Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

4 päivänä maaliskuuta 2021 *

Muutoksenhaku – Valtiontuki – Eräille ammattilaisjalkapalloseuroille myönnetty tuki – SEUT 107 artiklan 1 kohta – Edun käsite – Tukiohjelma – Asetus (EU) 2015/1589 – 1 artiklan d alakohta – Alennettu verokanta – Voittoa tavoittelemattomat yhteisöt – Epäedullisempi verovähennys – Vaikutus – Liitännäisvalitus – Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 169 ja 178 artikla

Asiassa C-362/19 P,

jossa on kyse Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 56 artiklaan perustuvasta valituksesta, joka on pantu vireille 6.5.2019,

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

valittajana,

ja jossa muina osapuolina ovat

Fútbol Club Barcelona, kotipaikka Barcelona (Espanja), edustajanaan R. Vallina Hoset, J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero, A. Sellés Marco ja R. Salas Lúcia, abogados,

kantajana ensimmäisessä oikeusasteessa,

Espanjan kuningaskunta, asiamiehinään S. Centeno Huerta, M. J. Ruiz Sánchez ja A. Rubio González,

väliintulijana ensimmäisessä oikeusasteessa,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan (esittelevä tuomari), presidentti K. Lenaerts, joka hoitaa viidennen jaoston tuomarin tehtäviä, sekä tuomarit M. Ilešič, C. Lycourgos ja I. Jarukaitis,

julkisasiamies: G. Pitruzzella,

kirjaaja: hallintovirkamies L. Carrasco Marco,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 24.6.2020 pidetyssä istunnossa esitetyn,

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.

kuultuaan julkisasiamiehen 15.10.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii valituksessaan unionin tuomioistuinta kumoamaan unionin yleisen tuomioistuimen 26.2.2019 antaman tuomion Fútbol Club Barcelona v. komissio (T-865/16, EU:T:2019:113; jäljempänä valituksenalainen tuomio), jolla unionin yleinen tuomioistuin kumosi valtiontuesta SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), jonka [Espanjan kuningaskunta] on toteuttanut eräiden jalkapalloseurojen hyväksi, 4.7.2016 annetun komission päätöksen (EU) 2016/2391 (EUVL 2016, L 357, s. 1; jäljempänä riidanalainen päätös).

Unionin oikeus

2 [SEUT 108] artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 13.7.2015 annetun neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589 (EUVL 2015, L 248, s. 9) 1 artiklassa, jonka otsikko on ”Määritelmät”, säädetään seuraavaa:

”Tässä asetuksessa tarkoitetaan:

– –

b) ’voimassa olevalla tuella’
   i) tukia, jotka olivat olemassa ennen [EUT-sopimuksen] voimaantuloa kyseisissä jäsenvaltioissa, eli tukiohjelmia ja yksittäisiä tukia, jotka on otettu käyttöön ennen [EUT]-sopimuksen voimaantuloa ja joita voidaan soveltaa edelleen [EUT]-sopimuksen voimaantulon jälkeen, – –

   – –

c) ’uudella tuella’ kaikkia tukia, eli tukiohjelmia ja yksittäisiä tukia, jotka eivät ole voimassa olevaa tukea, mukaan lukien voimassa olevan tuen muutokset;

d) ’tukiohjelmalla’ säädöstä tai päätöstä, jonka perusteella yksittäisiä tukia voidaan myöntää yrityksille, jotka määritellään säädöksessä tai päätöksessä yleisesti ja käsitteellisesti ilman, että edellytetään muita täytäntöönpanotoimenpiteitä, sekä säädöstä tai päätöstä, jonka perusteella erityiseen hankkeeseen liittymätöntä tukea voidaan myöntää yhdelle tai useammalle yritykselle toistaiseksi ja/tai rajoittamaton määrä;

e) ’yksittäisellä tuella’ tukia, joita ei ole myönnetty tukiohjelman osana, sekä niitä tukiohjelman osana myönnettyjä tukia, joista on ilmoitettava;

– –”

3 Kyseisen asetuksen 21–23 artikla sisältyvät sen VI lukuun, jossa tarkastellaan voimassa olevia tukiohjelmia koskevaa menettelyä.

4 Asetuksen 2015/1589 täytäntöönpanosta 21.4.2004 annetun komission asetuksen (EY) N:o 794/2004 (EUVL 2004, L 140, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 27.11.2015 annetulla komission asetuksella (EU) 2015/2282 (EUVL 2015, L 325, s. 1), 4 artiklan, jonka otsikko on ”Tiettyjä voimassa olevaan tukeen tehtäviä muutoksia koskeva yksinkertaistettu ilmoitusmenettely”, 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetään, että asetuksen 2015/1589 1 artiklan c alakohdan soveltamiseksi ”voimassa olevan tuen muutoksella tarkoitetaan mitä tahansa muutosta, muuta kuin muodollista tai hallinnollista, joka ei vaikuta tukitoimenpiteen soveltuvuudesta [sisä]markkinoille tehtyyn arviointiin”.

Asian tausta ja riidanalainen päätös

5 Asian tausta, sellaisena kuin se ilmenee valituksenalaisen tuomion 1–6 kohdasta, on seuraava:

”1 Urheilusta 15.10.1990 annetun lain 10/1990 (Ley 10/1990 del Deporte; BOE nro 249, 17.10.1990, s. 30397; jäljempänä laki 10/1990) 19 §:n 1 momentissa kaikki ammattimaisesti toimivat espanjalaiset urheiluseurat (clubes deportivos) velvoitettiin muuttamaan oikeudellinen muotonsa urheilun alalla toimivaksi osakeyhtiöksi (jäljempänä urheiluosakeyhtiö). Lain tarkoituksena oli edistää seurojen toiminnan vastuullisempaa johtamista mukauttamalla niiden oikeudellista muotoa.

2 Lakiin 10/1990 tehdyssä seitsemännessä lisäyksessä säädettiin kuitenkin poikkeuksesta sellaisten ammattimaisesti toimivien urheiluseurojen osalta, joiden tase oli ollut lain antamista edeltäneiden vuosien aikana ylijäämäinen. – – Fútbol Club Barcelona ja kolme muuta ammattilaisjalkapalloseuraa kuuluivat lailla 10/1990 vahvistetun poikkeuksen soveltamisalaan. Näillä neljällä yhteisöllä oli siis käytössään optio, jota ne myös käyttivät, jatkaa toimintaansa urheiluseurana.

3 Urheiluosakeyhtiöstä poiketen urheiluseurat ovat voittoa tavoittelemattomia oikeushenkilöitä, joiden tuloihin sovelletaan tällä perusteella erityistä verokantaa. Tämä verokanta on ollut vuoteen 2016 saakka alempi kuin urheiluosakeyhtiöihin sovellettu verokanta.

4 – – komissio ilmoitti 18.12.2013 päivätyllä kirjeellä Espanjan kuningaskunnalle päätöksestään aloittaa SEUT 108 artiklan 2 kohdassa määrätty menettely neljän ammattimaisesti toimivan jalkapalloseuran, ja myös kantajan, mahdollisesta edullisemmasta verokohtelusta urheiluosakeyhtiöihin nähden.

– –

6 Komissio päätteli [riidanalaisessa päätöksessä], että Espanjan kuningaskunta on ottanut lailla 10/1990 lainvastaisesti käyttöön kantajalle, Club Atlético Osasunalle, Athletic Club Bilbaolle ja Real Madrid Club de Fútbolille myönnetyn edullisemman verokohtelun muodossa toteutetun tuen SEUT 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti (riidanalaisen päätöksen 1 artikla). Komissio päätteli lisäksi, että kyseinen järjestelmä ei soveltunut sisämarkkinoille, ja määräsi siis Espanjan kuningaskunnan lopettamaan kyseisen järjestelmän soveltamisen (4 artiklan 4 kohta) ja perimään tuensaajilta takaisin maksetun yhteisöveron ja sen yhteisöveron määrän erotuksen, jonka ne olisivat olleet velvollisia maksamaan, jos niiden oikeudellinen muoto olisi ollut urheiluosakeyhtiö, verovuodesta 2000 alkaen (4 artiklan 1 kohta), toteamalla kuitenkin nimenomaisesti, että näin on, jollei tuki ole vähämerkityksistä tukea (2 artikla). Riidanalaisessa päätöksessä sen adressaatti velvoitetaan noudattamaan sen päätösosaan sisältyviä vaatimuksia

välittömästi ja tehokkaasti myönnetyn tuen takaisinperimisen osalta (5 artiklan 1 kohta) ja neljän kuukauden kuluessa sen tiedoksiantamisesta siltä osin kuin on kyse päätöksen täytäntöönpanosta kokonaisuudessaan (5 artiklan 2 kohta).”

Asian käsittelyn vaiheet unionin yleisessä tuomioistuimessa ja valituksenalainen tuomio

6 Fútbol Club Barcelona (jäljempänä FCB) nosti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 7.12.2016 toimittamallaan kannekirjelmällä kanteen riidanalaisen päätöksen kumoamiseksi.

7 Unionin yleisen tuomioistuimen neljännen jaoston puheenjohtaja hyväksyi 25.4.2017 tekemällään päätöksellä Espanjan kuningaskunnan hakemuksen saada osallistua oikeudenkäyntiin tukeakseen FCB:n vaatimuksia.

8 FCB esitti kanteensa tueksi viisi kanneperustetta. Ensimmäinen kanneperuste perustui SEUT 49 artiklan, luettuna yhdessä SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan kanssa, ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 16 artiklan rikkomiseen siltä osin kuin riidanalaisessa päätöksessä ei ollut otettu huomioon sitä, että riidanalaisella toimenpiteellä loukattiin sijoittautumisvapautta. Toinen kanneperuste perustui SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomiseen siltä osin kuin komissio oli tehnyt arviointivirheen edun olemassaolon osalta ja hyvän hallinnon periaatteen loukkaamiseen mainitun edun olemassaoloa tutkittaessa. Kolmas kanneperuste perustui luottamuksensuojan periaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen loukkaamiseen. Neljäs kanneperuste perustui SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomiseen siltä osin kuin komissio ei ollut ottanut huomioon sitä, että riidanalainen toimenpide oli perusteltu verojärjestelmän sisäisellä johdonmukaisuudella. Viides kanneperuste perustui lopuksi SEUT 108 artiklan rikkomiseen siltä osin kuin komissio oli määrännyt voimassa olevan tuen perittäväksi takaisin eikä ollut noudattanut tällaisten tukien osalta säädettyä menettelyä.

9 Valituksenalaisella tuomiolla unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi ensin kyseisen tuomion 25–37 kohdassa ensimmäisen kanneperusteen, minkä jälkeen se hyväksyi toisen kanneperusteen.

10 Unionin yleinen tuomioistuin katsoi tältä osin – kuten muun muassa mainitun tuomion 59 ja 67 kohdasta ilmenee –, ettei komissio ollut täyttänyt oikeudellisesti riittävällä tavalla todistustaakkaa sen osoittamiseksi, että kyseessä oleva kansallinen toimenpide, joka seurasi voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettavan erityisen verojärjestelmän ja sellaisen lakiin 10/1990 tehdyssä seitsemännessä lisäyksessä käyttöön otetun poikkeussäännön yhdistelmästä, jonka nojalla ammattilaisjalkapalloseurojen, jotka täyttivät edellytyksen siitä, että niiden tase oli ollut ennen kyseisen lain antamista ylijäämäinen, ei tarvinnut muuttaa oikeudellista muotoaan urheiluosakeyhtiöksi jatkaakseen toimintaansa voittoa tavoittelemattomana yhteisönä (jäljempänä riidanalainen toimenpide), tuotti etua niille, jotka olivat sen kohteena, kun otetaan huomioon se, että kyseiset yhteisöt voivat tehdä pienemmän satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevan vähennyksen kuin urheiluosakeyhtiöt.

11 Unionin yleinen tuomioistuin kumosi tämän johdosta riidanalaisen päätöksen tutkimatta kolmea muuta FCB:n esittämää kanneperustetta.

Asianosaisten ja muiden osapuolten vaatimukset

12 Komissio vaatii valituksessaan, että unionin tuomioistuin

– kumoaa valituksenalaisen tuomion

– palauttaa asian unionin yleisen tuomioistuimen käsiteltäväksi ja

– päättää oikeudenkäyntikuluista myöhemmin.

13 FCB ja Espanjan kuningaskunta vaativat valituksen hylkäämistä ja komission velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Valituksen tarkastelu

14 Komissio esittää valituksensa tueksi yhden ainoan valitusperusteen, joka jakautuu kahteen osaan ja joka perustuu siihen, että unionin yleinen tuomioistuin on valituksenalaisessa tuomiossa soveltanut SEUT 107 artiklan 1 kohtaa virheellisesti siltä osin kuin on kyse yhtäältä sellaisen edun käsitteestä, joka voi olla kyseisessä määräyksessä tarkoitettua ”valtiontukea”, ja toisaalta komissiolla olevasta huolellisuusvelvollisuudesta tuen olemassaoloa tutkittaessa ja sille kuuluvasta todistustaakasta edun olemassaolon osalta.

Asianosaisten lausumat

15 Ainoan valitusperusteensa ensimmäisessä osassa komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisia virheitä arvioidessaan tutkintaa, joka komission on suoritettava sen määrittämiseksi, tuottaako verojärjestelmä etua niille, jotka kuuluvat sen piiriin, ja voiko kyseinen ohjelma olla näin ollen SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua ”valtiontukea”.

16 Komissio väittää erityisesti, että unionin yleinen tuomioistuin katsoi virheellisesti, että komission piti arvioida paitsi kyseessä olevalle järjestelmälle ominaisia kriteereitä, joiden johdosta tuensaaja voi päästä asemaan, joka on edullisempi kuin yleisen järjestelmän piiriin kuuluvien muiden yritysten asema, kuten alennettu verokanta, myös mainittuun järjestelmään liittyviä epäedullisia seikkoja, jotka riippuvat järjestelmän ulkopuolisista olosuhteista ja ovat omiaan vaihtelemaan kustakin verovuodesta riippuen, kuten satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskeva verovähennys, joka riippuu tuensaajayritysten tekemistä investointipäätöksistä, ja näin on, vaikka nämä epäedulliset seikat ovat sattumanvaraisia, niillä ei pystytä järjestelmällisesti neutralisoimaan etua eikä niitä voida ennakoida kyseessä olevaa verojärjestelmää etukäteen tutkittaessa.

17 Komissio väittää ensinnäkin, että – toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 69 kohdassa – riidanalaisessa päätöksessä tehty arviointi koskee vain tukijärjestelmää muttei sen lisäksi yksittäisiä tukia. Komission mukaan unionin yleinen tuomioistuin tulkitsi virheellisesti sekä riidanalaista päätöstä että asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohtaa. Vaikka nyt käsiteltävässä asiassa on mahdollista yksilöidä tutkittavana olevan tukijärjestelmän tuensaajat, riidanalainen toimenpide muodostuu näet järjestelystä, jonka perusteella erityiseen hankkeeseen liittymätöntä tukea voidaan kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla myöntää yhdelle tai useammalle yritykselle toistaiseksi ja/tai rajoittamaton määrä. Komissio on siis voinut rajoittua arvioimaan kyseessä olevan verojärjestelmän yleispiirteitä osoittaakseen, että valtiontuen tunnusmerkistö oli täyttynyt, eikä sen tarvinnut tutkia kysymyksessä olevan tuen tosiasiallista toteutumista kunkin tuensaajaseuran osalta. Tämä tosiasiallinen toteutuminen on määritettävä vasta takaisinperimisajankohtana.

18 Komissio väittää toiseksi, että sen on arvioidessaan kansallista toimenpidettä, joka saattaa olla valtiontukea, tarkasteltava asiaa kyseessä olevan verojärjestelmän käyttöönottamisajankohdan kannalta ja suoritettava etukäteisarviointi määrittääkseen, onko kyseinen järjestelmä omiaan tuottamaan etua. Valtiontuen olemassaoloa määritettäessä näet toimenpidettä, joka on toteutettu ilmoittamatta siitä etukäteen, ei voida kohdella edullisemmin kuin toimenpidettä, josta on ilmoitettu.

19 Komission mukaan tästä seuraa, että edun olemassaoloon perustuvaa kriteeriä arvioitaessa ratkaisevana seikkana on kyseessä olevan toimenpiteen kyky tuottaa etua. Tämän vuoksi se, että myöhempien seikkojen perusteella voidaan osoittaa, että etu ei ole toteutunut tietyssä määrässä tapauksia, ei voi olla ratkaisevaa edun olemassaoloa arvioitaessa, ja näin on varsinkin silloin, kun komission on arvioitava tukijärjestelmää. Vaikka komission mukaan tietyn verovuoden aikana kyseessä olevasta järjestelmästä seuraavat edut kompensoidaan täysin siitä johtuvilla haitoilla, etu ei ole toteutunut kysymyksessä olevan verovuoden aikana eikä asianomaiselta tuensaajalta tarvitse siis periä mitään takaisin kyseisen nimenomaisen verovuoden osalta.

20 Näiden periaatteiden mukaisesti yhteisöveron alennetun verokannan soveltaminen tiettyihin yrityksiin on komission mukaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu etu, koska se on omiaan suosimaan näitä yrityksiä suoraan tai välillisesti. Kyseinen etu toteutuu joka kerta, kun yritykset saavat voittoja, joista veron peruste muodostuu.

21 Nyt käsiteltävässä tapauksessa pitää paikkansa, että voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmässä säädettiin pienemmästä satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevasta verovähennyksestä kuin yleisessä yhteisöverojärjestelmässä. Unionin yleinen tuomioistuin teki kuitenkin komission mukaan oikeudellisen virheen erityisesti valituksenalaisen tuomion 53, 56, 60, 66 ja 73–76 kohdassa, kun se arvioi voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmään liittyvien edullisten seikkojen ja epäedullisten seikkojen välistä yhteyttä. Kun tietty järjestelmä sisältää myös joitakin haittoja tai epäedullisia seikkoja, jotka toteutuvat vain kyseisen järjestelmän ulkopuolisista ja verovuodesta toiseen vaihtelevista olosuhteista riippuen, näitä seikkoja ei näet voida pitää edun neutralisoivina seikkoina, jollei niillä ole kyseiseen etuun sellaista liittymäkohtaa, joka on omiaan takaamaan edun neutralisoinnin kaikkina verovuosina. Näin ei kuitenkaan ole nyt käsiteltävässä asiassa.

22 Komissio toteaa aluksi, että vaikka verokanta ja satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevan vähennyksen määrä ovat osa sekä yleistä järjestelmää että voittoa tavoittelemattomia yhteisöjä koskevaa erityisjärjestelmää, vähennyksen määrä riippuu kuitenkin järjestelmän ulkopuolisesta tekijästä, joka ei liity millään tavalla verokannan soveltamiseen. Kyseinen määrä liittyy näet uudelleeninvestointipolitiikkaan, jota kukin seura päättää noudattaa pelaajasiirroissa tiettynä verovuotena. Kyse on näin ollen sattumanvaraisesta ja alennetun verokannan soveltamisesta seuraavaan etuun liittymättömästä seikasta, jonka vaikutus voidaan mitata vasta silloin, kun etu kunakin verovuotena toteutuu. Toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin katsoi, tätä seikkaa ei siis voida arvioida siten, ettei sitä eroteta sellaisen alennetun verokannan soveltamisesta, joka on sinänsä omiaan tuottamaan etua niille seuroille, jotka kuuluvat sen piiriin.

23 Komissio toteaa tämän jälkeen, ettei voittoa tavoittelemattomia yhteisöjä koskeva verojärjestelmä takaa, että siihen liittyvät epäedulliset seikat neutralisoivat järjestelmällisesti siitä aiheutuvat edut. Verokantaa sovelletaan näet voittoihin, jotka ovat peräisin asianomaisen yrityksen tavanomaisesta toiminnasta, kun taas vähennyksen perusteena on tiettyjen satunnaisten voittojen, jotka ovat –

jalkapalloilun erityisalalla – käytännössä peräisin pelaajasiirroista, uudelleeninvestointi. Tästä seuraa, etteivät kaksi kysymyksessä olevaan verojärjestelmään liittyvää seikkaa ole vertailukelpoisia eivätkä ne siis voi neutralisoida toisiaan.

24 Komissio toteaa lopuksi, että edun tosiasiallista toteutumista arvioidaan kunkin verovuoden osalta maksettavan vuotuisen veron yhteydessä ja se voi siis vaihdella vuodesta toiseen. Edun tosiasiallinen toteutuminen pitää komission mukaan sisällään myös verohyvitykset, joita seurat voivat saada kunakin verovuonna ja joita ei voida määrittää etukäteen.

25 Komissio väittää kolmanneksi, että edellä esitetystä seuraa, että unionin yleinen tuomioistuin tulkitsi valituksenalaisen tuomion 72–75 kohdassa virheellisesti 8.12.2011 annettua tuomiota France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Vaikka on totta, että tässä tuomiossa kyseessä olleessa verojärjestelmässä oli tiettyjä eroja nyt käsiteltävässä asiassa tutkittuun järjestelmään nähden, mainitusta tuomiosta ilmenee näet kuitenkin selvästi, että on katsottava, että erityisellä verojärjestelmällä myönnetään etua niille, jotka kuuluvat sen piiriin, kun se voi käyttöönottamisensa ajankohtana johtaa näiden keveämpään verotukseen, vaikka kyseisen edun tosiasiallinen toteutuminen riippuu ulkoisista olosuhteista.

26 Ainoan valitusperusteensa toisessa osassa komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen, kun se on tulkinnut virheellisesti huolellisuusvelvollisuutta ja komissiolle kuuluvaa todistustaakkaa edun olemassaolosta.

27 Unionin yleinen tuomioistuin arvosteli näet valituksenalaisen tuomion 59 kohdassa komissiota virheellisesti siitä, ettei tämä ollut pyytänyt tietoja, joiden perusteella se olisi pystynyt osoittamaan, ettei verovähennysten porrastamisella siten, että ne ovat voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen kannalta epäedullisempia kuin urheiluosakeyhtiöiden kannalta, kompensoitu alemmasta verokannasta saatua etua. Kun otetaan huomioon ainoan valitusperusteen ensimmäisessä osassa esitetyt näkökohdat, tällainen näyttö ei komission mukaan ollut tarpeen. Kyseessä olevan verojärjestelmän käyttöönottamisen ajankohtana on näet ollut aineellisesti mahdotonta ennakoida, miten alennettu verokanta sopii yhteen satunnaisten voittojen uudelleeninvestoinnin perusteella vähennettävissä olevan määrän kanssa. Unionin yleisen tuomioistuimen edellyttämän kaltainen edun toteutumista koskeva jälkikäteisarviointi ei komission mukaan ole tarpeen valtiontuesta koituvan edun olemassaolon osoittamiseksi. Ratkaisulla, johon unionin yleinen tuomioistuin päätyi valituksenalaisessa tuomiossa, suositaan näin ollen ilmoittamattomia tukijärjestelmiä suhteessa ilmoitettuihin tukijärjestelmiin.

28 FCB väittää aluksi, että eräät komission valituksessaan esittämät argumentit ja seikat ovat tehottomia.

29 Se toteaa aluksi, että komissio vetoaa uusiin tosiseikkoihin ja esittää uutta näyttöä. Komissio näet väittää ensimmäistä kertaa, että satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskeva vähennys on sattumanvarainen tekijä, joka ei riipu yhteisöveron nimellisverokannasta, ja se esittää ensimmäistä kertaa vastauskirjelmänsä liitteenä asiakirjan, joka koskee muun muassa FCB:n suorittamia siirtoja. Komissio esittää myös joukon uusia väitteitä satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevasta vähennyksestä annetusta kansallisesta lainsäädännöstä.

30 FCB:n mielestä komissio pitää niin ikään toteen näytettyinä tosiseikkakysymyksiä, jotka on todettu valituksenalaisessa tuomiossa paikkansapitämättömiksi. Ei etenkään pidä paikkaansa, että komissio olisi riidanalaisen päätöksen 35 perustelukappaleessa osoittanut, että voittoa

tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmä on edullisempi kuin urheiluosakeyhtiöiden yleinen verojärjestelmä. Tällä väitteellä kyseenalaistetaan lisäksi unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 61 ja 62 kohdassa suorittama tosiseikkojen arviointi.

31 Komissio esittää lopuksi FCB:n mukaan sellaisia riidanalaista päätöstä koskevia väitteitä, jotka eivät vastaa todellisuutta. Komissio ei näet ole kyseisen päätöksen 95 perustelukappaleessa eikä muuallakaan päätöksessä todennut, että Espanjan viranomaiset määrittävät takaisinperittävän määrän ja sitä on arvioitava tapauskohtaisesti.

32 Asiakysymyksen osalta FCB toteaa komission ainoan valitusperusteen ensimmäisestä osasta ensimmäiseksi, ettei riidanalaisessa päätöksessä kyseessä oleva toimenpide ole tukiohjelma vaan se muodostuu neljälle nimenomaisesti yksilöidylle seuralle myönnetyistä yksittäisistä tuista. Komissio on kyseisessä päätöksessä näet kuvaillut yksinomaan neljälle seuralle suunnattua toimenpidettä ja täsmentänyt samalla, ettei toimenpide voinut hyödyttää mitään muuta seuraa. Kun kansallisen lainsäädännön ainoana tavoitteena on suosia konkreettisia ja yksilöityjä yrityksiä, kyseistä lainsäädäntöä ei ole kuitenkaan pidettävä tukiohjelmana vaan yhtenä tai useampana yksittäisenä tukena.

33 FCB väittää toiseksi, että voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmällä ei ole annettu mitään etua neljälle kyseessä olevalle seuralle. Oikeudelliselta kannalta Espanjan verojärjestelmä on laadittu siten, että sillä pyritään verotuksen neutraalisuuteen, ja siis siten, että voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin ja kaupallisiin toimijoihin sovellettava todellinen verokanta on sama. Käytännön kannalta edun olemassaoloa arvioitaessa ratkaisevia ovat vaikutukset eikä oikeudellinen muoto. Komission on analysoitava kyseessä olevan oikeudellisen järjestelmän kaikkia osatekijöitä eli niitä, joilla etu annetaan, ja niitä, joilla se kompensoidaan, sekä niiden kumulatiivisia vaikutuksia.

34 Käsiteltävässä tapauksessa velvollisuus muuttaa oikeudellinen muoto urheiluosakeyhtiöksi on kuitenkin FCB:n mukaan vaikuttanut paitsi verokantaan myös sovellettavien vähennysten suuruuteen. Kyseessä olevan kansallisen toimenpiteen asianmukaiseksi arvioimiseksi olisi siis pitänyt ottaa huomioon paitsi tuen olemassaoloa puoltavat indisiot ja todisteet myös valtiontuen puuttumista osoittavat indisiot ja todisteet. Kun otetaan erityisesti huomioon siirtojen merkitys ammattilaisjalkapalloilun alalla, verojärjestelmä, joka tarjoaa mahdollisuuden tehdä kaikkein suurimmat näihin siirtoihin liittyvät vähennykset, eli kaupallisiin yhteisöihin sovellettava järjestelmä on aina suotuisampi pitkällä aikavälillä. Komissio on siis tehnyt kaksi virhettä arvioidessaan edun olemassaoloa. Yhtäältä se on keskittynyt nimellisverokantaan, vaikka merkitystä on todellisella verokannalla. Toisaalta koska verojärjestelmässä säädetään verohyvityksistä, joiden vaikutukset voidaan jakaa useille verovuosille, arvioinnin olisi pitänyt koskea keskipitkää tai pitkää aikaväliä.

35 Kolmanneksi FCB katsoo, että nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva verojärjestelmä ei ole millään tavoin samankaltainen kuin 8.12.2011 annetussa tuomiossa France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811) tarkasteltu verojärjestelmä. Kyseessä oleviin neljään seuraan ei ensinnäkään sovelleta poikkeusta yleisestä verojärjestelmästä, vaan ne kuuluvat voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettavien tavanomaisten sääntöjen piiriin. Mikään näyttö ei myöskään osoita, että näihin neljään seuraan sovellettava verojärjestelmä olisi edullisempi. Käsiteltävässä asiassa ei lopuksi ole kyse tuen määrästä vaan tämän tuen olemassaolosta itsestään.

36 FCB väittää ainoan valitusperusteen toisen osan osalta, että puolueettomuus- ja huolellisuusvelvollisuudet edellyttivät, että komission oli arvioitava riidanalaisen toimenpiteen kaikkia vaikutuksia, mukaan lukien vaikutuksia, jotka kompensoivat tai neutralisoivat mahdollisen edun.

37 FCB on ensinnäkin sitä mieltä, että komissio sekoittaa edun olemassaolon tuen määrän määrittämiseen. Edun käsite on sama yksittäisten tukien ja tukiohjelmien osalta. Perustavanlaatuinen arviointiperuste on toimenpiteen vaikutukset mahdolliseen tuensaajaan. Komissio ei siis voi arvioida toimenpiteen vaikutuksia osittain ottamalla huomioon vaikutukset, joista koituu etua, kuten nimellisverokanta, mutta jättämällä huomiotta vaikutukset, jotka kompensoivat edun, kuten vähennykset. Komissio on riidanalaisessa päätöksessä jättänyt arvioimatta kyseessä olevan järjestelmän erilaisia yleisiä ominaispiirteitä, kuten sovellettavia vähennyksiä, näiden vähennysten tavanomaisuutta merkityksellisillä markkinoilla tai verohyvitysten merkitystä.

38 FCB väittää toiseksi, että tarve tehdä etukäteisarvio ei estä ottamasta huomioon vähennyksiä. Komissiolla on näet toimivalta pyytää asianomaiselta jäsenvaltiolta arvioita toimenpiteen vaikutuksesta tai laskelmia sen vaikutuksesta aikaisempina verovuosina. Kun on kyse toimenpiteistä, jotka on toteutettu mutta joita ei ole ilmoitettu, huomioon voidaan ottaa tapa, jolla järjestelmä toimii käytännössä. Riidanalaisessa päätöksessä ei missään tapauksessa ole tehty mitään etukäteisarviota.

39 FCB katsoo kolmanneksi, että komission, joka on velvollinen toteuttamaan hallinnollisen menettelyn huolellisesti ja puolueettomasti, on arvioitava yhtä intensiivisesti sekä tuen olemassaoloa että tuen puuttumista osoittavia seikkoja. Komissio ei näin ollen voi keskittyä yksinomaan seikkoihin, jotka osoittavat tuen olemassaolon. Sen olisi siis pitänyt tarkastella todellista verokantaa ottamalla huomioon hallinnollisen menettelyn aikana esiin tuodut vähennykset.

40 FCB korostaa neljänneksi, että komission velvollisuus näyttää toteen edun olemassaolo edellyttää kaikkien niiden yhteisvaikutusten analysointia, joita toimenpiteellä on tuensaajiin. Ei siis riitä, että arvioidaan pelkkää nimellisverokantaa. Myöskään pelkkään nimellisverokantojen vertailuun perustuva näyttö ei ole riittävä, koska verojärjestelmä muodostuu sellaisten oikeussääntöjen kokonaisuudesta, joihin sisältyvät myös vähennykset, veron perustan laskentaa koskevat säännöt ja vapautukset. Kun – kuten tässä tapauksessa – komissiolle esitetään indisio, joka saattaa osoittaa, ettei etua ole, komissio on velvollinen hankkimaan tarvittavat tiedot pyytämällä niitä asianomaiselta jäsenvaltiolta.

41 Espanjan kuningaskunta huomauttaa ensimmäiseksi, että sitä arvioitaessa tehdyt virheet, ovatko verotukselliset toimenpiteet luonteeltaan valtiontukea, ovat omiaan vaikuttamaan perussopimuksissa määrättyyn toimielinten väliseen tasapainoon, koska SEUT 107 artiklassa ei anneta komissiolle itsenäistä sääntelyvaltaa yhteisöverojen alalla. Espanjan kuningaskunnan mukaan verokanta on veronkantoa koskevan oikeudellisen järjestelmän olennainen osa ja kuuluu jäsenvaltioiden verotukselliseen autonomiaan ja toimivaltaan. Komission puutteellisella tutkinnalla puututaan siis jäsenvaltioiden toimivaltaan.

42 Espanjan kuningaskunta huomauttaa toiseksi, että on virheellistä katsoa, että pelkästään se, että on olemassa erilainen verokanta, merkitsee valtiontuen olemassaoloa. Vaikka verokanta on minkä tahansa verotuksellisen toimenpiteen olennainen osa, valtiontuen olemassaolon perusteeksi ei riitä, että kyseessä olevan verojärjestelmän, jota tutkitaan etukäteen, osalta

todetaan pelkästään sen johdosta, että on olemassa alempi verokanta, että sillä voidaan antaa vuotuinen etu, siitä riippumatta, sovelletaanko verohyvityksiä. Tällainen lähestymistapa johtaa siihen, että katsotaan, että mikä tahansa yritysten välinen verokantojen ero merkitsee edun myöntämistä, mikä ei pidä paikkaansa. Espanjan kuningaskunnan mukaan järkevä lainsäätäjä suunnittelee verotuksellisen toimenpiteen niin, että se ottaa huomioon sekä verokannan että vähennysten soveltamisen seuraukset. Vähennyksiä ei siten voida pitää verokannan vahvistamiseen liittymättömänä seikkana eikä myöskään ulkoisista tekijöistä riippuvana sattumanvaraisena seikkana.

43 Käsiteltävässä asiassa sen arvioiminen, miten satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskeva verovähennys on kehittynyt Espanjan vero-oikeudessa eri lainsäädäntömuutosten johdosta, osoittaa, että kansallinen lainsäätäjä on verokantoja vahvistaessaan ottanut huomioon verovelan rajoittamista koskevia tekijöitä. On siten olemassa selvä yhteys verokannan määrittämisen ja sovellettavan vähennyksen määrän välillä, joita pidetään verovelan määrän kannalta ratkaisevina tekijöinä, jotka liittyvät tästä syystä läheisesti toisiinsa. Verokantaa ei näin ollen voitu erottaa muista verojärjestelmän osatekijöistä, mikä johtuu sekä satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevan vähennyksen tärkeydestä erityisesti jalkapalloilun alalla että kyseisen vähennyksen toistuvuudesta.

44 Espanjan kuningaskunta katsoo kolmanneksi, että 8.12.2011 annetulla tuomiolla France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811) ei ole merkitystä käsiteltävässä asiassa. Siitä kyseiseen tuomioon johtaneesta asiasta poiketen, jossa tuli esiin kysymyksiä edun määrittämisestä yhteen ainoaan taloudelliseen toimijaan sovellettavien erityisten verotuksellisten toimenpiteiden yhteydessä, nyt käsiteltävä asia koskee sääntöä – eli ammattijalkapalloseurojen velvollisuutta muuttaa oikeudellinen muotonsa urheiluosakeyhtiöksi –, jolla ei ole verotuksellista tarkoitusta ja jossa edun olemassaolo sinänsä on kiistetty.

45 Espanjan kuningaskunta väittää neljänneksi, että unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisessa tuomiossa edellyttämä todistustaakan taso ei ole korkeampi kuin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössään edellyttämä todistustaakan taso, sellaisena kuin se ilmenee muun muassa 21.12.2016 annetusta tuomiosta komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 ja 123 kohta). Komissiolta vaaditulla huolellisella ja puolueettomalla tutkinnalla on – erityisesti todellisen taloudellisen edun olemassaolon osalta – taattava, että komissiolla on lopullisen päätöksen tehdessään siihen tarvittavat mahdollisimman täydelliset ja luotettavat tiedot. Nyt käsiteltävässä asiassa näin ei ollut, koska komissio tyytyi toteamaan alennetun verokannan olemassaolon.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

Tutkittavaksi ottaminen

46 Eräiden komission nyt käsiteltävän valituksen tueksi esittämien seikkojen ja argumenttien tutkittavaksi ottamisesta, jonka FCB on riitauttanut näiden seikkojen ja argumenttien väitetyn tehottomuuden vuoksi, on muistutettava, että SEUT 256 artiklan 1 kohdan toisesta alakohdasta ja Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 58 artiklan ensimmäisestä kohdasta seuraa, että muutosta voidaan hakea vain oikeuskysymysten osalta. Näin ollen ainoastaan unionin yleinen tuomioistuin on toimivaltainen määrittämään ratkaisun perustaksi asetettavan tosiseikaston ja arvioimaan sitä sekä selvitysaineistoa. Lukuun ottamatta sitä tapausta, että nämä tosiseikat ja tämä selvitysaineisto on otettu huomioon vääristyneellä tavalla, tosiseikaston ja

selvitysaineiston arviointi ei näin ollen ole sellainen oikeuskysymys, että se sinänsä kuuluisi unionin tuomioistuimen muutoksenhaun yhteydessä harjoittaman valvonnan piiriin (ks. mm. tuomio 4.3.2020, Buonotourist v. komissio, C-586/18 P, EU:C:2020:152, 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 170 artiklan 1 kohdan mukaan muutoksenhaussa ei myöskään voida muuttaa oikeudenkäynnin kohdetta siitä, mikä se oli unionin yleisessä tuomioistuimessa. Unionin tuomioistuin on muutoksenhakumenettelyssä nimittäin toimivaltainen arvioimaan ainoastaan sitä oikeudellista ratkaisua, joka on tehty ensimmäisessä oikeusasteessa esitetyistä perusteista. Asianosainen ei siis voi esittää ensimmäisen kerran unionin tuomioistuimessa perustetta, johon se ei ole vedonnut unionin yleisessä tuomioistuimessa, koska tämä merkitsisi sitä, että se voisi saattaa unionin tuomioistuimen, jonka toimivaltaa muutoksenhaun yhteydessä on rajoitettu, käsiteltäväksi asian laajempana kuin unionin yleinen tuomioistuin on sen tutkinut (ks. mm. tuomio 29.7.2019, Bayerische Motoren Werke ja Freistaat Sachsen v. komissio, C-654/17 P, EU:C:2019:634, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Valittajalla on kuitenkin oikeus unionin tuomioistuimessa vedota valituksessaan perusteisiin, jotka perustuvat valituksenalaiseen tuomioon itseensä ja joilla pyritään arvostelemaan oikeudellisesti sen oikeellisuutta (ks. mm. tuomio 26.2.2020, EUH v. Alba Aguilera ym., C-427/18 P, EU:C:2020:109, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Ensinnäkin on huomautettava siltä osin kuin FCB moittii komissiota siitä, että tämä on väittänyt ensimmäisen kerran ainoan valitusperusteensa ensimmäisen osan tueksi esittämällään argumentaatiolla, että satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskeva verovähennys on sattumanvarainen tekijä, joka ei riipu voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettavasta alennetusta yhteisöverokannasta, että – kuten valituksenalaisen tuomion 59 ja 67 kohdasta ilmenee – unionin yleinen tuomioistuin kumosi riidanalaisen päätöksen lähinnä sillä perusteella, että komissio, jolle kuului edun olemassaoloa koskeva todistustaakka, ei ollut osoittanut oikeudellisesti riittävällä tavalla sen vuoksi, ettei se ollut suorittanut riittävän yksityiskohtaista tutkimusta, että riidanalaisella toimenpiteellä annettiin tällaista etua niille, jotka ovat sen kohteena.

49 Erityisesti muun muassa kyseisen tuomion 57–60, 65, 66 ja 69 kohdasta ilmenee, että unionin yleinen tuomioistuin katsoi tältä osin, että komissio ei ollut ottanut SEUT 107 artiklan 1 kohdan ja hyvän hallinnon periaatteen vastaisesti huomioon ammattilaisjalkapalloilun alan erityisyyttä sen merkityksen vuoksi, joka satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevalla vähennyksellä on sen kannalta, vaikka tämä erityisyys on unionin yleisen tuomioistuimen mukaan erottamaton osa voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmää, jolla voidaan tasapainottaa kyseisiin yhteisöihin sovelletusta alemmasta nimellisverokannasta saatu etu.

50 Tässä tilanteessa on ilmeistä, että komission argumentaatiolla pyritään kyseenalaistamaan unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisessa tuomiossa esittämät toteamukset seikoista, jotka komission oli otettava huomioon erityisesti siltä osin kuin on kyse satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevasta vähennyksestä sen määrittämiseksi, annetaanko riidanalaisella toimenpiteellä etua niille, jotka ovat sen kohteena, ja voiko se näin ollen kuulua SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valtiontuen käsitteen alaan.

51 Näin tehdessään komissio tuo esiin oikeuskysymyksen, jolla se riitauttaa unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisessa tuomiossa antaman oikeudellisen ratkaisun oikeellisuuden. Tämän tuomion 47 kohdassa mainitun oikeuskäytännön perusteella sen tältä osin esittämä argumentaatio voidaan siis ottaa tutkittavaksi.

52 Toiseksi on riittävää todeta siltä osin kuin FCB arvostelee komissiota siitä, että tämä väittää ainoan valitusperusteensa ensimmäisen osan tueksi esittämässään argumentaatiossa, että se on osoittanut riidanalaisessa päätöksessä, että voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettava verojärjestelmä oli edullisempi kuin urheiluosakeyhtiöihin sovellettava verojärjestelmä, että – toisin kuin FCB väittää – komissio ei millään tavoin pyri tällä argumentaatiollaan kyseenalaistamaan unionin yleisen tuomioistuimen tosiseikkoja koskevaa toteamusta.

53 Kuten tämän tuomion 48 ja 49 kohdasta ilmenee, unionin yleinen tuomioistuin ei näet lausunut valituksenalaisessa tuomiossa siitä, annetaanko riidanalaisella toimenpiteellä tosiasiallisesti etua niille, jotka ovat sen kohteena, vaan se tyytyi toteamaan, ettei komissio ollut näyttänyt oikeudellisesti riittävällä tavalla toteen tällaisen edun olemassaoloa, koska se ei ollut tutkinut, oliko satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskeva vähennys omiaan kompensoimaan FCB:n osalta alennetun verokannan soveltamisesta saadun edun.

54 Näissä olosuhteissa on ilmeistä, että kyseisellä komission argumentaatiolla pyritään riitauttamaan toteamukset, joilla unionin yleinen tuomioistuin katsoi valituksenalaisessa tuomiossa, ettei komissio ollut osoittanut oikeudellisesti riittävällä tavalla toteen SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvan edun olemassaoloa. Tämän tuomion 46 kohdassa mainittujen seikkojen perusteella tällainen oikeuskysymys voidaan ottaa tutkittavaksi muutoksenhakuvaiheessa.

55 Tästä seuraa, että nyt käsiteltävä valitus ja erityisesti sen ainoan valitusperusteen ensimmäinen osa, jota FCB:n esittämät väitteet koskevat, voidaan kokonaisuudessaan ottaa tutkittavaksi.

56 Lopusta on todettava siltä osin kuin FCB riitauttaa täsmällisemmin – kuten tämän tuomion 29 ja 31 kohdasta ilmenee – yhtäältä komission vastauskirjelmänsä liitteenä toimittaman asiakirjan, joka koskee muun muassa FCB:n tekemiä siirtoja, ja toisaalta tiettyjen sellaisten väitteiden, jotka liittyvät tosiseikkoihin tai satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevaan vähennykseen sovellettaviin kansallisen oikeuden säännöksiin, tutkittavaksi ottamisen edellytykset, että FCB:n väitteitä tutkitaan tarvittaessa valituksen perusteltavuutta arvioitaessa.

Asiakysymys

57 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisen toimenpiteen luonnehtiminen 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 sille, joka on sen kohteena. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua (ks. mm. tuomio 17.9.2020, Compagnie des pêches de Saint-Malo, C-212/19, EU:C:2020:726, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

58 Siltä osin kuin on kyse edellytyksestä, jonka mukaan kyseessä olevalla toimenpiteellä on annettava etua sille, joka on sen kohteena, unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että tukina pidetään toimenpiteitä, jotka muodossa tai toisessa ovat omiaan suosimaan yrityksiä suoraan tai välillisesti tai joita on pidettävä sellaisena taloudellisena etuna, jota edunsaajayritys ei olisi saanut tavanomaisten markkinoilla sovellettavien ehtojen mukaan (ks. mm. tuomio 17.9.2020, Compagnie des pêches de Saint-Malo, C-212/19, EU:C:2020:726, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

59 Valtiontuen käsite on siis laajempi kuin avustuksen käsite, koska sillä ei tarkoiteta ainoastaan positiivisia suorituksia, kuten avustuksia, lainoja tai osakkuuksia yrityksistä, vaan myös toimenpiteitä, jotka eivät ole avustuksia sanan suppeassa merkityksessä mutta jotka eri tavoin alentavat yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja ovat siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustusten kaltaisia (ks. mm. tuomio 16.7.2015, BVVG, C-39/14, EU:C:2015:470, 26 kohta ja tuomio 20.9.2017, komissio v. Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, 20 kohta).

60 Tästä seuraa, että kansalliset toimenpiteet, joilla annetaan verotuksellinen etu, jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, ovat omiaan tuottamaan valikoivaa etua niille, jotka ovat niiden kohteena, ja niitä on näin ollen pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena (ks. mm. tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56 kohta ja tuomio 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, 21 kohta).

61 Lisäksi on muistutettava, että edun käsitteellä, joka on keskeinen toimenpiteen luokittelussa valtiontueksi, on objektiivinen luonne, joka ei riipu kyseessä olevan toimenpiteen laatijoiden motiiveista. Valtion toimenpiteiden tavoitteiden luonne ja niiden perustelut eivät siten vaikuta niiden luonnehtimiseen valtiontueksi. SEUT 107 artiklan 1 kohdassa ei näet tehdä eroa valtioiden toimenpiteiden syiden tai tavoitteiden perusteella vaan niiden vaikutusten perusteella (ks. mm. tuomio 8.12.2011, France Télécom v. komissio, C-81/10 P, EU:C:2011:811, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

62 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan komission on esitettävä näyttö SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valtiontuen olemassaolosta ja näin ollen myös näyttö siitä, että edun myöntämistä tuensaajille koskeva edellytys on täyttynyt. Erityisesti on todettava, että komission on toteutettava asianomaisten toimenpiteiden tutkintamenettely huolellisesti ja puolueettomasti, jotta sillä on tuen olemassaolon ja mahdollisesti sen sisämarkkinoille soveltumattomuuden tai sääntöjenvastaisuuden toteavaa lopullista päätöstä tehdessään käytettävissään tätä varten mahdollisimman kattavat ja luotettavat tiedot (ks. vastaavasti tuomio 19.9.2018, komissio v. Ranska ja IFP Énergies nouvelles, C-438/16 P, EU:C:2018:737, 110 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että tutkittaessa niitä eri seikkoja, jotka muodostavat toimenpiteen, joka voi merkitä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea, on tarpeen tarkastella kaikkia niitä oikeudellisia seikkoja tai tosiseikkoja, jotka liittyvät kyseiseen toimenpiteeseen ja joita ovat muun muassa siitä seuraavat edut ja velvoitteet (ks. analogisesti tuomio 25.6.1970, Ranska v. komissio, 47/69, EU:C:1970:60, 7 kohta), ja näin ollen arvioida mainittua toimenpidettä kokonaisuudessaan ottamalla huomioon kaikki sen ominaispiirteet (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 98 ja 101 kohta sekä tuomio 8.12.2011, France Télécom v. komissio, C-81/10 P, EU:C:2011:811, 18, 19 ja 24 kohta).

64 Unionin tuomioistuin on siten jo todennut, että tutkiessaan edun olemassaoloa SEUT 107 artiklan 1 kohdan nojalla komission on suoritettava kyseessä olevan tukitoimenpiteen kokonaisarviointi tämän tuen myöntämistä koskevan päätöksen tekohetkellä käytettävissä olleiden seikkojen ja vallinneiden kehitysnäkymien perusteella, niin että se ottaa huomioon muun muassa asiayhteyden, johon mainittu tuki kuuluu (tuomio 1.10.2015, Electrabel ja Dunamenti Erőmű v. komissio, C-357/14 P, EU:C:2015:642, 104 kohta).

65 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on kuitenkin niin, että tukiohjelmaa koskevassa erityistapauksessa komissio voi rajoittua tarkastelemaan kyseessä olevan ohjelman ominaispiirteitä arvioidakseen päätöksen perusteluissa, annetaanko tässä ohjelmassa sitä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen vuoksi tuensaajille etua verrattuna niiden kilpailijoihin ja voiko ohjelma hyödyttää sellaisia yrityksiä, jotka toimivat jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Komission ei siis ole tällaista ohjelmaa koskevassa päätöksessä arvioitava sen perusteella kussakin yksittäistapauksissa myönnettyä tukea. Kunkin kyseessä olevan yrityksen yksilöllinen tilanne on tarkastettava vasta siinä vaiheessa, kun tukea peritään takaisin (ks. mm. 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, 63 kohta; tuomio 13.6.2013, HGA ym. v. komissio, C-630/11 P–C-633/11 P, EU:C:2013:387, 114 kohta ja tuomio 29.7.2019, Azienda Napoletana Mobilità, C-659/17, EU:C:2019:633, 27 kohta).

66 Tällaisen tukiohjelman tapauksessa on siis erotettava toisistaan yhtäältä kyseisen ohjelman käyttöön ottaminen ja toisaalta tuen myöntäminen osana kyseistä ohjelmaa (ks. vastaavasti tuomio 8.12.2011, France Télécom v. komissio, C-81/10 P, EU:C:2011:811, 22 kohta).

67 Nyt käsiteltävän valituksen ainoan valitusperusteen, jonka molemmat osat on tutkittava yhdessä, perusteltavuutta on arvioitava näiden periaatteiden valossa.

68 Ensimmäiseksi on todettava siltä osin kuin komissio arvostelee unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että tämä on todennut valituksenalaisen tuomion 69 kohdassa, että riidanalaista päätöstä oli tarkasteltava päätöksenä, joka koskee sekä tukijärjestelmää että yksittäisiä tukia, että asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdan mukaan ”tukiohjelmalla” tarkoitetaan säädöstä tai päätöstä, jonka perusteella yksittäisiä tukia voidaan myöntää yrityksille, jotka määritellään säädöksessä tai päätöksessä yleisesti ja käsitteellisesti ilman, että edellytetään muita täytäntöönpanotoimenpiteitä, sekä säädöstä tai päätöstä, jonka perusteella erityiseen hankkeeseen liittymätöntä tukea voidaan myöntää yhdelle tai useammalle yritykselle toistaiseksi ja/tai rajoittamaton määrä.

69 Nyt käsiteltävässä asiassa riidanalainen toimenpide koskee kuitenkin kyseisessä säännöksessä tarkoitettua ”tukiohjelmaa”, koska voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettavat erityiset verosäännökset, erityisesti alennettu verokanta, voivat pelkästään kyseisen toimenpiteen johdosta hyödyttää kutakin niistä tukikelpoisista jalkapalloseuroista, jotka on määritelty yleisesti ja käsitteellisesti, toistaiseksi ja rajoittamattoman määrän ilman, että edellytetään muita täytäntöönpanotoimenpiteitä, ja ilman, että nämä säännökset liittyisivät erityisen hankkeen toteuttamiseen.

70 Tältä osin on lisäksi huomautettava, että on selvää, että sekä voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettavat verosäännökset että poikkeussääntö, jonka nojalla tietyt seurat voivat edelleen hyötyä tästä järjestelmästä, sisältyvät yleisesti sovellettavaan toimenpiteeseen eli yhtäältä yhteisöverolakiin ja toisaalta lain 10/1990 seitsemänteen lisäykseen.

71 Toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin on valituksenalaisen tuomion 69 kohdassa katsonut, tässä yhteydessä ei ole merkitystä sillä, että komissio on päätöksessään paitsi luonnehtinut riidanalaisen toimenpiteen tukijärjestelmäksi myös lausunut kyseisen päätöksen perusteluissa ja päätösosassa neljälle nimeltä mainitulle järjestelmän piiriin kuuluvalle seuralle yksittäin myönnetyistä tuista ja todennut, että näitä tukia oli pidettävä sääntöjenvastaisina ja sisämarkkinoille soveltumattomina.

72 Asetuksen 2015/1589 1 artiklan e alakohdan mukaan tosin yksittäisen tuen käsite kattaa niiden tukien lisäksi, joita ei ole myönnetty tukiohjelman osana, myös ne tukiohjelman osana myönnetyt tuet, joista on ilmoitettava.

73 Tällä seikalla ei kuitenkaan ole merkitystä määritettäessä komissiolle kuuluvien velvollisuuksien laajuutta siltä osin kuin on kyse sen osoittamisesta, että nyt käsiteltävässä asiassa on kyse SEUT 107 artiklan 1 kohtaan perustuvasta edusta.

74 Kuten tämän tuomion 66 kohdassa on huomautettu, tukiohjelman tapauksessa on näet erotettava toisistaan kyseisen ohjelman käyttöön ottaminen ja kyseisen ohjelman osana myönnetyt tuet. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että yksittäiset toimenpiteet, joilla vain pannaan täytäntöön tukiohjelma, josta asianomaisen jäsenvaltion olisi pitänyt ilmoittaa komissiolle sellaisena, ovat pelkkiä yleisen ohjelman täytäntöönpanotoimenpiteitä, joita ei lähtökohtaisesti tarvitse ilmoittaa kyseiselle toimielimelle (ks. vastaavasti tuomio 5.10.1994, Italia v. komissio, C-47/91, EU:C:1994:358, 21 kohta).

75 Näin ollen pelkästään sillä, että nyt käsiteltävässä asiassa tukia on myönnetty seuroille yksittäin osana kyseessä olevaa tukiohjelmaa, ei voi olla vaikutusta tutkintaan, joka komission on SEUT 107 artiklan 1 kohdan nojalla suoritettava siltä osin kuin on kyse edun olemassaolon osoittamisesta, koska tukien myöntäminen on vain seuraus kyseisen tukiohjelman automaattisesta soveltamisesta.

76 Tästä seuraa, että tällaisen edun olemassaolon määrittämiseksi komission oli tutkittava riidanalaisessa päätöksessä yksinomaan riidanalaisella toimenpiteellä käyttöön otettu asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettu ”tukiohjelma” eikä tukiohjelman osana myönnettyjä kyseisen asetuksen 1 artiklan e alakohdassa tarkoitettuja ”yksittäisiä tukia”.

77 Unionin yleinen tuomioistuin teki tämän johdosta oikeudellisen virheen, kun se katsoi valituksenalaisen tuomion 69 kohdassa, että riidanalaista päätöstä oli tarkasteltava päätöksenä, joka koskee sekä tukijärjestelmää että yksittäisiä tukia.

78 Tämän oikeudellisen virheen vaikutus valituksenalaisen tuomion laillisuuteen riippuu kuitenkin komission valituksensa tueksi esittämien muiden väitteiden tutkinnan tuloksesta.

79 Toiseksi siltä osin kuin komissio arvostelee unionin yleistä tuomioistuinta lähinnä siitä, että tämä on tehnyt oikeudellisen virheen arvioidessaan riidanalaisen toimenpiteen kaltaisen tukiohjelman suotuisten tekijöiden, kuten alennetun verokannan, ja epäsuotuisten tekijöiden, kuten pienemmän vähennyksen, välistä yhteyttä ratkaistakseen, tuottaako kyseinen ohjelma sen piiriin kuuluville SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvaa etua, on muistutettava, että unionin yleinen tuomioistuin katsoi erityisesti valituksenalaisen tuomion 47, 48 ja 69 kohdassa, että komission oli päätelläkseen, että kyse oli tällaisesta edusta, arvioitava kyseessä olevaa tukijärjestelmää kokonaisuudessaan ottamalla huomioon sekä siitä aiheutuvat suotuisat että epäsuotuisat seuraukset niille, jotka kuuluvat sen piiriin.

80 Unionin yleinen tuomioistuin katsoi siten kyseisen tuomion 53 ja 54 kohdassa, että jotta voitiin ratkaista, oliko riidanalainen toimenpide omiaan tuottamaan etua niille, jotka ovat sen kohteena, asettamalla ne sitä tilannetta edullisempaan tilanteeseen, jossa ne olisivat olleet, jos niiden olisi pitänyt toimia urheiluosakeyhtiönä, oli tarpeen tutkia voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettavan verojärjestelmän eri osatekijöitä yhdessä, koska nämä osatekijät muodostavat erottamattoman kokonaisuuden.

81 Unionin yleinen tuomioistuin totesi tältä osin mainitun tuomion 55 kohdassa, että komissio oli huomauttanut perustellusti, että kyseessä olevan ajanjakson eli vuosien 1990 ja 2015 välisen ajanjakson aikana seuroihin, joihin riidanalaista toimenpidettä voitiin soveltaa, oli sovellettu pienempää nimellisverokantaa kuin urheiluosakeyhtiönä toimiviin seuroihin.

82 Unionin yleinen tuomioistuin katsoi kuitenkin valituksenalaisen tuomion 56, 59, 65, 66 ja 69 kohdassa, että kun voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettavaa verojärjestelmää arvioitiin kokonaisuutena, alennetusta verokannasta seuraavan edun tutkintaa ei voitu erottaa kyseisen verojärjestelmän muita osatekijöitä koskevasta tutkinnasta eikä etenkään satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevan verovähennyksen tutkinnasta. Erään toisen riidanalaisesta toimenpiteestä etua saaneen seuran komissiossa käydyn hallinnollisen menettelyn aikana esittämistä seikoista, jotka on toistettu kyseisen tuomion 57 kohdassa, ilmeni kuitenkin, että se osuus, joka voitoista voitiin enintään vähentää, oli voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen osalta pienempi kuin urheiluosakeyhtiöihin sovellettu osuus ja että tällä seikalla oli erityistä merkitystä ammattilaisjalkapalloilun alalla.

83 Tässä tilanteessa unionin yleinen tuomioistuin päätteli valituksenalaisen tuomion 58–60 ja 67 kohdassa, että kun komissio tyytyi toteamaan riidanalaisen päätöksen 68 perustelukappaleessa yhtäältä, ettei ollut esitetty näyttöä siitä, että tämä vähennys ”on lähtökohtaisesti ja pitemmällä aikavälillä edullisempi”, ja toisaalta, että tämä vähennys myönnetään ”vain tietyissä tilanteissa, jotka eivät ole pysyviä”, komissio, jolla oli todistustaakka siitä, että kyse on edusta, ei ollut osoittanut oikeudellisesti riittävällä tavalla, että voitiin sulkea pois se, että pienemmillä vähennysmahdollisuuksilla tasapainotettaisiin alennetusta verokannasta saatu etu, vaikka se olisi voinut pyytää Espanjan kuningaskunnalta kaikkia tältä osin merkityksellisiä tietoja.

84 Tässä päättelyssä on oikeudellisia virheitä.

85 Kuten unionin yleinen tuomioistuin katsoi pääosin perustellusti valituksenalaisen tuomion 47, 48, 53, 54 ja 69 kohdassa, vaikka komissio voi tosin silloin, kun kyse on tukiohjelmasta, tyytyä tutkimaan kyseessä olevan ohjelman yleisiä ominaisuuksia tarkastaakseen, tuottaako se etua sen piiriin kuuluville, eikä sen tarvitse tutkia jokaista yksittäistä soveltamistapausta, komission on kuitenkin – kuten tämän tuomion 63–65 kohdasta ilmenee – tehtävä mainitusta ohjelmasta kokonaisarviointi ottamalla huomioon kaikki osatekijät, jotka ovat sen ominaispiirteitä ja tuensaajille joko suotuisia tai epäsuotuisia ominaispiirteitä.

86 Koska tällaisen tukiohjelman tapauksessa kuitenkin tutkinta, joka komission on SEUT 107 artiklan 1 kohdan nojalla tehtävä, koskee yksinomaan – kuten tämän tuomion 66 ja 68–77 kohdasta ilmenee – kyseistä tukiohjelmaa eikä sen osana myöhemmin myönnettyjä tukia, kysymys siitä, tuottaako mainittu ohjelma etua niille, jotka kuuluvat sen piiriin, ei voi riippua näiden taloudellisesta tilanteesta silloin, kun tuet myöhemmin myönnetään, vaan tätä kysymystä on välttämättä tarkasteltava – kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 76 kohdassa korostanut – kyseessä olevan ohjelman käyttöönottamisajankohdan kannalta suorittamalla etukäteisarviointi (ks. vastaavasti tuomio 8.12.2011, France Télécom v. komissio, C-81/10 P, EU:C:2011:811, 22 kohta).

87 Kun verotukijärjestelmää sovelletaan vuosittain tai jaksoittain, komission on tämän tuomion 58–60 ja 64 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan osoitettava ainoastaan, että kyseinen tukijärjestelmä on omiaan suosimaan sen piiriin kuuluvia tarkastamalla, että kyseinen järjestelmä voi kokonaisuutena tarkasteltuna johtaa ominaispiirteidensä vuoksi sen

käyttöönottamisajankohtana alhaisempaan verotukseen kuin yleisen verotusjärjestelmän soveltamisesta seuraava verotus, eikä merkitystä ole sillä, ettei komissio voi näiden piirteiden takia määrittää etukäteen ja kultakin verovuodelta siihen liittyvän verotuksen tarkkaa tasoa (ks. vastaavasti tuomio 8.12.2011, France Télécom v. komissio, C-81/10 P, EU:C:2011:811, 19 ja 24 kohta).

88 Tämän tuomion 65 kohdassa mieleen palautetun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan komission on osana tätä tukiohjelmaa myönnetyn tuen mahdollisen takaisinperimisen vaiheessa ratkaistava, onko mainittu ohjelma tosiasiassa tuottanut erikseen tarkasteltuina etua niille, jotka kuuluvat sen piiriin, koska tällainen takaisinperiminen edellyttää sen tuen tarkan määrän määrittelemistä, jonka tuensaajat ovat tosiasiallisesti saaneet käyttöönsä kunakin verovuonna.

89 Tästä seuraa, että se, ettei tukiohjelmaa käyttöön otettaessa ole mahdollista määrittää tällaista määrää, ei voi estää komissiota toteamasta, että tukiohjelma saattoi jo kyseisessä vaiheessa tuottaa etua tuensaajille, eikä se vastaavasti voi vapauttaa asianomaista jäsenvaltiota ilmoittamasta tällaista ohjelmaa SEUT 108 artiklan 3 kohdan nojalla.

90 Tässä yhteydessä on huomautettava, että kyseisessä määräyksessä asetettu ilmoitusvelvollisuus on yksi keskeisistä seikoista valvontajärjestelmässä, joka EUT-sopimuksessa on otettu käyttöön valtiontukien alalla. Tässä järjestelmässä jäsenvaltioilla on velvollisuus yhtäältä ilmoittaa komissiolle kustakin toimenpiteestä, jolla on tarkoitus myöntää tai muuttaa SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tukea, ja toisaalta olla SEUT 108 artiklan 3 kohdan mukaisesti toteuttamatta tällaista toimenpidettä niin kauan kuin mainittu toimielin ei ole tehnyt kyseistä toimenpidettä koskevaa lopullista päätöstä (ks. mm. tuomio 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

91 Tämä ilmoitusvelvollisuus on siten olennainen, jotta komissio voi suorittaa täysimääräisesti sille SEUT 107 ja SEUT 108 artiklassa valtiontukien alalla annetun valvontatehtävän ja erityisesti arvioida unionin tuomioistuinten valvonnassa sille tältä osin kuuluvaa yksinomaista toimivaltaa käyttämällä sitä, soveltuuko tukitoimenpide sisämarkkinoille SEUT 107 artiklan 3 kohdan nojalla (ks. vastaavasti tuomio 29.7.2019, Bayerische Motoren Werke ja Freistaat Sachsen v. komissio, C-654/17 P, EU:C:2019:634, 79 ja 146 kohta).

92 Komission suorittama tutkinta SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvan valtiontuen olemassaolon edellytyksistä ei siis voi suosia jäsenvaltioita, jotka maksavat tukia SEUT 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, niiden jäsenvaltioiden kustannuksella, jotka ilmoittavat tuista kyseisen määräyksen mukaisesti suunnitteluvaiheessa ja jättävät ne toteuttamatta odotettaessa komission tekemää lopullista päätöstä (ks. vastaavasti mm. tuomio 29.4.2004, Italia v. komissio, C-298/00 P, EU:C:2004:240, 49 kohta ja tuomio 1.6.2006, 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, 110 kohta).

93 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 83 kohdassa, jäsenvaltioita, jotka ottavat käyttöön tukiohjelmia niille SEUT 108 artiklan 3 kohdan nojalla kuuluvan velvollisuuden vastaisesti, suosittaisiin kuitenkin niihin jäsenvaltioihin nähden, jotka noudattavat tätä velvollisuutta, jos komission olisi tukiohjelman olemassaolon arvioimiseksi tarkastettava kyseisen ohjelman käyttöön ottamisen jälkeen kerättyjen tietojen perusteella, onko etu toteutunut tosiasiallisesti kaikkina myöhempinä verovuosina kyseessä olevan ohjelman perusteella tai ovatko haitat, jotka on todettu tiettyinä verovuosina, kompensoineet edut, jotka ovat toteutuneet muiden verovuosien aikana.

94 Nyt käsiteltävässä asiassa on kuitenkin selvää, että – kuten unionin yleinen tuomioistuin on valituksenalaisen tuomion 55 kohdassa todennut tämän tuomion 81 kohdassa mainitun yksinomaan sen toimivaltaan kuuluvan tosiseikkojen arvioinnin yhteydessä – siltä osin kuin riidanalaiseen toimenpiteeseen perustuvassa tukijärjestelmässä annetaan eräille seuroille, joihin kyseistä järjestelmää voidaan soveltaa ja joihin FCB kuului, mahdollisuus jatkaa toimintaansa poikkeuksellisesti voittoa tavoittelemattomana yhteisönä, kyseiset seurat ovat heti kyseisen järjestelmän käyttöön ottamisesta alkaen voineet sen nojalla hyötyä alemmasta verokannasta kuin urheiluosakeyhtiönä toimivat seurat.

95 Kyseessä oleva tukijärjestelmä oli tämän johdosta jo käyttöönottamisajankohtanaan omiaan suosimaan voittoa tavoittelemattomina yhteisöinä toimivia seuroja urheiluosakeyhtiöinä toimiviin seuroihin nähden, ja ne saivat siitä siis etua, joka voi kuulua SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

96 On tosin myös selvää, että tuosta samasta ajankohdasta lähtien kyseisessä järjestelmässä säädettiin urheiluosakeyhtiöihin sovellettua pienemmästä satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevasta vähennyksestä.

97 Kuten tämän tuomion 86–93 kohdasta ilmenee, tällä seikalla ei kuitenkaan voida kyseenalaistaa päätelmää, jonka mukaan kyseessä oleva tukijärjestelmä tuotti heti sen käyttöönottamisajankohdasta lähtien etua niille, jotka kuuluivat sen piiriin.

98 SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamiseksi tehtyä tutkintaa kyseessä olevan vähennyksen, jonka osalta on selvää, että se riippuu sattumanvaraisten ja muuttuvien olosuhteiden myöhemmästä ilmaantumisesta, vaikutuksesta kyseessä olevan tukijärjestelmän mukaiseen alennettuun verokantaan, ja erityisesti arviointia siitä, neutralisoiko mainittu vähennys kyseisen alennetun verokannan, ei voida suorittaa kyseessä olevan kaltaisen verotukiohjelman osalta, jota sovelletaan vuosittain, mainitun ohjelman käyttöönottamisajankohtana, koska kyseinen vaikutus voi yksinomaan toteutua kunkin myöhemmän verovuoden päättyessä; muutoin näet SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrätyn velvollisuuden vastaisesti toteutetut tukiohjelmat asetettaisiin etusijalle.

99 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 112 ja 113 kohdassa, näin on varsinkin silloin, kun – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – kyseessä olevaa tukijärjestelmää on tarkoitus soveltaa toistaiseksi, joten kun otetaan huomioon FCB:n ja Espanjan kuningaskunnan mainitsemat toteutettavissa olevat lykkäysmahdollisuudet verohyvityksen muodossa, ei voida milloinkaan sulkea täysin pois sitä, että – kuten unionin yleinen tuomioistuin on itsekin korostanut valituksenalaisen tuomion 60 kohdassa – kyseessä oleva vähennys johtaa riidanalaisen toimenpiteen vaikutusten ajalliseen tasoittumiseen, joka voisi jonakin muuna ajankohtana kompensoida alennetun verokannan. Vasta sitten, kun tällaisen järjestelmän soveltamisesta on lopullisesti luovuttu, jos näin ylipäätään tehdään, on mahdollista ratkaista lopullisesti, onko tällä vähennyksellä tosiasiallisesti neutralisoitu alennetun verokannan soveltaminen.

100 Toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin on korostanut valituksenalaisen tuomion 65, 66 ja 69 kohdassa, tässä yhteydessä ei ole merkitystä sillä, että satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevalla vähennyksellä on – kuten myös FCB on istunnossa korostanut – erityistä merkitystä ammattilaisjalkapalloilun alalla, kun otetaan erityisesti huomioon pelaajasiirtoja koskeva käytäntö. Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee,

tämä seikka ei näet voi mitenkään muuttaa SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan soveltamisedellytyksiä (ks. vastaavasti tuomio 18.7.2006, Meca-Medina ja Majcen v. komissio, C-519/04 P, EU:C:2006:492, 28 kohta).

101 Tästä seuraa, että osoittaakseen oikeudellisesti riittävällä tavalla, että kyseessä oleva tukijärjestelmä tuottaa niille, jotka kuuluvat sen piiriin, SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvaa etua, komission ei tarvinnut tutkia riidanalaisessa päätöksessä satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevan vähennyksen vaikutusta eikä verohyvityksen muodossa olevien lykkäysmahdollisuuksien vaikutusta eikä varsinkaan sitä, neutralisoisivatko tämä vähennys tai nämä lykkäysmahdollisuudet alennetusta verokannasta johtuvan edun. Tällaisen neutralisoinnin mahdollisuus ei voi johtaa siihen, että komissio ei voinut todeta tukiohjelman olemassaoloa, eikä myöskään siihen, ettei se voinut määrätä yksittäisiä tukia takaisin perittäviksi siltä osin kuin niitä väitettiin myönnetyn tuensaajaseuroille osana kyseistä järjestelmää tiettyjen yksittäisten verovuosien osalta heti riidanalaisen päätöksen tekemisestä lähtien. Komission on näet otettava nämä vaikutukset huomioon juuri siinä vaiheessa, jossa osana tätä tukijärjestelmää myönnetty tuki mahdollisesti peritään takaisin, kun on määritettävä sen tuen tarkka määrä, jonka tuensaaja on tosiasiallisesti saanut käyttöönsä.

102 Näin ollen on todettava, että kun unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 59 ja 67 kohdassa, että komission oli suoritettava tällainen tutkinta, se teki oikeudellisen virheen, eikä tältä osin ole tarpeen ottaa huomioon komission vastauskirjelmänsä liitteenä toimittamaa asiakirjaa, joka koskee muun muassa FCB:n siirtoja, eikä myöskään niitä seikkoja, jotka komissio on esittänyt riidanalaisen päätöksen ulottuvuudesta, tai tiettyjä satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevaan vähennykseen liittyviä tosiseikkoja ja kansallisen oikeuden säännöksiä, joiden tutkittavaksi ottamisen edellytykset FCB riitauttaa.

103 Tämä oikeudellinen virhe on johtanut siihen, että unionin yleinen tuomioistuin teki toisen oikeudellisen virheen, kun se moitti komissiota valituksenalaisen tuomion 59 kohdassa siitä, ettei tämä ollut pyytänyt Espanjan kuningaskunnalta merkityksellisiä tietoja tämän vaikutuksen arvioimiseksi.

104 Edellä esitetystä seuraa lisäksi, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen myös katsoessaan valituksenalaisen tuomion 72–75 kohdassa, että riidanalaisesta toimenpiteestä seuraavan tukijärjestelmän ja 8.12.2011 annetussa tuomiossa France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811) kyseessä olleen tukijärjestelmän väliset erot estivät soveltamasta nyt käsiteltävään asiaan toteamuksia, jotka unionin tuomioistuin esitti muun muassa kyseisen tuomion 19–24 kohdassa. Niiden tosiseikkoja koskevien eroavuuksien lisäksi, joilla ei ole merkitystä SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisen kannalta, mainittu tuomio koski näet – kuten erityisesti tämän tuomion 86 ja 87 kohdasta ilmenee – myös tukiohjelmaa, jolla tuensaajalle annettiin heti sen käyttöönottamisajankohdasta lähtien etua myöntämällä tälle alennettu verokanta, vaikka komission ei ollutkaan mahdollista määrittää etukäteen kunkin verovuoden osalta ohjelmaan liittyvän verotuksen tarkkaa tasoa.

105 Näitä toteamuksia ei voida mitenkään kyseenalaistaa Espanjan kuningaskunnan kirjelmissään ja istunnossa esittämällä argumentaatiolla, joka perustuu jäsenvaltioiden verotukselliseen autonomiaan. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden on näet käytettävä välitöntä verotusta koskevaa toimivaltaansa unionin oikeutta (ks. vastaavasti tuomio 24.10.2019, Belgian valtio, C-35/19, EU:C:2019:894, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja erityisesti EUT-sopimuksessa määrättyjä valtiontukisääntöjä (ks.

vastaavasti tuomio 29.3.2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, 25, 29 ja 36 kohta) noudattaen. Jäsenvaltioiden on siis tätä toimivaltaa käyttäessään pidättäydyttävä toteuttamasta toimenpiteitä, jotka voivat olla SEUT 107 artiklassa tarkoitettua sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea.

106 Kaikista näistä syistä valituksenalainen tuomio on kumottava siltä osin kuin siinä hyväksytään ensimmäisessä oikeusasteessa esitetty toinen kanneperuste ja kumotaan tämän johdosta riidanalainen päätös.

Unionin yleisessä tuomioistuimessa nostettu kanne

107 Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 61 artiklan ensimmäisen kohdan toisessa virkkeessä määrätään, että jos unionin tuomioistuin kumoaa unionin yleisen tuomioistuimen päätöksen, se voi itse ratkaista asian lopullisesti, jos asia on ratkaisukelpoinen.

108 Kun käsiteltävässä asiassa otetaan huomioon muun muassa se, että FCB:n asiassa T-865/16 nostama kumoamiskanne perustuu kanneperusteisiin, jotka on käsitelty kontradiktorisessa menettelyssä unionin yleisessä tuomioistuimessa ja joiden tutkinta ei vaadi minkään ylimääräisen prosessinjohtotoimen tai asiakirja-aineistoa koskevan tutkintatoimen toteuttamista, unionin tuomioistuin katsoo, että kyseinen asia on ratkaisukelpoinen ja se on ratkaistava lopullisesti (ks. analogisesti tuomio 8.9.2020, komissio ja neuvosto v. Carreras Sequeros ym., C-119/19 P ja C-126/19 P, EU:C:2020:676, 130 kohta) unionin tuomioistuimen ratkaistavana olevan oikeusriidan rajoissa (ks. vastaavasti tuomio 1.7.2008, Chronopost ja La Poste v. UFEX ym., C-341/06 P ja C-342/06 P, EU:C:2008:375, 134 kohta).

109 Tämä kanne perustuu viiteen kanneperusteeseen, jotka on mainittu tämän tuomion 8 kohdassa. Koska unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi ensimmäisen näistä kanneperusteista, eivätkä FCB tai Espanjan kuningaskunta ole riitauttaneet liitännäisvalituksen yhteydessä valituksenalaisen tuomion kyseisen osan perusteltavuutta, sillä, että unionin tuomioistuin kumoaa kyseisen tuomion, ei kyseenalaisteta mainittua tuomiota siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin on hylännyt tämän kanneperusteen (ks. analogisesti tuomio 1.7.2008, Chronopost ja La Poste v. UFEX ym., C-341/06 P ja C-342/06 P, EU:C:2008:375, 138 kohta).

110 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 178 artiklan 1 kohdan mukaan näet liitännäisvalituksessa voidaan vaatia unionin yleisen tuomioistuimen ratkaisun kumoamista kokonaan tai osittain, eikä siinä määrätä valituksessa esitettyjä vaatimuksia koskevasta työjärjestyksen 169 artiklan 1 kohdasta poiketen, että kyseiset vaatimukset voivat koskea ainoastaan unionin yleisen tuomioistuimen ratkaisun lopputulosta, sellaisena kuin se sisältyy kyseisen ratkaisun tuomiolauselmaan tai määräysosaan. Tästä seuraa, että nyt käsiteltävässä asiassa FCB ja Espanjan kuningaskunta olisivat voineet tehdä liitännäisvalituksen, jolla kyseenalaistetaan se, että unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi ensimmäisessä oikeusasteessa esitetyn ensimmäisen kanneperusteen. Koska tällaista liitännäisvalitusta ei ole tehty, valituksenalainen tuomio on saanut lainvoiman siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi ensimmäisessä oikeusasteessa esitetyn ensimmäisen kanneperusteen.

111 Näin ollen on tutkittava yksinomaan neljä muuta FCB:n ensimmäisessä oikeusasteessa esittämää kanneperustetta.

Toinen kanneperuste, joka perustuu SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomiseen siltä osin kuin komissio on tehnyt arviointivirheen edun olemassaolon osalta ja hyvän hallinnon periaatteen loukkaamiseen kyseisen edun olemassaoloa tutkittaessa

Asianosaisten lausumat

112 FCB, jota Espanjan kuningaskunta tukee, arvostelee komissiota siitä, että tämä on katsonut, että riidanalainen toimenpide on antanut sille SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvaa etua. Komissio on näet vertaillut muodollisesti osakeyhtiöihin ja voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettavia verokantoja tutkimatta kuitenkaan niiden verovähennysten ulottuvuutta, joihin kullakin niistä oli oikeus. Komissio on näin tehdessään jättänyt tarkastamatta, tuottiko neljän kyseessä olevan jalkapalloseuran tosiasiallinen verokanta niille etua asianomaisen ajanjakson aikana. Verokannan ja sovellettujen vähennysten yhteisvaikutuksia koskevasta vertailevasta tutkinnasta ilmenee kuitenkin FCB:n mukaan, että kyseessä oleva järjestelmä on vaikuttanut haitallisesti FCB:hen urheiluosakeyhtiöihin sovellettavaan järjestelmään nähden. Komissio on näin ollen laiminlyönyt velvollisuutensa suorittaa täydellinen ja puolueeton analyysi kaikista asiakirja-aineiston merkityksellisistä seikoista. Se on tästä syystä myös soveltanut virheellisesti SEUT 107 artiklan 1 kohtaa, koska kilpailu ei ole vääristynyt, ja se on loukannut syyttömyysolettamaa.

113 Komissio ei hyväksy tätä argumentaatiota.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

114 Tältä osin on riittävää todeta, että pääosin tämän tuomion 79–106 kohdassa esitetyistä syistä komission ei tarvinnut tutkia riidanalaisessa päätöksessä – osoittaakseen oikeudellisesti riittävällä tavalla, että riidanalaisesta toimenpiteestä seuraava tukijärjestelmä antaa niille, jotka kuuluvat sen piiriin, SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvaa etua – satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevan vähennyksen vaikutusta eikä etenkään sitä, neutralisoitaisiinko sillä alennetusta verokannasta johtuva etu. Komission ei siis ollut kyseisen päätöksen tekemiseksi pyydettävä Espanjan kuningaskuntaa toimittamaan merkityksellisiä seikkoja, joiden nojalla tällainen arviointi olisi voitu tehdä.

115 Komissio on siis perustellusti katsonut mainitun päätöksen 68 perustelukappaleessa, että voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettavaa satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevaa vähennystä ei pitänyt ottaa huomioon määritettäessä sitä, tuottiko riidanalainen toimenpide etua niille, jotka olivat sen kohteena, sillä perusteella, että koska tämä vähennys myönnettiin ainoastaan tietyin sellaisin edellytyksin, jotka eivät aina täyty, sillä ei voitu järjestelmällisesti neutralisoida alennetusta verokannasta saatua etua jokaisen verovuoden osalta. Kuten komissio on perustellusti todennut saman päätöksen 95 perustelukappaleessa, mainitun vähennyksen mahdollinen vaikutus olisi sitä vastoin otettava tapauskohtaisesti huomioon takaisinperintämenettelyn yhteydessä takaisin perittävän tuen tarkan määrän määrittämiseksi kunkin verovuoden osalta.

116 FCB:n väitteistä, jotka perustuvat kilpailun vääristymisen puuttumiseen ja syyttömyysolettaman loukkaamiseen ja joihin unionin yleinen tuomioistuin viittaa valituksenalaisen tuomion 39 ja 40 kohdassa, on todettava, että kyseiset väitteet eivät perustu mihinkään itsenäiseen seikkaan

vaan ne sekoittuvat kokonaisuudessaan muihin toisen kanneperusteen tueksi esitettyihin väitteisiin, joilla pyritään osoittamaan edun olemassaolon osalta tehty arviointivirhe ja hyvän hallinnon periaatteen loukkaaminen. Nämä väitteet on siis hylättävä samoista syistä.

117 Tästä seuraa, että toinen kanneperuste on hylättävä perusteettomana.

Kolmas kanneperuste, joka perustuu luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden loukkaamiseen

Asianosaisten lausumat

118 FCB väittää, että komissio loukkasi riidanalaisessa päätöksessä luottamuksensuojan periaatetta siltä osin kuin se on määrännyt kyseessä olevan tuen perittäväksi takaisin. FCB olisi näet voinut vedota perusteltuun luottamukseen kyseessä olevan luonteeltaan yleisen verojärjestelmän, jonka soveltamista kyseinen seura ei myöskään voinut välttää, lainmukaisuuteen, kun otetaan huomioon yhtäältä se, miten Espanjan veroviranomaiset ovat toimineet, kun ne ovat niiden eri tarkastusten yhteydessä, joita ne ovat suorittaneet sen ajanjakson aikana, jolloin komissio toteutti SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan mukaisen menettelyn, soveltaneet FCB:hen edelleen voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmää, ja toisaalta kyseisen menettelyn selvästi kohtuuton kesto, koska kantelun saamisen ja muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisen välillä on kulunut yli neljä vuotta ja koska riidanalaisen päätöksen tekemiseen on tarvittu tämän jälkeen vielä 30 kuukautta. Lisäksi on otettava huomioon kyseisen menettelyn poikkeuksellinen luonne, sillä menettely aloitettiin vasta Euroopan oikeusasiamiehen puututtua asiaan.

119 Komissio ei hyväksy tätä argumentaatiota.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

120 On palautettava mieleen, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että kun otetaan huomioon, että komission SEUT 108 artiklan nojalla harjoittama valtiontukien valvonta on pakottava, yhtäältä tuensaajayritykset voivat lähtökohtaisesti perustellusti luottaa siihen, että niille myönnetty tuki on sääntöjenmukainen, ainoastaan silloin, kun tukea myönnettäessä on noudatettu mainitun artiklan mukaista menettelyä, ja toisaalta huolellisen taloudellisen toimijan pitäisi yleensä olla kykenevä varmistumaan siitä, että menettelyä on noudatettu. Erityisesti silloin, kun tuki on otettu käyttöön ilmoittamatta sitä ennalta komissiolle, jolloin tuki on SEUT 108 artiklan 3 kohdan nojalla sääntöjenvastainen, tuensaaja ei voi kyseisellä hetkellä perustellusti luottaa siihen, että tuki on myönnetty sääntöjenmukaisesti (tuomio 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, 98 kohta ja tuomio 29.7.2019, Bayerische Motoren Werke ja Freistaat Sachsen v. komissio, C-654/17 P, EU:C:2019:634, 145 kohta). Tämä koskee sekä yksittäisiä tukia että tukiohjelman nojalla myönnettyjä tukia (tuomio 30.4.2020, Nelson Antunes da Cunha, C-627/18, EU:C:2020:321, 46 kohta).

121 Koska Espanjan kuningaskunta ei ole nyt käsiteltävässä asiassa ilmoittanut riidanalaista toimenpidettä SEUT 108 artiklan 3 kohdan nojalla, FCB ei siis voi missään tapauksessa vedota luottamuksensuojan periaatteen loukkaamiseen.

122 Tarvitsematta lausua menettelyn keston väitetystä kohtuuttomuudesta, on erityisesti korostettava, että koska kyseinen jäsenvaltio ei siis ole antanut komissiolle mahdollisuutta arvioida kyseistä toimenpidettä SEUT 107 artiklan kannalta, tämän menettelyn kestosta ei voida johtaa mitään viitettä toimenpiteen yhdenmukaisuudesta kyseisen määräyksen kanssa.

123 Lopuksi on todettava väitetystä oikeusvarmuuden periaatteen loukkaamisesta, että vaikka FCB vetoaa kolmannen kanneperusteensa otsikossa muodollisesti kyseisen periaatteen loukkaamiseen, se ei sitä vastoin esitä mitään erillistä väitettä, jolla tällainen loukkaaminen voitaisiin osoittaa.

124 Tästä seuraa, että kolmas kanneperuste on hylättävä perusteettomana.

Neljäs kanneperuste, joka perustuu SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomiseen siltä osin kuin komissio ei ole ottanut huomioon sitä, että riidanalainen toimenpide oli perusteltu verojärjestelmän sisäisellä johdonmukaisuudella

Asianosaisten lausumat

125 FCB, jota Espanjan kuningaskunta tukee, väittää, että se, että voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin ja osakeyhtiöihin sovelletaan erilaisia verojärjestelmiä, on perusteltavissa Espanjan verojärjestelmän sisäisellä johdonmukaisuudella. Ensin mainitut eivät näet jaa voittojaan jäsenilleen, kun taas viimeksi mainitut pyrkivät päinvastoin saamaan tällaisia voittoja, jotka jaetaan niiden jäsenten kesken. Tällaisen erilaisen verojärjestelmän olemassaolo on siis myös perusteltua ammattilaisjalkapalloilun alalla. Komissio ei kuitenkaan sille SEUT 296 artiklan nojalla kuuluvan perusteluvelvollisuuden vastaisesti selitä, miltä osin näin ei ole kyseisellä alalla.

126 Komissio ei hyväksy tätä argumentaatiota.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

127 On todettava, että – toisin kuin FCB olettaa neljännen kanneperusteensa tueksi esittämässään argumentaatiossa – riidanalainen toimenpide, jota komissio tutki päätöksessään SEUT 107 artiklan kannalta, ei muodostu siitä, että Espanjan oikeudessa on erilaisia verojärjestelmiä voittoa tavoittelemattomille yhteisöille ja osakeyhtiöille, vaan siitä, että ammattilaisurheilun alalla voittoa tavoittelemattomia yhteisöjä koskevan järjestelmän, joka merkitsee sitä, että ammattilaisjalkapalloseuroja kohdellaan eri tavalla siltä osin kuin on kyse mahdollisuudesta hyödyntää tätä oikeudellista muotoa, ja jonka mukaan siis näihin seuroihin sovelletaan erilaista verojärjestelmää siitä riippuen, onko niiden pitänyt muuttaa oikeudellinen muotonsa osakeyhtiöksi vai ovatko ne poikkeuksellisesti voineet jatkaa toimintaansa voittoa tavoittelemattomina yhteisöinä, henkilöllistä soveltamisalaa on tiukennettu.

128 Tästä seuraa, että neljäs kanneperuste on hylättävä tehottomana siltä osin kuin sillä pyritään perustelemaan toimenpidettä, joka ei ole riidanalaisen päätöksen kohteena oleva toimenpide.

Viides kanneperuste, joka perustuu SEUT 108 artiklan ja asetuksen 2015/1589 21–23 artiklan rikkomiseen siltä osin kuin komissio on määrännyt voimassa

olevan tuen perittäväksi takaisin eikä se ole noudattanut tämän tyyppisten tukien osalta säädettyä menettelyä

Asianosaisten lausumat

129 FCB, jota Espanjan kuningaskunta tukee, väittää, että komissio teki virheen, kun se ei todennut, että riidanalainen toimenpide on asetuksen 2015/1589 1 artiklan b alakohdan i alakohdassa tarkoitettu ”voimassa oleva tuki”, koska osakeyhtiöitä ja voittoa tavoittelemattomia yhteisöjä kohdeltiin eri tavalla ammattilaisjalkapalloilun alalla niihin sovelletun verokannan osalta jo silloin, kun Espanjan kuningaskunta liittyi Euroopan talousyhteisöön 1.1.1986. Jo tämän liittymisen ajankohtana voimassa olleessa yhteisöverolaissa eli 27.12.1978 annetussa yhteisöverolaissa 61/1978 (Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades; BOE nro 312, 30.12.1978, s. 29429) oli otettu käyttöön erilaisia verojärjestelmiä näiden yhtiöiden ja näiden yhteisöjen osalta. Komissio ei siis SEUT 108 artiklan nojalla voisi määrätä tuen takaisin perimisestä. Kyseisen asetuksen 21–23 artiklan mukaan komissio olisi sitä vastoin voinut katsoa, että riidanalainen toimenpide oli sisämarkkinoille soveltumaton voimassa oleva tuki, ja tarvittaessa tutkia aiheelliset toimenpiteet kyseisen tuen lakkauttamiseksi.

130 Komissio ei hyväksy tätä argumentaatiota.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

131 On huomautettava, että asetuksen 2015/1589 1 artiklan b alakohdan i alakohdan mukaan ”voimassa olevalla tuella” tarkoitetaan tukia, jotka olivat olemassa ennen EUT-sopimuksen voimaantuloa ja joita voidaan soveltaa edelleen kyseisen sopimuksen voimaantulon jälkeen kyseisissä jäsenvaltioissa.

132 Kyseisen asetuksen 1 artiklan c alakohdan mukaan lisäksi voimassa olevan tuen muutosta on pidettävä ”uutena tukena”, jota koskee SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrätty ilmoitusvelvollisuus. Asetuksen N:o 794/2004, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella 2015/2282, 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä täsmennetään tältä osin, että asetuksen 2015/1589 1 artiklan c alakohdan soveltamiseksi voimassa olevan tuen muutokseksi on luonnehdittava mikä tahansa muutos, muu kuin muodollinen tai hallinnollinen, joka ei vaikuta tukitoimenpiteen soveltuvuudesta sisämarkkinoille tehtyyn arviointiin.

133 Tässä tapauksessa on tosin selvää, että voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettu alennettu verokanta oli voimassa ennen Espanjan kuningaskunnan liittymistä Euroopan talousyhteisöön 1.1.1986.

134 Kuten komissio on huomauttanut riidanalaisen päätöksen 79 perustelukappaleessa, lailla 10/1990 tämän liittymisen jälkeen tehdyllä muutoksella on kuitenkin otettu käyttöön erilainen kohtelu ammattilaisurheilun alalla epäämällä yleisesti ammattilaisjalkapalloseuroilta mahdollisuus toimia voittoa tavoittelemattoman yhteisön muodossa ja varaamalla samalla tämä mahdollisuus ja siihen liittyvä verojärjestelmä neljälle jalkapalloseuralle, joihin tätä poikkeusta voidaan soveltaa.

135 Tällä tavalla lailla 10/1990 on otettu käyttöön sellainen erilainen verotus saman alan sisällä, joka ei ole pelkästään muodollinen tai hallinnollinen.

136 Erityisesti on todettava, että tällä muutoksella voi olla vaikutusta arviointiin riidanalaisen toimenpiteen sisämarkkinoille soveltuvuudesta SEUT 107 artiklan 3 kohdan kannalta, koska muutos voi vaikuttaa Espanjan kuningaskunnan mahdollisuuteen vedota siihen, että kyseessä oleva tukijärjestelmä soveltuu sisämarkkinoille sen urheilun edistämisen tavoitteen kannalta, jota tarkastellaan riidanalaisen päätöksen 85 ja 86 perustelukappaleessa ja joka voisi olla SEUT 107 artiklan 3 kohdan c alakohdassa tarkoitettu yhteisen edun mukainen tavoite, kun siinä rajataan siitä seuraava edullinen verokohtelu koskemaan vain tiettyjä ammattilaisjalkapalloseuroja.

137 Tästä seuraa, että viides kanneperuste on hylättävä perusteettomana.

138 Koska yhtäkään kanneperustetta ei ole hyväksytty, kanne on hylättävä.

Oikeudenkäyntikulut

139 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 184 artiklan 2 kohdassa määrätään, että jos valitus on perusteeton tai jos valitus hyväksytään ja unionin tuomioistuin itse ratkaisee riidan lopullisesti, se tekee ratkaisun oikeudenkäyntikuluista.

140 Kyseisen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan, jota sovelletaan työjärjestyksen 184 artiklan nojalla valituksen käsittelyyn, asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut.

141 Koska nyt käsiteltävässä asiassa FCB on hävinnyt asian ja komissio on vaatinut unionin yleisessä tuomioistuimessa muttei unionin tuomioistuimessa, että FCB velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, FCB on velvoitettava korvaamaan komissiolle asian käsittelystä unionin yleisessä tuomioistuimessa aiheutuneet oikeudenkäyntikulut, kun taas komission on vastattava tämän valituksen käsittelyyn liittyvistä omista oikeudenkäyntikuluistaan.

142 Työjärjestyksen 140 artiklan 1 kohdan mukaan, jota sovelletaan työjärjestyksen 184 artiklan 1 kohdan nojalla valituksen käsittelyyn, jäsenvaltiot, jotka ovat asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan. Espanjan kuningaskunnan, joka on ollut väliintulijana unionin yleisessä tuomioistuimessa nostetun kanteen yhteydessä ja joka on osallistunut asian käsittelyyn unionin tuomioistuimessa, on siis vastattava omista oikeudenkäyntikuluistaan.

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

1) Unionin yleisen tuomioistuimen 26.2.2019 antama tuomio Fútbol Club Barcelona vastaan komissio (T-865/16, EU:T:2019:113) kumotaan siltä osin kuin siinä hyväksytään ensimmäisessä oikeusasteessa esitetty toinen kanneperuste ja kumotaan valtiontuesta SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), jonka Espanja on toteuttanut eräiden jalkapalloseurojen hyväksi, 4.7.2016 annettu komission päätös (EU) 2016/2391.

2) Fútbol Club Barcelonan asiassa T-865/16 nostama kanne, jossa vaaditaan kumoamaan päätös 2016/2391, hylätään.

3) Fútbol Club Barcelona vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan, ja se velvoitetaan korvaamaan Euroopan komissiolle asian käsittelystä unionin yleisessä tuomioistuimessa aiheutuneet oikeudenkäyntikulut.

4) Euroopan komissio vastaa sille tämän valituksen käsittelystä aiheutuneista omista oikeudenkäyntikuluistaan.

5) Espanjan kuningaskunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Allekirjoitukset