BOE nro 61, 11.3.2004, s. 10951; jäljempänä riidanalainen toimenpide).
- 4 Riidanalaisessa toimenpiteessä säädetään, että Espanjassa verovelvollinen yritys, joka hankkii vähintään viiden prosentin omistusosuuden ”ulkomaisesta yhtiöstä” ja omistaa kyseisen osuuden yhtäjaksoisesti vähintään vuoden ajan, voi vähentää tästä johtuvan rahallisen liikearvon kuluna kyseisen yrityksen yhteisöveron määräytymisperusteesta. Kyseisessä 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.
- 5 Komissio päätti tutkintamenettelyn Euroopan unionissa toteutettuja omistusosuuksien hankintoja koskevilta osin 28.10.2009 antamallaan päätöksellä 2011/5/EY Espanjan soveltamasta, omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan liikearvon kirjaamisesta kuluksi C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (EUVL 2011, L 7, s. 48).

- 6 Komissio totesi kyseisessä päätöksessä, että riidanalainen toimenpide, joka koostuu veroedusta, jonka perusteella espanjalaiset yhtiöt voivat kirjata omistussuoksien hankkimisesta ulkomailla asuvista yhtiöistä johtuvan liikearvon kuluksi, on sisämarkkinoille soveltumaton silloin, kun sitä sovelletaan unioniin sijoittautuneista yhtiöistä hankittuihin omistussuoksiin.
- 7 Komissio jätti kuitenkin menettelyn vireille unionin ulkopuolella toteutettuja omistussuoksien hankintoja koskevilta osin, koska Espanjan viranomaiset olivat sitoutuneet toimittamaan uusia tietoja mainitsemistaan esteistä unionin ulkopuolella toteutettaville rajat ylittävälle sulautumille.
- 8 Komissio teki 12.1.2011 riidanalaisen päätöksen. Riidanalaisessa päätöksessä, jota oikaistiin 3.3. ja 26.11.2011, komissio muun muassa totesi riidanalaisen toimenpiteen sisämarkkinoille soveltumattomaksi silloin, kun sitä sovelletaan unionin ulkopuolelle sijoittautuneista yhtiöistä hankittuihin omistussuoksiin (riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 1 kohta), ja velvoitti Espanjan kuningaskunnan perimään takaisin kyseisen järjestelmän perusteella myönnettyt tuet (4 artikla).

Menettely unionin yleisessä tuomioistuimessa ja valituksenalainen tuomio

- 9 Valittaja nosti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 3.5.2010 toimittamallaan kannekirjelmällä kanteen, jossa se vaati riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 1 kohdan ja toissijaisesti 4 artiklan kumoamista.
- 10 Unionin yleinen tuomioistuin päätti 9.9.2013 antamallaan määräyksellä käsitellä komission esittämän oikeudenkäyntiväitteen pääasian yhteydessä.
- 11 Asian käsittelyä lykättiin 13.3.2014 ja käsittelyä jatkettiin 7.11.2014, jona päivänä unionin yleinen tuomioistuin antoi tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio (T-399/11, EU:T:2014:938) ja kumosi riidanalaisen päätöksen. Asian käsittelyä lykättiin uudelleen 9.3.2015 ja käsittelyä jatkettiin 21.12.2016, jona päivänä unionin tuomioistuin antoi tuomion komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981; jäljempänä WDFG- tuomio).
- 12 Unionin tuomioistuin kumosi WDFG-tuomiolla 7.11.2014 annetun tuomion Autogrill España v. komissio (T-219/10, EU:T:2014:939) ja 7.11.2014 annetun tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio (T-399/11, EU:T:2014:938), palautti asiat unionin yleiseen tuomioistuimeen ja määräsi, että oikeudenkäyntikuluista määrätään osittain myöhemmin ja että Saksan liittotasavalta, Irlanti ja Espanjan kuningaskunta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.
- 13 Unionin yleinen tuomioistuin pyysi 16.1.2017 päivätyllä kirjeellä asianosaisia esittämään huomautuksensa WDFG-tuomiosta. Komissio esitti huomautuksensa määräaikaan mennessä. Valittaja ei esittänyt huomautuksia.
- 14 Unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi valituksenalaisella tuomiolla valittajan nostaman kanteen.
- 15 Unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi valittajan esittämän ainoan kanneperusteen kaksi osaa, joista ensimmäisen mukaan riidanalainen toimenpide ei ollut ensi näkemältä valikoiva (valituksenalaisen tuomion 64–76 kohta) ja toisen mukaan rajat ylittävälle yhdistymisille oli olemassa esteitä (valituksenalaisen tuomion 77–170 kohta), ja totesi, että kanne oli hylättävä kokonaisuudessaan ilman, että oli tarpeen lausua sen tutkittavaksi ottamisen edellytysten täyttymisestä, minkä komissio oli kuitenkin kiistänyt (valituksenalaisen tuomion 27 ja 172 kohta).

- 16 Erityisesti ainoan kanneperusteen ensimmäisen osan osalta unionin yleinen tuomioistuin muistutti, että – kuten WDFG-tuomiosta ilmenee – verotoimenpide, jolla myönnetyn edun edellytykseksi asetetaan tietyn liiketoimen toteuttaminen, voi olla valikoiva silloinkin, kun kaikki yritykset voivat kyseisen liiketoimen ominaisuudet huomioon ottaen päättää vapaasti, toteuttavatko ne sen (valituksenalaisen tuomion 64–76 kohta).
- 17 Ainoan kanneperusteen ensimmäisen osan osalta unionin yleinen tuomioistuin tutki riidanalaista toimenpidettä valituksenalaisen tuomion 47 ja 48 kohdassa esitetyn kansallisen verotoimenpiteen valikoivuuden arviointimenetelmän kolmen vaiheen avulla, joita ovat aluksi asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettavan yleisen tai ”normaalin” verojärjestelmän yksilöiminen, tämän jälkeen sen arvioiminen, poikkeako kyseessä oleva verotoimenpide mainitusta yleisestä järjestelmästä siten, että sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat tällä yleisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, ja lopuksi sen arvioiminen, onko tällainen poikkeaminen oikeutettua tämän järjestelmän luonteen ja rakenteen perusteella.
- 18 Ensimmäisestä vaiheesta unionin yleinen tuomioistuin totesi, että riidanalaisessa päätöksessä määritelty viitekehys eli ”liikearvon verokohtelu” (valituksenalaisen tuomion 79 kohta) muodosti käsiteltävässä asiassa merkityksellisen viitejärjestelmän erityisesti sen vuoksi, että yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä, ja yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia Espanjassa asuvista yhtiöistä, ovat liikearvon verokohtelulla tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Kyseisen tuomioistuimen mukaan kyseisen järjestelmän päämääränä on varmistaa tietty johdonmukaisuus liikearvon, joka yritykselle seuraa omistusosuuksien hankkimisesta yhtiöstä, kirjanpidollisen kohtelun ja verokohtelun välillä (valituksenalaisen tuomion 103–109 kohta). Unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi näin ollen ajatuksen siitä, että riidanalainen toimenpide on itsenäinen viitejärjestelmä (valituksenalaisen tuomion 112–126 kohta), joten se hylkäsi väitteen, joka koskee rajat ylittävien yritysten yhdistymisten esteiden olemassaoloa (valituksenalaisen tuomion 108, 124 ja 127 kohta).
- 19 Toisesta vaiheesta unionin yleinen tuomioistuin totesi, että komissio oli perustellusti arvioinut riidanalaisessa päätöksessä, että riidanalaisella toimenpiteellä oli otettu käyttöön poikkeus normaalista järjestelmästä. Se hylkäsi näin ollen väitteen, jonka mukaan komissio ei ollut täyttänyt velvollisuuttaan osoittaa, että omistusosuuksien hankkiminen Espanjassa asuvista yhtiöistä ja omistusosuuksien hankkiminen ulkomailla asuvista yhtiöistä ovat riidanalaisella toimenpiteellä tavoitellun verotuksen neutraalisuuden päämäärän kannalta rinnastettavissa toisiinsa (valituksenalaisen tuomion 128–134 kohta).
- 20 Kolmannen vaiheen osalta unionin yleinen tuomioistuin korosti, ettei millään tässä tapauksessa erikseen esitetyistä argumenteista voitu oikeuttaa kyseisellä toimenpiteellä käyttöönotettua poikkeusta ja näin ollen todettua erilaista kohtelua (valituksenalaisen tuomion 135–170 kohta).

Asianosaisten vaatimukset

- 21 Valittaja vaatii valituksessaan, että unionin tuomioistuin
- kumoaa valituksenalaisen tuomion

- kumoaa riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 1 kohdan, koska riidanalainen toimenpide ei ole sääntöjenvastainen valtiontuki
 - toissijaisesti kumoaa riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 1 kohdan, koska riidanalaiseen toimenpiteeseen ei sisälly valtiontuen osatekijöitä silloin, kun sitä sovelletaan määräysvallan saamiseen johtaviin omistussuhteiden hankintoihin
 - tai ainakin kumoaa riidanalaisen päätöksen 4 artiklan siltä osin kuin siinä säädetään, että ennen riidanalaisen päätöksen julkaisemista virallisessa lehdessä toteutettuihin liiketoimiin myönnettyt tuet on perittävä takaisin, ja
 - velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.
- 22 Komissio vaatii, että unionin tuomioistuin
- hylkää valituksen ja
 - velvoittaa valittajan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.
- 23 Saksan liittotasavalta tukee valittajan vaatimuksia.

Valitus

- 24 Valittaja esittää valituksensa tueksi kaksi valitusperustetta. Ensimmäisen valitusperusteen mukaan WDFG-tuomiota tulkittiin virheellisesti siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin tukeutui virheellisiin vertailukriteereihin, mitkä puolestaan johtivat SEUT 107 artiklassa tarkoitetun valikoivan edun olemassaolon virheelliseen arviointiin. Toisella valitusperusteellaan valittaja väittää unionin yleisen tuomioistuimen soveltaneen virheellisesti valikoivuutta koskevaa kolmivaiheista arviointimenetelmää siltä osin kuin se katsoi, ettei rajat ylittäviä yhdistymisiä koskevien mahdollisten oikeudellisten esteiden olemassaolo oikeuta sulkemaan pois riidanalaisen toimenpiteen valikoivuutta.
- 25 Saksan liittotasavalta yhtyy pääosin valittajien puoltamaan kantaan ja kyseenalaistaa nyt käsiteltävissä asioissa käytetyn riidanalaisen toimenpiteen valikoivuutta koskevan arviointimallin. Saksan liittotasavalta väittää muun muassa, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen katsoessaan, ettei se seikka, että riidanalainen toimenpide on yleinen toimenpide, josta kaikki sen aineelliset edellytykset täyttävät yritykset voivat hyötyä, ole enää valikoivuuden arvioinnissa merkityksellinen tekijä.
- 26 Aluksi on huomautettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpiteen luokittelu SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät. Ensinnäkin kyseessä on oltava valtion toimenpide tai valtion varoista toteutettu toimenpide. Toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava valikoivaa etua sen edunsaajalle. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua (WDFG-tuomio, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 27 kohta).

- 27 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansalliset toimenpiteet, joilla verotuksellinen etu annetaan ja joilla ei tosin siirretä valtion varoja mutta joilla asetetaan edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, ovat omiaan tuottamaan valikoivaa etua edunsaajille, ja näin ollen niitä on pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina valtiontukina (ks. vastaavasti WDFG-tuomio, 56 kohta ja tuomio 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, 21 kohta).
- 28 Edun valikoivuutta koskevan edellytyksen, joka on keskeinen toimenpiteen luonnehtimisessa SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi ja jonka täytyminen on ainoa nyt käsiteltävän valituksen yhteydessä esitetyissä argumenteissa kyseessä oleva seikka, osalta unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että tämän edellytyksen arviointi edellyttää sen määrittämistä, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä kyseessä oleva kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa ja joita siis kohdellaan eri tavalla, joka voidaan katsoa syrjiväksi (tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 29 Sen kysymyksen tarkastelu, onko tällainen toimenpide valikoiva, kattaa samalla asiallisesti sen kysymyksen tarkastelun, sovelletaanko tätä toimenpidettä kaikkiin talouden toimijoihin ilman syrjintää (tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53 kohta).
- 30 Jos kyseessä olevaa toimenpidettä pidetään tukijärjestelmänä eikä yksittäisenä tukena, komission on selvitettävä, tuottaako toimenpide siitä huolimatta, että sillä on tarkoitus antaa soveltamisalaltaan yleistä etua, etua yksinomaan tietyille yrityksille tai tietyille toimialoille (WDFG-tuomio, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 31 Kansallisen verotoimenpiteen luokittelu ”valikoivaksi” edellyttää sitä, että komissio yksilöi aluksi viitejärjestelmän eli asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettavan ”normaalin” verojärjestelmän ja osoittaa tämän jälkeen, että kyseessä oleva verotoimenpide poikkeaa kyseisestä viitejärjestelmästä siten, että sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisellä viitejärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 32 Valtiontuen käsite ei kuitenkaan kata toimenpiteitä, joilla aikaansaadaan erilaista kohtelua sellaisten yritysten välillä, jotka ovat kyseessä olevalla oikeudellisella järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, ja jotka ovat täten ensi näkemältä valikoivia, jos kyseinen jäsenvaltio pystyy osoittamaan, että mainittu erottelu on oikeutettua, koska se johtuu sen järjestelmän luonteesta tai rakenteesta, jonka osa toimenpiteet ovat (tuomio 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 33 Valittajan kahta valitusperustetta on tutkittava näiden seikkojen valossa.

Ensimmäinen valitusperuste

Asianosaisten lausumat

- 34 Ensimmäisellä valitusperusteellaan valittaja, jota Saksan liittotasavalta tukee, katsoo unionin yleisen tuomioistuimen tulkinneen WDFG-tuomiota virheellisesti siltä osin kuin tämä totesi valituksenalaisen tuomion 69 ja 70 kohdassa, että toimenpiteen valikoivuus voidaan todeta kyseisellä toimenpiteellä myönnetyn edun ulkopuolelle jääneiden yritysten vapaaehtoisen toiminnan perusteella ottamatta huomioon kyseisten yritysten olosuhteita tai niiden ominaispiirteitä.
- 35 Valittajan mukaan WDFG-tuomion 67, 77 tai 79 kohdasta nimittäin ilmenee, että valikoivuutta on arvioitava yritysten tilanteen perusteella eikä sen järjestelmän perusteella, jota niiden toteuttamiin liiketoimiin sovelletaan. Se, että tietyt yritykset voivat päättää toteuttaa tiettyjä liiketoimia ja toiset puolestaan eivät voi päättää toteuttaa niitä, merkitsee valittajan mukaan sitä, että yritykset ovat eri tilanteissa. Yritykset, jotka sijoittavat espanjalaisiin yhtiöihin, voivat sen mukaan vapaasti päättää yhdistyä ja hyödyntää näin ollen Espanjan oikeudessa tällaisessa tilanteessa annettua mahdollisuutta kirjata liikearvo kuluksi. Näiden yritysten osalta ainoastaan valinta olla toteuttamatta tällaista yhdistymistä johtaa siihen, ettei liikearvoa voida kirjata kuluksi. Sen sijaan ennen riidanalaisen toimenpiteen voimaantuloa tapauksessa, jossa omistusosuuksia hankitaan ulkomaisissa yhtiöissä, kuluna kirjaaminen ei valittajan mukaan ollut missään tapauksessa mahdollista, etenään jos kyseessä oli unionin ulkopuolinen kohde, ja se johtui pikemminkin ostajayrityksen tilanteesta kuin sen toiminnasta. Näin ollen yritykset, jotka hankkivat Espanjassa asuvien yhtiöiden osakkeita, ovat valittajan mukaan edullisemmassa asemassa, koska niillä on mahdollisuus valita tietyn liiketoimen toteuttaminen.
- 36 Komissio katsoo, ettei ensimmäistä valitusperustetta voida ottaa tutkittavaksi, koska valittajan unionin yleisessä tuomioistuimessa nostamaan kanteeseen ei sisältynyt yhtään väitettä, joka koskee riidanalaisen toimenpiteen edunsaajina olevien ja sen soveltamisalan ulkopuolelle jäävien yritysten tilanteiden vertailukriteereitä. Se, että valittajalle annetaan mahdollisuus esittää uusia väitteitä valituksen yhteydessä, tarkoittaa komission mukaan, että kyseisellä valittajalla olisi oikeus laajentaa unionin tuomioistuimessa kannettaan unionin yleisessä tuomioistuimessa käsiteltynä asiaan nähden. Ensimmäinen valitusperuste on sen mukaan joka tapauksessa perusteeton, sillä riidanalaista toimenpidettä ei sovelleta yksinomaan yrityksiin, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomaisissa yhtiöissä toteuttaakseen sulautumisen, vaan myös niihin, jotka ostavat vähemmistöosuuksia.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

– Tutkittavaksi ottaminen

- 37 On muistutettava, että unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 170 artiklan 1 kohdan mukaan muutoksenhaussa ei voida muuttaa oikeudenkäynnin kohdetta siitä, mikä se oli unionin yleisessä tuomioistuimessa.
- 38 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuin on näin ollen muutoksenhakumenettelyssä toimivaltainen arvioimaan ainoastaan sitä oikeudellista ratkaisua, joka on tehty ensimmäisessä oikeusasteessa esitetyistä perusteista ja argumenteista. Asianosainen

ei siis voi esittää ensimmäisen kerran unionin tuomioistuimessa perustetta, jota se ei ole esittänyt unionin yleisessä tuomioistuimessa, koska tämä merkitsisi sitä, että sillä olisi oikeus laajentaa unionin tuomioistuimessa, jonka toimivaltaa muutoksenhaun yhteydessä on rajoitettu, kannettaan unionin yleisessä tuomioistuimessa käsiteltyyn asiaan nähden (tuomio 29.7.2019, Bayerische Motoren Werke ja Freistaat Sachsen v. komissio, C-654/17 P, EU:C:2019:634, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 39 Valittajalla on kuitenkin oikeus vedota valituksessaan unionin tuomioistuimessa perusteisiin ja argumentteihin, jotka perustuvat valituksenalaiseen tuomioon itseensä ja joilla pyritään arvostelemaan oikeudellisesti sen oikeellisuutta (tuomio 29.11.2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall ym. v. komissio, C-176/06 P, ei julkaistu, EU:C:2007:730, 17 kohta ja tuomio 4.3.2021, komissio v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 47 kohta).
- 40 Nyt käsiteltävässä asiassa valittaja arvostelee väitteillään täsmällisellä ja yksityiskohtaisella tavalla valituksenalaisen tuomion 69 ja 70 kohtaan sisältyviä perusteluja, joilla unionin yleinen tuomioistuin viittasi tiettyihin päätelmiin, joita WDFG-tuomiosta on sen mukaan tehtävä kyseessä olevan toimenpiteen valikoivuutta arvioitaessa. Näin ollen siltä osin kuin ensimmäisellä valitusperusteella kyseenalaistetaan päätelmät, jotka unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt siitä oikeudellisesta ratkaisusta, jonka se on itse tehnyt sille esitetyn kanneperusteen osalta, ei voida katsoa, että ensimmäisellä valitusperusteella muutettaisiin oikeudenkäynnin kohdetta siitä, mikä se oli unionin yleisessä tuomioistuimessa.
- 41 Näiden seikkojen perusteella ensimmäinen valitusperuste on otettava tutkittavaksi.

– *Asiakysymys*

- 42 Ensimmäisellä valitusperusteellaan valittaja arvostelee unionin yleisen tuomioistuimen WDFG-tuomiosta esittämää tulkintaa, sellaisena kuin se ilmenee valituksenalaisen tuomion 69 ja 70 kohdasta, siltä osin kuin kyse on vertailukriteereistä, joita on sovellettava arvioitaessa riidanalaisen kaltaisen toimenpiteen valikoivuutta.
- 43 Tältä osin on korostettava, että unionin yleinen tuomioistuin sovelsi unionin tuomioistuimen WDFG-tuomiossa vahvistamia periaatteita ja hylkäsi valittajan ainoan kanneperusteen ensimmäisen väitteen, jossa tämä katsoi, ettei riidanalainen toimenpide ollut valikoiva, koska sitä sovellettiin kaikkiin yhteisöveron alaisiin yrityksiin eikä siihen perustuvaa etua ollut rajoitettu pelkästään tietyn tyyppisille yrityksille.
- 44 Valituksenalaisen tuomion 69 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin totesi, että unionin tuomioistuimen WDFG-tuomiossa tekemästä ratkaisusta seuraa, että ”valikoivaksi toteaminen ei siis välttämättä perustu siihen, että tietyt yritykset eivät voi saada kyseisessä toimenpiteessä säädettyä etua sellaisten oikeudellisten, taloudellisten tai käytännöllisten esteiden vuoksi, jotka estävät niitä toteuttamasta edun saamisen edellytyksenä olevaa liiketoimea, vaan se voi perustua pelkästään sen toteamiseen, että on olemassa liiketoimi, joka, vaikka se on verrattavissa edun myöntämisen edellytyksenä olevaan liiketoimeen, ei kuitenkaan oikeuta tähän etuun”. Unionin yleinen tuomioistuin totesi tämän perusteella samassa 69 kohdassa, että ”verotoimenpide voi olla valikoiva, vaikka kaikki yritykset voivat vapaasti päättää, toteuttavatko ne toimenpiteellä säädetyn edun myöntämisen edellytyksenä olevan liiketoimen”. Valituksenalaisen tuomion 70 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin totesi kyseisestä ratkaisusta, että ”tässä on korostettu valikoivuuden

käsitettä, joka perustuu erotteluun yritysten, jotka päättävät toteuttaa tiettyjä liiketoimia, ja yritysten, jotka päättävät olla toteuttamatta tiettyjä liiketoimia, välillä, eikä yritysten erotteluun niille tunnusomaisten piirteiden perusteella”.

- 45 Toisin kuin valittaja väittää, valituksenalaisen tuomion 69 ja 70 kohta eivät perustu WDFG-tuomion virheelliseen tulkintaan eivätkä sellaisten riidanalaisen toimenpiteen valikoivuuden arviointiperusteiden soveltamiseen, jotka eivät ole kyseisen tuomion mukaisia.
- 46 Valituksenalaisen tuomion kyseisissä kohdissa unionin yleinen tuomioistuin selitti, miltä osin unionin tuomioistuin lähestyi valikoivuuden käsitettä eri tavalla kuin se itse 7.11.2014 antamassaan tuomiossa Autogrill España v. komissio (T-219/10, EU:T:2014:939) ja 7.11.2014 antamassaan tuomiossa Banco Santander ja Santusa v. komissio (T-399/11, EU:T:2014:938), korostaen, että unionin tuomioistuin painotti valikoivuuden käsitteen sellaista lähestymistapaa, joka perustuu erotteluun yritysten, jotka päättävät toteuttaa tiettyjä liiketoimia, ja yritysten, jotka päättävät olla toteuttamatta tiettyjä liiketoimia, välillä, eikä yritysten erotteluun niille tunnusomaisten piirteiden perusteella. Unionin yleinen tuomioistuin perusteli tätä toteamusta valituksenalaisen tuomion 68 kohdassa sillä, että unionin tuomioistuin totesi WDFG-tuomion 87 kohdassa, että kyseinen toimenpide voitiin katsoa valikoivaksi siksi, että Espanjassa asuvilla yrityksillä, jotka hankkivat omistuosuuksia yhtiöistä, joiden verotuksellinen kotipaikka on Espanja, ei ole oikeutta riidanalaisen toimenpiteen tuottamaan etuun.
- 47 Unionin yleinen tuomioistuin ei kuitenkaan jättänyt huomiotta näitä WDFG-tuomiossa esitettyjä ohjeita, kun se hylkäsi valittajan väitteet, joiden mukaan riidanalainen toimenpide oli yleisesti sovellettava kansallinen verotoimenpide, jota kaikki Espanjassa yhteisöverovelvolliset yritykset saattoivat hyödyntää, eli toimenpide, joka ensi näkemältä ei vaikuta valikoivalta.
- 48 Juuri näitä arviointiperusteita, joihin viitataan erityisesti valituksenalaisen tuomion 68 kohdassa, unionin yleinen tuomioistuin nimittäin sovelsi, kun se kyseisen tuomion 75 kohdassa totesi, että riidanalainen toimenpide, ”jolla myönnetyn edun edellytykseksi asetetaan tietyn liiketoimen toteuttaminen, voi olla valikoiva silloinkin, kun kaikki yritykset voivat – – päättää vapaasti, toteuttavatko ne sen”, ja hylkäsi näin ollen valittajan ainoan kanneperusteen ensimmäisen väitteen.
- 49 Toisin kuin valittaja väittää, valituksenalaisen tuomion 69 ja 70 kohdasta ei voida päätellä, että unionin yleinen tuomioistuin olisi todennut, että verotoimenpiteen valikoivuus voidaan todeta pelkästään kyseisellä toimenpiteellä myönnetyn edun ulkopuolelle jäävien yritysten toiminnan perusteella ottamatta huomioon kyseisten yritysten tilannetta. Kyseisissä kohdissa unionin yleinen tuomioistuin nimittäin korostaa lähinnä, että kansallinen toimenpide voi olla valikoiva siinäkin tapauksessa, että toimenpiteeseen perustuvan edun saaminen ei riipu yrityksen vaan sen liiketoimen erityispiirteistä, jonka se päättää toteuttaa tai jättää toteuttamatta. Toimenpide voidaan nimittäin katsoa valikoivaksi siinäkin tapauksessa, ettei siinä yksilöidä ennakoon tiettyä edunsaajaryhmää ja että kaikilla asianomaisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneilla yrityksillä niiden koosta, oikeudellisesta muodosta, toimialasta tai muista niille tunnusomaisista piirteistä riippumatta on potentiaalisesti oikeus tähän toimenpiteeseen perustuvaan etuun, kunhan ne tekevät tietynlaisen sijoituksen (ks. vastaavasti WDFG-tuomion 78 kohta).
- 50 Tästä seuraa, että ensimmäinen valitusperuste on hylättävä perusteettomana.

Toinen valitusperuste

- 51 Toisella valitusperusteellaan valittaja arvostelee unionin yleistä tuomioistuinta siltä osin kuin se katsoi, ettei rajat ylittäviä yhdistymisiä koskevien mahdollisten esteiden olemassaolo horjuta toteamusta, jonka mukaan riidanalainen toimenpide on valikoiva. Tämä valitusperuste jakautuu neljään osaan.

Toisen valitusperusteen ensimmäinen osa

– Asianosaisten lausumat

- 52 Valittaja väittää toisen valitusperusteensa ensimmäisessä osassa, että unionin yleinen tuomioistuin teki yleistä kansallista viiteverojärjestelmää yksilöidessään vakavan virheen, joka on omiaan aiheuttamaan valituksenalaisen tuomion kumoamisen. Tarkemmin ottaen valittaja väittää unionin yleisen tuomioistuimen katsoneen virheellisesti, ettei riidanalaisen toimenpiteen päämääränä ollut taata verotuksen neutraalisuutta ja välttää näin kaksinkertaisen verotuksen tilanteita. Valittajan mukaan unionin yleinen tuomioistuin totesi tältä osin virheellisesti, ettei liikearvon verokohtelulla pyritä kompensoimaan yritysten rajat ylittävien yhdistymisten esteiden olemassaoloa tai varmistamaan erityyppisten omistusosuuksien hankintojen yhdenvertaista kohtelua. Sen mukaan on nimittäin selvää, että yhtiöt, jotka päättävät hankkia omistusosuuksia ulkomailta, ovat erilaisissa oikeudellisissa ja tosiasiallisissa tilanteissa, jotka oikeuttavat erilaisen verokohtelun.
- 53 Valittaja katsoo ensinnäkin, että unionin yleinen tuomioistuin totesi virheellisesti, että liikearvon verovähennyskelpoisuuden päämääränä on yhdenmukaistaa liikearvon verokohtelu ja sen kirjanpidollinen kohtelu riippumatta siitä, hankkiiko yritys omistusosuuksia Espanjassa asuvista vai ulkomailla asuvista yhtiöistä. Valittaja katsoo, että näin tehdessään unionin yleinen tuomioistuin ei pelkästään sivuuttanut riidanalaisessa oikeudellisessa järjestelmässä asetetun liikearvon verokohtelun tosiasiallista päämäärää, joka on sen mukaan verotuksen neutraalisuuden edistäminen poistamalla yritysten rajat ylittävien yhdistymisten esteet, vaan myös korvasi riidanalaisen päätöksen perustelut omillaan, koska missään riidanalaisen päätöksen kohdassa ei valittajan mukaan tehdä vastaavaa johtopäätöstä.
- 54 Toiseksi valittaja väittää, että vaikka Espanjan oikeuden mukaan omistusosuuksien hankkimisen tapauksessa liikearvon verokohtelu ja sen kirjanpidollinen kohtelu liittyvätkin toisiinsa, ne ovat kuitenkin erillisiä ja niihin sovelletaan erilaisia sääntöjä ja perusteita.
- 55 Kolmanneksi valittaja korostaa, että valituksenalaisen tuomion 103 ja 104 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin itsekä myöntää, että kirjanpidossa liikearvo voi ilmetä ilman sulautumista, toisin sanoen ilman, että tällaisella kirjauksella on verovaikutuksia.
- 56 Neljänneksi valittaja muistuttaa, että vuosien 2008 ja 2015 välisenä aikana Espanjan oikeudessa liikearvoa ei saanut kirjata kirjanpidossa kuluksi, kun taas sulautumisesta johtuvan liikearvon vähentäminen verotuksessa oli joka tapauksessa sallittua. Valittajan mukaan se, että unionin yleinen tuomioistuin vahvisti komission näkemyksen, jonka mukaan viitejärjestelmänä on liikearvon verokohtelu, ja sulki pois sen mahdollisuuden, että riidanalainen toimenpide voisi muodostaa viitejärjestelmän, perustuu riidanalaisella toimenpiteellä tavoitellun päämäärän virheelliseen arviointiin.

- 57 Lopuksi viidenneksi valittaja väittää, että sen lisäksi, että espanjalaisissa yhtiöissä omistusosuuksia hankkivat yritykset voivat vapaasti yhdistyä ja vähentää liikearvon verotuksessa, ne saavat muitakin etuja, kuten pääsyn yhteisverotusjärjestelmään, joita yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomaisissa yhtiöissä, eivät voi saada. Valittaja viittaa Yhdysvalloissa ja Perussa tekemiinsä omistusosuuksien hankintoihin ja korostaa, että vaikka katsottaisiin, ettei yritysten rajat ylittävälle yhdistymisille ole oikeudellisia esteitä, pelkästään espanjalaisten ja ulkomaisten yhtiöiden toisistaan poikkeava oikeudellinen muoto tai yhtiömuoto muodostaa itsessään esteen. Yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia Espanjassa asuvissa yhtiöissä, ovat valittajan mukaan siis erilaisessa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa kuin yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomaisissa yhtiöissä, etenkin jos – kuten valittajan tapauksessa – kyse on kolmansien maiden yhtiöistä ja määräysvallan tuottavista omistusosuuksista.
- 58 Komissio vetoaa yhtäältä siihen, että toisen valitusperusteen ensimmäinen osa on jätettävä tutkimatta samoilla perusteilla kuin ne, joita ensimmäisen valitusperusteen yhteydessä esitettiin, ja toisaalta väittää, että kyseinen osa on perusteeton. Toisin kuin valittaja katsoo, riidanalainen toimenpide ei komission mukaan ole omiaan varmistamaan verotuksen neutraalisuutta eikä ole oikeasuhteinen, koska sitä sovelletaan myös rajat ylittäviin vähemmistöosuuksien hankintoihin, jotka eivät missään tapauksessa mahdollista rajat ylittävää yritysten yhdistymistä. Komission mukaan unionin yleinen tuomioistuin totesi siis perustellusti, ettei rajat ylittäviä yritysten yhdistymisiä Perussa ja Yhdysvalloissa koskevien esteiden väitetyllä olemassaololla ollut merkitystä.

– *Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta*

- 59 Aluksi on muistutettava, että kuten tämän tuomion 39 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, valittajalla on oikeus vedota valituksessaan perusteisiin ja argumentteihin, jotka perustuvat valituksenalaiseen tuomioon itseensä ja joilla pyritään arvostelemaan oikeudellisesti sen oikeellisuutta. Valittaja voi siis riitauttaa unionin yleisen tuomioistuimen toteamukset, jotka on esitetty tiivistetysti tämän tuomion 52 kohdassa, riippumatta siitä, ettei valittaja ole esittänyt ensimmäisessä oikeusasteessa argumentteja, joilla pyritään erityisesti riitauttamaan riidanalainen päätös tältä osin.
- 60 Lisäksi siltä osin kuin valittaja pyrkii arvostelemaan unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 108 kohdassa esittämän sen toteamuksen perusteltavuutta, jonka mukaan ”liikearvon verokohtelun päämääränä on varmistaa tietty johdonmukaisuus liikearvon verokohtelun ja kirjanpidollisen kohtelun välillä”, sen on katsottava kyseenalaistavan unionin yleisen tuomioistuimen tosiseikkoja koskevat toteamukset, jotka perustuvat sen Espanjan oikeuden nojalla liikearvon osalta sovellettavia vero- ja kirjanpitoperiaatteita koskevaan tulkintaan.
- 61 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että lukuun ottamatta sitä tapausta, että tosiseikat ja näyttö on otettu huomioon vääristyneellä tavalla, näiden tosiseikkojen ja tämän näytön arviointi ei ole sellainen oikeuskysymys, että se sinänsä kuuluisi unionin tuomioistuimen valituksen yhteydessä harjoittaman valvonnan piiriin. Vasta kun unionin yleinen tuomioistuin on määrittänyt asian tosiseikaston tai arvioinut sitä, unionin tuomioistuin on SEUT 256 artiklan nojalla toimivaltainen harjoittamaan tämän tosiseikaston oikeudelliseen luonnehdintaan ja sen pohjalta tehtyihin oikeudellisiin päätelmiin kohdistuvaa valvontaa (tuomio 25.7.2018, komissio v. Espanja ym., C-128/16 P, EU:C:2018:591, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 62 Näin ollen silloin, kun valituksen yhteydessä tutkitaan unionin yleisen tuomioistuimen kansallisesta oikeudesta esittämiä arviointeja – jotka valtiontuen alalla ovat tosiseikkoja koskevia arviointeja –, unionin tuomioistuin on toimivaltainen tutkimaan vain sen, onko kyseinen oikeus otettu huomioon vääristyneellä tavalla. Koska sitä vastoin valituksen yhteydessä unionin yleisen tuomioistuimen kansallisesta oikeudesta unionin oikeuden tietyn säännöksen valossa esittämän oikeudellisen luonnehdinnan tarkastelu on oikeuskysymys, se kuuluu unionin tuomioistuimen toimivaltaan (tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 63 Tältä osin on muistutettava, että harjoittaessaan SEUT 263 artiklassa tarkoitettua laillisuusvalvontaa unionin tuomioistuimella ja unionin yleisellä tuomioistuimella on toimivalta ratkaista kanteet, jotka perustuvat toimivallan puuttumiseen, olennaisten menettelymääräysten rikkomiseen, perussopimuksen tai sen soveltamista koskevan minkä tahansa oikeussäännön rikkomiseen taikka harkintavallan väärinkäyttöön. SEUT 264 artiklassa määrätään, että jos kanne on aiheellinen, riidanalainen toimi kumotaan. Unionin tuomioistuin ja unionin yleinen tuomioistuin eivät siis missään tapauksessa voi korvata riidanalaisen toimen toteuttajan perusteluja omillaan (tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 141 kohta ja tuomio 28.2.2013, Portugali v. komissio, C-246/11 P, ei julkaistu, EU:C:2013:118, 85 kohta). Näin ollen unionin tuomioistuin on valituksen yhteydessä toimivaltainen tutkimaan, suorittiko unionin yleinen tuomioistuin tällaisen korvaamisen ja tekikö se näin oikeudellisen virheen.
- 64 Tästä seuraa, että toisen valitusperusteen ensimmäisen osan tueksi esitetyt argumentit, jolla valittaja arvostelee unionin yleistä tuomioistuinta lähinnä siitä, että se on korvannut omilla perusteluillaan perustelut, joita riidanalaisessa päätöksessä esitettiin sen päämäärän osalta, jonka kannalta riidanalaisella toimenpiteellä aikaan saadusta edusta hyötyvien yritysten ja sen ulkopuolelle jäävien yritysten tilanteiden rinnastettavuutta on tarkasteltava, on otettava tutkittaviksi.
- 65 Valittaja väittää tältä osin, että valituksenalaisen tuomion 108 kohdassa mainittu päämäärä ”varmistaa tietty johdonmukaisuus liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä”, ei saa mitään vahvistusta riidanalaisesta päätöksestä.
- 66 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, ettei komissio mainitse riidanalaisessa päätöksessä missään vaiheessa, että sen yksilöimän viitejärjestelmän päämääränä olisi tietyn johdonmukaisuuden säilyttäminen liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä.
- 67 On totta, että unionin yleinen tuomioistuin on vahvistanut tietyt riidanalaisessa päätöksessä esitetyt toteamukset todetessaan, että liikearvon verokohtelu riippuu arviointiperusteesta, joka liittyy siihen, tapahtuuko yritysten yhdistymistä vai ei (valituksenalaisen tuomion 103 ja 105 kohta), ja selittää riidanalaisen päätöksen 28 ja 123 perustelukappaleeseen viitaten, että tämä johtuu siitä, että itsenäisten yritysten omaisuususerien hankinnan tai luovutuksen taikka sulautumisen tai jakautumisen kautta syntyvä ”liikearvo – – kirjataan erillisenä aineettomana omaisuususeränä yhdistymisestä seuraavan yrityksen kirjanpitoon” (valituksenalaisen tuomion 104 kohta). Samoin väite, jonka mukaan liikearvon verokohtelu ”liittyy kirjanpitojärjestelmän logiikkaan” (valituksenalaisen tuomion 103 kohta), on jatkoa eräille komission näkemyksille, jotka sisältyvät riidanalaiseen päätökseen ja erityisesti sen 121–124 perustelukappaleeseen.

- 68 Unionin yleinen tuomioistuin kuitenkin katsoo itsenäisesti riidanalaiseen päätökseen nähden ja Espanjan oikeuden nojalla sovellettavista vero- ja kirjanpitosäännöistä tekemänsä tulkinnan perusteella, että yhteisöverolakiin, sellaisena kuin sen koonnos on hyväksytty kuninkaan asetuksella 4/2004, sisältyvien rahallisen liikearvon kirjaamista kuluksi koskevien sääntöjen päämääränä oli varmistaa johdonmukaisuus liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä ja että espanjalaisiin yhtiöihin investoivien yritysten tilanne on tämän päämäärän kannalta rinnastettavissa ulkomailla asuviin yhtiöihin investoivien yritysten tilanteeseen.
- 69 Näin ollen unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen, kun se korvasi riidanalaisen päätöksen perustelut omillaan.
- 70 On kuitenkin tutkittava, onko unionin yleisen tuomioistuimen tekemästä oikeudellisesta virheestä huolimatta joka tapauksessa hylättävä valittajan unionin yleisessä tuomioistuimessa nostaman kanteen ainoan kanneperusteen toinen väite, jossa valittaja arvosteli komissiota siitä, ettei tämä ollut osoittanut, että omistusosuuksien hankkiminen Espanjassa asuvista yhtiöistä ja omistusosuuksien hankkiminen ulkomailla asuvista yhtiöistä ovat riidanalaisella toimenpiteellä tavoitellun verotuksen neutraalisuuden päämäärän kannalta rinnastettavissa toisiinsa.
- 71 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on nimittäin niin, että jos unionin yleisen tuomioistuimen tuomion perustelut ovat unionin oikeuden vastaisia, mutta tuomiolauselman on perusteltu muiden oikeudellisten perustelujen vuoksi, tällainen oikeudenvastaisuus ei ole omiaan johtamaan kyseisen tuomion kumoamiseen (tuomio 30.9.2003, Biret International v. neuvosto, C-93/02 P, EU:C:2003:517, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 14.10.2014, Buono ym. v. komissio, C-12/13 P ja C-13/13 P, EU:C:2014:2284, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 72 Tältä osin on muistutettava, että tämän tuomion 31 kohdassa mainitun oikeuskäytännön, johon unionin yleinen tuomioistuin viittasi perustellusti valituksenalaisen tuomion 130 kohdassa, mukaan rinnastettavuuden tarkastelu, joka on tehtävä valikoivuutta koskevan arvioinnin toisessa vaiheessa, on suoritettava viitejärjestelmän päämäärän eikä riidanalaisen toimenpiteen päämäärän kannalta.
- 73 Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, riidanalaisen kaltainen toimenpide, jolla suositetaan vientiä, voidaan katsoa valikoivaksi, jos se tuottaa hyötyä rajat ylittäviä toimia ja erityisesti investointitoimia toteuttaville yrityksille sellaisten yritysten vahingoksi, jotka ovat kyseisellä verojärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta tosiasiallisesti ja oikeudellisesti rinnastettavassa tilanteessa ja jotka toteuttavat samankaltaisia toimia valtion alueella (WDFG-tuomion 119 kohta).
- 74 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin yleinen tuomioistuin totesi perustellusti valituksenalaisen tuomion 109 kohdassa, että yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä, ja yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia Espanjassa asuvista yhtiöistä, ovat liikearvon verokohtelulla tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. On nimittäin niin, että koska yritykset, jotka hankkivat ulkomaisia vähemmistöosuuksia, voivat olla riidanalaisen toimenpiteen edunsaajia, vaikka yritysten yhdistymisten väitetyt esteet, joihin valittaja viittaa, eivät vaikuta niihin, ei voida väittää, että näiden esteiden vuoksi kyseessä olevan toimenpiteen edunsaajat olisivat erilaisessa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa kuin yritykset, jotka kuuluvat normaalin verojärjestelmän piiriin.

- 75 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että huolimatta oikeudellisesta virheestä, jonka unionin yleinen tuomioistuin teki korvatessaan viitejärjestelmän päämäärän määrittämisen tutkinnan yhteydessä riidanalaiseen päätökseen sisältyneet perustelut omilla perusteluillaan, toisen valitusperusteen ensimmäinen osa on hylättävä perusteettomina.

Toisen valitusperusteen toinen osa

– Asianosaisten lausumat

- 76 Valittaja väittää, että unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi virheellisesti mahdollisuuden katsoa riidanalainen toimenpide itsenäiseksi viitejärjestelmäksi, viitaten erityisesti julkisasiamies Warnerin ratkaisuehdotukseen asiassa Italia v. komissio (173/73, EU:C:1974:52, s. 708; jäljempänä julkisasiamies Warnerin ratkaisuehdotus). Toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 124 kohdassa, riidanalaisella toimenpiteellä ei valittajan mukaan pyritä ratkaisemaan tiettyä erityisongelmaa tietyllä teollisuudenalalla, vaan sitä sovelletaan kaikkiin yhteisöverovelvollisiin yrityksiin.
- 77 Valittajan mukaan unionin yleinen tuomioistuin teki virheen myös, kun se ei katsonut riidanalaisista toimenpidettä luonteeltaan yleiseksi toimenpiteeksi, jolla talouden toimijoille pyritään tarjoamaan käytännöllinen ratkaisu rinnastamalla rajat ylittävien liiketoimien verokohtelu yhteisöverolain 89 §:n 3 momentissa ja 11 §:n 4 momentissa kansallisille liiketoimille säädettyyn verokohteluun niin, että yritykset tekisivät investointipäätökset taloudellisten eivätkä verotuksellisten kriteerien perusteella. Riidanalainen toimenpide on sen mukaan selvästi luonteeltaan yleinen talouspoliittinen toimenpide, jolla pyritään suojaamaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Toissijaisesti valittaja katsoo, että kyseinen toimenpide on verojärjestelmän logiikan nojalla oikeutettu verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa.
- 78 Komissio vaatii, että toisen valitusperusteen toinen osa hylätään. Ensinnäkin se vaatii, että tämä osa on jätettävä tutkimatta sillä perusteella, että siinä esitetään väite, jota ei ole esitetty valittajan unionin yleisessä tuomioistuimessa nostaman kanteen yhteydessä. Komissio katsoo toiseksi, että kyseinen osa on joka tapauksessa perusteeton. Päinvastoin kuin valittaja esittää, riidanalaisella toimenpiteellä ei komission mukaan taata verotuksen neutraalisuutta, sillä omistussuosuuksien hankintaan ulkomaisista yrityksistä sovelletaan kyseisen toimenpiteen perusteella edullisempia liikearvon kuluna poistamisen ehtoja kuin ne, joita sovelletaan omistussuosuuksien hankintaan kotimaisista yrityksistä. Ensin mainittujen tapauksessa liikearvon kuluna kirjaamisen ainoana ehtona on 5 prosentin omistussuosuuden hankinta kohdeyrityksestä, kun taas viimeksi mainittujen tapauksessa edellytetään myös yritysten yhdistymistä.

– Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

- 79 Aivan aluksi on hylättävä komission toisen valitusperusteen toista osaa vastaan esittämä oikeudenkäyntiväite. Kuten tämän tuomion 39 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, asianosaisella on nimittäin oikeus vedota perusteisiin ja argumentteihin, jotka perustuvat valituksenalaiseen tuomioon itseensä ja joilla pyritään arvostelemaan oikeudellisesti sen oikeellisuutta. Valittaja voi siis riitauttaa unionin yleisen tuomioistuimen toteamukset riippumatta siitä, ettei se ole esittänyt ensimmäisessä oikeusasteessa argumentteja, joilla pyritään erityisesti riitauttamaan riidanalainen päätös tältä osin.

- 80 Valittajan esittämien väitteiden perusteltavuudesta on todettava, että unionin yleinen tuomioistuin sulki pois sen mahdollisuuden, että riidanalainen toimenpide voisi muodostaa itsessään itsenäisen viitejärjestelmän. Erityisesti on todettava, että muistutettuaan valituksenalaisen tuomion 113–119 kohdassa niistä edellytyksistä, joiden on täytyttävä, jotta verotoimenpide voi muodostaa oman viitejärjestelmän, se totesi kyseisen tuomion 120 kohdassa, että kyseinen toimenpide oli vain yksi laajemman veron eli yhteisöveron soveltamissäännöksistä eikä sillä näin ollen otettu käyttöön selkeästi rajattua verojärjestelmää.
- 81 Tältä osin unionin yleinen tuomioistuin totesi perustellusti valituksenalaisen tuomion 121 kohdassa, että kyseisellä toimenpiteellä ei otettu käyttöön, kuten komissio oli todennut riidanalaisen päätöksen 124 perustelukappaleessa, itsessään uutta yleistä sääntöä, joka koskee liikearvon kirjaamista kuluksi, vaan ”poikkeus pääsäännöstä”, jonka mukaan ainoastaan yritysten yhdistymiset voivat johtaa liikearvon kirjaamiseen kuluna, ja Espanjan kuningaskunnan mukaan tämän poikkeuksen tarkoituksena on korjata epäedulliset vaikutukset, joita yleisen säännön soveltamisesta aiheutuu hankittaessa omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä.
- 82 Näin ollen valituksenalaisesta tuomiosta ilmenee, että sen päätelmänsä tueksi, jonka mukaan viitejärjestelmä ei voinut rajoittua pelkästään riidanalaiseen toimenpiteeseen, unionin yleinen tuomioistuin ei tukeutunut yksinomaan siihen seikkaan, että kyseisellä toimenpiteellä pyrittiin – kuten asiassa, jossa julkisasiamies Warner antoi ratkaisuehdotuksensa, kyseessä olleella toimenpiteellä – tietyn päämäärän saavuttamiseen ja siten tietyn erityisongelman ratkaisemiseen. Tämän seurauksena valittajan väitteet, joilla se yhtäältä riitauttaa nyt käsiteltävän asian rinnastamisen julkisasiamies Warnerin ratkaisuehdotuksen kohteena olleeseen asiaan ja toisaalta pyrkii osoittamaan, että riidanalaisen toimenpiteen päämääränä on varmistaa verotuksen neutraalisuuden periaate eikä ratkaista tiettyä erityisongelmaa, eivät ole omiaan tekemään tyhjäksi unionin yleisen tuomioistuimen päättelyä ja ne ovat näin ollen tehottomia.
- 83 Joka tapauksessa on muistutettava, että pelkästään se seikka, että riidanalainen toimenpide on luonteeltaan yleinen, koska se voi lähtökohtaisesti hyödyttää kaikkia yhteisöverovelvollisia yrityksiä, ei sulje pois sitä, että kyseinen toimenpide voi olla valikoiva. On nimittäin todettava, kuten unionin tuomioistuin on jo todennut riidanalaisen toimenpiteen kaltaisesta kansallisesta toimenpiteestä, jolla myönnetään yleisesti sovellettava veroetu, että valikoivuusedellytys 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 kyseisellä verojärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (WDFG-tuomion 67 kohta).
- 84 Kaiken edellä esitetyn perusteella toisen valitusperusteen toinen osa on hylättävä tehottomana ja joka tapauksessa perusteettomana.

Toisen valitusperusteen kolmas osa

– Asianosaisten lausumat

- 85 Valittaja väittää, että vaikka viitejärjestelmä olisikin määritetty oikein, unionin yleinen tuomioistuin teki arviointivirheen, kun se totesi valituksenalaisen tuomion 134 kohdassa, että riidanalaisella toimenpiteellä otettiin käyttöön poikkeus yleisestä kansallisesta järjestelmästä

viitejärjestelmänä. Valittajan mukaan unionin yleinen tuomioistuin ei voinut minkään seikan perusteella päätyä tällaiseen toteamukseen, koska yritykset, jotka hankkivat omistussuosuuksia ulkomaisista yhtiöistä, ja yritykset, jotka hankkivat omistussuosuuksia Espanjassa asuvista yhtiöistä, eivät ole toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa rajat ylittäviä yritysten yhdistymisiä koskevien esteiden olemassaolon vuoksi.

- 86 Komissio vaatii, että toisen valitusperusteen kolmas osa on hylättävä. Ensinnäkin se vaatii, että tämä osa on jätettävä tutkimatta sillä perusteella, että siinä esitetään väite, jota ei ole esitetty valittajan unionin yleisessä tuomioistuimessa nostaman kanteen yhteydessä. Komissio katsoo toiseksi, että kyseinen osa on joka tapauksessa perusteeton.

– *Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta*

- 87 Aluksi on hylättävä komission toisen valitusperusteen kolmatta osaa vastaan esittämä oikeudenkäyntiväite. Kuten tämän tuomion 39 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, asianosaisella on nimittäin oikeus vedota perusteisiin ja argumentteihin, jotka perustuvat valituksenalaiseen tuomioon itseensä ja joilla pyritään arvostelemaan oikeudellisesti sen oikeellisuutta. Valittaja voi siis riitauttaa unionin yleisen tuomioistuimen toteamukset riippumatta siitä, ettei se ole esittänyt ensimmäisessä oikeusasteessa argumentteja, joilla pyritään erityisesti riitauttamaan riidanalainen päätös tältä osin.
- 88 Valittajan esittämien väitteiden perusteltavuudesta on todettava, että unionin yleinen tuomioistuin katsoi, ettei rajat ylittävien yritysten yhdistymisten mahdollisten esteiden olemassaololla ole merkitystä arvioitaessa Espanjaan sijoittautuneista yhtiöistä omistussuosuuksia hankkivien ja ulkomaisista yhtiöistä omistussuosuuksia hankkivien yritysten rinnastettavuutta valituksenalaisen tuomion 128–133 kohdassa esitettyjen näkökohtien perusteella.
- 89 Tältä osin unionin yleinen tuomioistuin korosti perustellusti valituksenalaisen tuomion 128–130 kohdassa, ettei valikoivuuden arvioinnin toisessa vaiheessa tehtävässä vertailussa ollut otettava huomioon kyseisellä toimenpiteellä tavoiteltua päämäärää vaan asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettavalla yleisellä tai normaalilla verojärjestelmällä tavoiteltu päämäärä. Unionin yleinen tuomioistuin ei myöskään tehnyt virhettä todetessaan valituksenalaisen tuomion 130–133 kohdassa, ettei rajat ylittävien yritysten yhdistymisten mahdollisten esteiden olemassaololla ollut merkitystä valikoivuuden arviointimenetelmän toisen vaiheen tarkastelussa, koska tämä seikka ei liittynyt viitejärjestelmällä tavoiteltuun päämäärään vaan liittyi pikemminkin riidanalaisen toimenpiteen päämäärään.
- 90 On kuitenkin todettava, ettei toisen valitusperusteen kolmas osa koske millään tavoin valituksenalaisen tuomion näitä perusteluja vaan sillä pyritään yksinomaan riitauttamaan kyseisen tuomion 134 kohta, jossa unionin yleinen tuomioistuin katsoi ”lisäksi”, että komissio oli perustellusti katsonut, että riidanalaisella toimenpiteellä otettiin käyttöön poikkeus normaalista järjestelmästä tai viitejärjestelmästä.
- 91 Siltä osin kuin valittajan väitteet kohdistuvat täten valituksenalaisen tuomion ylimääräiseen perusteluun, ne on todettava tehottomiksi. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan 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 (ks. vastaavasti tuomio 29.3.2011, Anheuser-Busch v. Budějovický Budvar, C-96/09 P, EU:C:2011:189, 211 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 92 Edellä esitetyn perusteella myös toisen valitusperusteen kolmas osa on hylättävä tehottomana.

Toisen valitusperusteen neljäs osa

– Asianosaisten lausumat

- 93 Toisen valitusperusteensa neljännessä osassa valittaja riitauttaa valituksenalaisen tuomion 155 kohdan, jossa unionin yleinen tuomioistuin valituksenalaisen tuomion 147–154 kohdassa esittämänsä arvioinnin päätteeksi totesi, ettei asiassa ollut näytetty toteen, että riidanalaisesta toimenpiteestä johtuva etu olisi hyödyttänyt niitä yrityksiä, joihin se erilainen kohtelu, jota kyseisellä toimenpiteellä oli tarkoitus korjata, kohdistuu, eikä kyseisen toimenpiteen ”neutraloivia vaikutuksia” näin ollen ollut näytetty toteen. Valittaja katsoo, että kun kyseinen toimenpide ei ole korjannut tilannetta, verotuksen neutraalisuuden periaatetta on loukattu sellaisten tilanteiden jatkumisen vuoksi, joissa omistussuhteiden hankintaa ulkomaisista yhtiöistä koskevat esteet tekevät liikearvon kuluksi kirjaamisen mahdottomaksi samoilla ehdoilla kuin ne, jotka koskevat Espanjassa asuvien yhtiöiden omistussuhteiden hankintaa. Yhdysvaltalaisen ja perulaisten yhtiöiden kanssa sulautumista koskevien esteiden olemassaolon osalta valittaja viittaa seikkoihin, joihin se vetosi jo unionin yleisessä tuomioistuimessa nostamassaan kanteessa. Unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 154 kohdassa esittämästä toteamuksesta, jonka mukaan Espanjan kuningaskunta ei ollut näyttänyt toteen, ”että yritykset, jotka aikovat toteuttaa rajat ylittäviä sulautumisia ja jotka eivät voi tehdä sitä yritysten yhdistymisen tiellä olevien esteiden, erityisesti oikeudellisten esteiden vuoksi, hankkisivat sen sijaan omistussuhteita ulkomailla asuvista yhtiöistä tai ainakin säilyttäisivät niistä jo hankkimansa omistussuhteet”, valittaja toteaa, että tällainen kriteeri, jota ei esitetä riidanalaisessa päätöksessä, paljastaa sen, että unionin yleinen tuomioistuin korvasi jälleen kyseisen päätöksen perustelut omillaan.
- 94 Komissio vaatii, että toisen valitusperusteen neljäs osa on hylättävä. Ensinnäkin se vaatii, että tämä osa on jätettävä tutkimatta sillä perusteella, että siinä esitetään väite, jota ei ole esitetty valittajan unionin yleisessä tuomioistuimessa nostaman kanteen yhteydessä. Komissio katsoo toiseksi, että kyseinen osa on joka tapauksessa perusteeton.

– Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

- 95 Aluksi on hylättävä oikeudenkäyntiväite, jonka komissio on esittänyt toisen valitusperusteen neljättä osaa vastaan. Kuten tämän tuomion 39 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, asianosaisella on nimittäin oikeus vedota perusteisiin ja argumentteihin, jotka perustuvat valituksenalaiseen tuomioon itseensä ja joilla pyritään arvostelemaan oikeudellisesti sen oikeellisuutta. Valittaja voi siis riitauttaa unionin yleisen tuomioistuimen toteamukset riippumatta siitä, ettei se ole esittänyt ensimmäisessä oikeusasteessa argumentteja, joilla pyritään erityisesti riitauttamaan riidanalainen päätös tältä osin.
- 96 Tämän osan, joka liittyy valikoivuuden arvioinnin kolmanteen vaiheeseen, johon unionin yleinen tuomioistuin ryhtyi valituksenalaisen tuomion 135–169 kohdassa, perusteltavuuden osalta on todettava, että sillä arvostellaan unionin yleistä tuomioistuinta siitä, ettei se ottanut huomioon sitä, että riidanalaisella toimenpiteellä pyritään takaamaan verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen.

- 97 Tältä osin unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 139 kohdassa, että Espanjan kuningaskunta saattoi tehokkaasti tukeutua verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen oikeuttaakseen riidanalaisella toimenpiteellä käyttöön otetun erilaisen kohtelun Espanjassa asuvien yhtiöiden omistussuosuksien hankkimisen ja ulkomailla asuvien yhtiöiden omistussuosuksien hankkimisen välillä.
- 98 Unionin yleinen tuomioistuin katsoi kuitenkin, ettei asiakirja-aineistosta ilmene, että riidanalaisella toimenpiteellä käyttöön otettu poikkeus olisi verotuksen neutraalisuuden periaatteen kannalta oikeutettu, ja tämä johtui kahdesta valituksenalaisen tuomion 145–165 kohdassa esitetystä erillisestä syystä.
- 99 Ensimmäiseksi unionin yleinen tuomioistuin totesi, että riidanalainen toimenpide perustuu välttämättä siihen valituksenalaisen tuomion 149 kohdassa mainittuun oletukseen, jonka mukaan yritykset, jotka haluavat toteuttaa rajat ylittäviä sulautumisia ja jotka eivät kykene niin tekemään yhdistymisten tiellä olevien esteiden vuoksi, hankkisivat sen sijaan omistussuosuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä tai ainakin säilyttivät niistä jo hankkimansa omistussuosudet, minkä jälkeen se totesi, ettei Espanjan kuningaskunta, jonka asiana oli oikeuttaa riidanalaisella toimenpiteellä viitejärjestelmään tehty poikkeus, ei ollut osoittanut tällaisen oletuksen perusteltavuutta. Unionin yleinen tuomioistuin katsoi lähinnä valituksenalaisen tuomion 152–154 kohdassa, että koska omistussuosuksien hankkiminen on sulautumiseen nähden erillinen liiketoimi eikä se ole sulautumiseen nähden vaihtoehtoinen toimi, riidanalaisella toimenpiteellä annettiin tosiasiallisesti etu sellaisille yrityksille, jotka halusivat sijoittaa ulkomaisiin yhtiöihin mutta joiden tavoitteena ei välttämättä ollut toteuttaa sulautumista, toisin sanoen eri yrityksille kuin ne, jotka Espanjan kuningaskunnan mukaan kärsivät liikearvon kuluksi kirjaamista koskevien yleisten sääntöjen epäedullisista vaikutuksista. Unionin yleinen tuomioistuin totesi tämän perusteella valituksenalaisen tuomion 155 kohdassa, ettei riidanalaisen toimenpiteen ”neutraloivia vaikutuksia” ollut näytetty toteen.
- 100 Toiseksi unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 157–165 kohdassa, että vaikka riidanalainen toimenpide neutraloisikin normaalin järjestelmän oletettavasti epäedulliset vaikutukset, jotka liittyvät rajat ylittävien sulautumisten esteiden olemassaoloon, se on väärasuhteinen eikä näin ollen oikeutettu.
- 101 Koska valittajan toisen valitusperusteensa neljännessä osassa esittämät argumentit eivät koske näkökohtia, jotka on esitetty sen toisen perusteen yhteydessä, jonka perusteella unionin yleinen tuomioistuin totesi, ettei komissio ollut tehnyt virhettä todetessaan, ettei Espanjan kuningaskunta ollut oikeuttanut riidanalaisella toimenpiteellä käyttöön otettua erilaista kohtelua, ne eivät voi johtaa valituksenalaisen tuomion kumoamiseen. Kuten tämän tuomion 91 kohdassa muistutetaan, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan 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.
- 102 Myöskään väite, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin korvasi perustelut omillaan, kun se viittasi valituksenalaisen tuomion 154 kohdassa seikkoihin, jotka eivät sisälly riidanalaiseen päätökseen, ei voi menestyä. Vaikka onkin totta, ettei unionin yleisen tuomioistuimen päättelyä ole muotoiltu samoin sanoin kuin riidanalaisessa päätöksessä olevia päättelyjä, kyseinen päättely on kyseisen päätöksen pääasiallisen sisällön ja sen lähestymistavan mukaisia, jonka mukaisesti komissio totesi, ettei riidanalainen toimenpide ollut johdonmukainen eikä oikeassa suhteessa siihen väitettyyn päämäärään nähden, joka koski niiden haitallisten vaikutusten neutralointia,

joita normaalista liikearvon kuluksi kirjaamista koskevasta järjestelmästä aiheutui yrityksille, jotka hankkivat omistuosuuksia ulkomaisista yhtiöistä eivätkä pysty toteuttamaan rajat ylittäviä sulautumisia.

- 103 Edellä esitetyn perusteella toisen valitusperusteen neljäs osa on hylättävä tehottomana ja näin ollen tämä valitusperuste on hylättävä kokonaisuudessaan.
- 104 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että nyt käsiteltävänä oleva valitus on hylättävä.

Oikeudenkäyntikulut

- 105 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 184 artiklan 2 kohdassa määrätään, että jos valitus on perusteeton, unionin tuomioistuin tekee ratkaisun oikeudenkäyntikuluista. Kyseisen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan, jota sovelletaan työjärjestyksen 184 artiklan 1 kohdan nojalla valituksen käsittelyyn, asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut.
- 106 Nyt käsiteltävissä asioissa on niin, että koska komissio on vaatinut valittajien velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja ne ovat hävinneet asian, ne on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut nyt käsiteltävissä muutoksenhakuasioissa ja unionin yleisessä tuomioistuimessa käydyissä menettelyissä.
- 107 Työjärjestyksen 140 artiklan 1 kohdan mukaan, jota sovelletaan työjärjestyksen 184 artiklan 1 kohdan nojalla valituksen käsittelyyn, jäsenvaltiot, jotka ovat asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan. Saksan liittotasavallan, joka on ollut väliintulijana unionin yleisessä tuomioistuimessa nostetun kanteen yhteydessä ja joka on osallistunut asian käsittelyyn unionin tuomioistuimessa, on tämän vuoksi vastattava omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Valitus hylätään.

2) Sigma Alimentos Exterior SL velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

3) Saksan liittotasavalta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Allekirjoitukset