Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PRIIT PIKAMÄE
29 päivänä syyskuuta 2022 [1]

Yhdistetyt asiat C-649/20 P, C-658/20 P ja C-662/20 P

Espanjan kuningaskunta (C-649/20 P),
Lico Leasing SA ja
Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (C-658/20 P)
vastaan
Euroopan komissio (C-649/20 P ja C-658/20 P)
ja
Caixabank SA ym.
vastaan
Euroopan komissio

(C-662/20 P)

Muutoksenhaku – Valtiontuet – SEUT 107 artiklan 1 kohta – Espanjan viranomaisten tietyille taloudellisille etuyhtymille ja niiden sijoittajille myöntämä tuki – Tiettyihin alusten hankintaa varten tehtyihin rahoitusleasingsopimuksiin sovellettava verojärjestelmä (Espanjan tax lease -järjestelmä) – Valikoivuus – Tuen takaisinperiminen – Välillinen etu

1. Käsiteltävänä olevissa yhdistetyissä asioissa Espanjan kuningaskunta (asia C-649/20 P), Lico Leasing SA ja Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (jäljempänä PYMAR) (asia C-658/20 P) sekä Caixabank SA ym. (asia C-662/20 P) ovat valittaneet 23.9.2020 annetusta unionin yleisen tuomioistuimen tuomiosta Espanja ym. v. komissio (T-515/13 RENV ja T-719/13 RENV, EU:T:2020:434; jäljempänä valituksenalainen tuomio), jolla unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi Espanjan kuningaskunnan nostaman kanteen, jossa vaadittiin kumoamaan valtiontuesta SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) – Espanjan soveltama tiettyihin rahoitusleasingsopimuksiin sovellettava verojärjestelmä (Espanjan tax lease -järjestelmä) – 17.7.2013 annettu komission päätös 2014/200/EU (jäljempänä riidanalainen päätös),[2] sekä Lico Leasingin ja PYMARin nostaman kanteen, jossa vaadittiin ensisijaisesti kyseisen päätöksen kumoamista ja toissijaisesti valtiontuen takaisinperimismääräyksen kumoamista ja edelleen toissijaisesti takaisinperimismääräyksen kumoamista sisämarkkinoille soveltumattoman tuen takaisin perittävän määrän laskentaa koskevilta osin.

[1] Alkuperäinen kieli: ranska.

[2] EUVL 2014, L 114, s. 1.

2. Tämä on toinen kerta, kun unionin tuomioistuinta pyydetään tarkastelemaan kyseistä Espanjan verojärjestelmää, josta on käyty unionin tuomioistuimissa vuodesta 2013 lähtien todellista oikeudellista kädenvääntöä ja jonka erityispiirteenä on, että veroviranomaisen laaja harkintavalta vaikuttaa järjestelmän täytäntöönpanoon.

3. Unionin tuomioistuimen pyynnön mukaisesti tässä ratkaisuehdotuksessa keskitytään valitusperusteisiin, joissa otetaan esille hyvin monimutkaisia oikeudellisia kysymyksiä, jotka ovat merkittäviä valtiontukisääntöjen soveltamisen kannalta ja jotka koskevat valikoivuuden arviointimenetelmää sekä välilliseen etuun liittyvän oikeuskäytännön tulkintaa, kun on määritettävä tuen suoraan saaneilta toimijoilta takaisin perittävän tuen määrä.

I Asian tausta

4. Euroopan komissiolle oli saapunut Espanjan tax lease -järjestelmästä (jäljempänä ETL), sellaisena kuin sitä sovelletaan laivojen rahoitusta ja hankintaa varten tehtyihin tiettyihin rahoitusleasingsopimuksiin, useita kanteluja, joista ilmeni, että tämä järjestelmä antoi laivanvarustamoille mahdollisuuden ostaa Espanjan telakoilla rakennettuja aluksia 20–30 prosentin hinnanalennuksella, ja tämän perusteella Euroopan komissio aloitti SEUT 108 artiklan 2 kohdassa määrätyn muodollisen tutkintamenettelyn 29.6.2011 tekemällään päätöksellä C(2011) 4494 final. [3]

5. Komissio totesi kyseisen menettelyn aikana, että ETL:ää oli kyseisen päätöksen antamispäivään asti käytetty liiketoimissa, joissa telakat rakentavat merialuksia ja varustamot hankkivat niitä ja rahoittavat liiketoimet pankin järjestämällä tilapäisellä oikeudellisella järjestelyllä ja rahoitusjärjestelyllä. ETL:ään osallistuivat jokaisen laivanrakennustilauksen osalta varustamo, telakka, pankki, leasingyhtiö ja taloudellinen etuyhtymä, jonka olivat perustaneet pankki ja sijoittajat, jotka ostivat siitä osuuksia. Viimeksi mainitut vuokrasivat aluksen leasingyhtiöltä sen ensimmäisestä rakennuspäivästä alkaen ja vuokrasivat sen sitten varustamolle ilman miehistöä (bareboat charter). Taloudellinen etuyhtymä sitoutui ostamaan aluksen leasingsopimuksen päättyessä, kun taas varustamo sitoutui ostamaan aluksen bareboat charter -sopimuksen päättyessä. Riidanalaisen päätöksen mukaan kyseessä oli verosuunnittelujärjestelmä, jolla pyrittiin luomaan sijoittajille veroetuja taloudellisessa etuyhtymässä, joka oli verotuksessa läpivirtausyksikkö, ja siirtämään osa veroeduista varustamolle aluksen hinnanalennuksen välityksellä.

6. Komissio totesi, että ETL:n mukaisesti toteutetuissa liiketoimissa yhdistyi viisi toimenpidettä, joista säädetään useammassa 5.3.2004 annetun kuninkaan asetuksen 4/2004, jolla hyväksytään yhteisöverolain konsolidoitu versio (Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, jäljempänä TRLIS), [4] säännöksessä sekä 30.7.2004 annetun kuninkaan asetuksen 1777/2004, jolla hyväksytään yhteisöveroasetus (Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, jäljempänä RIS), [5] säännöksessä. Nämä viisi toimenpidettä olivat i) TRLIS:n 115 §:n 6 momentissa säädetty vuokratun omaisuuden nopeutettu poisto, ii) TRLIS:n 48 §:n 4 momenttiin ja 115 §:n 11 momenttiin sekä RIS:n 49 §:ään perustuva vuokrattujen omaisuuserien varhennetun

[3] EUVL 2011, C 276, s. 5.

[4] BOE nro 61, 11.3.2004, s. 10951.

[5] BOE nro 189, 6.8.2004, s. 37072.

poiston harkinnanvarainen soveltaminen, iii) taloudellisiin etuyhtymiin liittyvät säännökset, iv) TRLIS:n 124–128 §:ssä tarkoitettu tonnistoverojärjestelmä ja v) RIS:n 50 §:n 3 momentin säännökset.

7. TRLIS:n 115 §:n 6 momentin mukaisesti vuokratun omaisuuden nopeutettu poisto alkaa siitä päivästä, jona omaisuuserä otetaan käyttöön, eli ei ennen kuin omaisuuserä toimitetaan sen vuokraajalle ja tämä alkaa käyttää sitä. TRLIS:n 115 §:n 11 momentissa säädetään kuitenkin, että Espanjan talous- ja valtiovarainministeriö voi vuokraajan virallisesta hakemuksesta määrittää poistolle aikaisemman alkamispäivämäärän. TRLIS:n 115 §:n 11 momentissa asetettiin kaksi yleistä ehtoa tälle varhennetulle poistolle. Taloudellisiin etuyhtymiin sovellettavat erityisehdot sisältyvät TRLIS:n 48 §:n 4 momenttiin. TRLIS:n 115 §:n 11 momentissa säädetyn lupamenettelyn yksityiskohdat sisältyvät RIS:n 49 §:ään.

8. Tonnistoverojärjestelmä hyväksyttiin vuonna 2002 sisämarkkinoille soveltuvana valtiontukena meriliikenteen valtion tuesta 5.7.1997 annettujen yhteisön suuntaviivojen (EYVL 1997, C 205, s. 5) nojalla, sellaisina kuin ne olivat muutettuina 17.1.2004 (EUVL 2004, C 13, s. 3), Espanjan myöntämästä valtiontuesta N 736/2001 – Meriliikenneyhtiöiden tonnistoverojärjestelmä – 27.2.2002 tehdyllä komission päätöksellä K(2002) 582 lopullinen (EUVL 2004, C 38, s. 4). Tässä järjestelmässä johonkin laivanvarustamorekisteriin kirjattuja yrityksiä, jotka olivat saaneet tätä varten veroviranomaisen luvan, ei verotettu niiden voittojen ja tappioiden perusteella vaan tonniston perusteella. Espanjan lainsäädännön mukaisesti taloudelliset etuyhtymät voivat kirjautua johonkin näistä rekistereistä, vaikkeivät ne olisikaan laivanvarustamoja.

9. TRLIS:n 125 §:n 2 momentissa säädettiin erityisestä menettelystä tonnistoverojärjestelmään siirryttäessä jo hankituille aluksille ja yrityksen jo ollessa tässä järjestelmässä hankituille käytetyille aluksille. Mainittua järjestelmää normaalisti sovellettaessa mahdollisia arvonnousuja verotettiin, kun tonnistoverojärjestelmään siirryttiin, ja oletettiin, että arvonnousujen verotus – vaikka sitä lykätään – suoritetaan myöhemmin aluksen myynnin tai romuttamisen yhteydessä. Tästä säännöksestä poiketen RIS:n 50 §:n 3 momentissa säädettiin kuitenkin, että kun alukset hankittiin osto-optiolla osana veroviranomaisten aiemmin hyväksymää leasingsopimusta, kyseisiä aluksia pidettiin uusina eikä TRLIS:n 125 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla käytettyinä, ottamatta huomioon, oliko ne jo poistettu käytöstä, joten mahdollisia arvonnousuja ei verotettu. Tätä poikkeusta, jota ei ilmoitettu komissiolle, sovellettiin ainoastaan erityisiin leasingsopimuksiin, jotka veroviranomaiset hyväksyivät varhennettua poistoa koskevan hakemuksen yhteydessä TRLIS:n 115 §:n 11 momentin mukaisesti, eli vuokrattuihin hiljattain rakennettuihin merialuksiin, jotka hankittiin ETL:ään kuuluvien toimien välityksellä ja yhtä poikkeusta lukuun ottamatta espanjalaisilta telakoilta.

10. Kaikkia näitä toimenpiteitä soveltamalla taloudellinen etuyhtymä sai veroedun kahdessa vaiheessa. Ensimmäisessä vaiheessa vuokrattujen alusten varhennettua ja nopeutettua poistoa sovellettiin tavanomaisen yhteisöverojärjestelmän puitteissa, mikä aiheutti taloudelliselle etuyhtymälle raskaita verotappioita, jotka voitiin sillä perusteella, että taloudelliset etuyhtymät olivat verotuksessa läpivirtausyksikköjä, vähentää sijoittajien omista tuloista suhteessa niiden osuuksiin taloudellisessa etuyhtymässä. Vaikka tästä aluksen kustannusten varhennetusta ja nopeutetusta poistosta aikaansaatuja verosäästöjä normaalisti tasapainotetaan korkeammilla veromaksuilla silloin, kun alus on kokonaan poistettu, tai silloin, kun alus myydään ja myynnistä saadaan luovutusvoitto, toisessa vaiheessa sijoittajille siirretyt alkuperäisistä tappioista aiheutuvat verosäästöt turvattiin, koska taloudelliset etuyhtymät siirtyivät tonnistoverojärjestelmään, minkä ansiosta aluksen varustamolle myynnistä saatuun luovutusvoittoon voitiin soveltaa täyttä vapautusta.

11. Vaikka komissio katsoi, että ETL:ää on kuvailtava järjestelmänä, se analysoi myös kutakin kyseessä olevaa toimenpidettä yksilöllisesti. Se totesi riidanalaisessa päätöksessä, että näistä toimenpiteistä ne toimenpiteet, jotka johtuivat TRLIS:n 115 §:n 11 momentista (joka koskee vuokrattujen omaisuuserien varhennettua poistoa), tonnistoverojärjestelmän soveltamisesta muihin kuin järjestelmään oikeutettuihin yrityksiin, aluksiin tai toimintaan sekä RIS:n 50 §:n 3 momentista (jäljempänä riidanalaiset verotukselliset toimenpiteet), olivat valtiontukea taloudellisille etuyhtymille ja niiden sijoittajille ja Espanjan kuningaskunta oli pannut ne sääntöjenvastaisesti täytäntöön 1.1.2002 lähtien rikkoen SEUT 108 artiklan 3 kohtaa. Komissio totesi, etteivät kyseessä olevat verotukselliset toimenpiteet soveltuneet sisämarkkinoille, paitsi siinä tapauksessa, että tuki vastasi markkinaehtoista korvausta sijoittajien välityksestä ja että se osoitettiin meriliikenteen suuntaviivojen mukaisesti oikeutetuille meriliikenneyrityksille. Se päätti, että Espanjan kuningaskunnan oli lopetettava tämä tukijärjestelmä siltä osin kuin se ei soveltunut sisämarkkinoille ja perittävä takaisin soveltumaton tuki sitä saaneilta taloudellisten etuyhtymien sijoittajilta ilman, että nämä tuensaajat voivat siirtää takaisinperinnän kustannukset muille henkilöille. Komissio päätti kuitenkin, että takaisin ei perittäisi tukia, jotka oli myönnetty osana rahoitustoimia, joiden osalta toimivaltaiset kansalliset viranomaiset olivat sitoutuneet varmistamaan toimenpiteiden hyödyn oikeudellisesti sitovalla säädöksellä, joka hyväksyttiin ennen 30.4.2007, joka oli päivä, jona Euroopan unionin virallisessa lehdessä julkaistiin tukiohjelmasta, jonka Ranska on ottanut käyttöön yleisen verolainsäädännön 39 CA §:n nojalla – Valtiontuki C 46/04 (ex NN 65/04) – 20.12.2006 tehty komission päätös 2007/256/EY (EUVL 2007, L 112, s. 41).

II Muutoksenhakua edeltänyt menettely ja valituksenalainen tuomio

12. Espanjan kuningaskunta yhtäältä ja Lico Leasing sekä PYMAR toisaalta nostivat unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 25.9.2013 ja 30.12.2013 toimittamillaan erillisillä kannekirjelmillä riidanalaisen päätöksen kumoamista koskevan kanteen. Asiat yhdistettiin tuomion antamista varten.

13. Unionin yleinen tuomioistuin kumosi riidanalaisen päätöksen 17.12.2015 antamallaan tuomiolla Espanja ym. v. komissio (T-515/13 ja T-719/13, EU:T:2015:1004). Komissio valitti tästä tuomiosta unionin tuomioistuimeen, joka kumosi kyseisen unionin yleisen tuomioistuimen antaman tuomion 25.7.2018 antamallaan tuomiolla komissio v. Espanja ym. (C-128/16 P, EU:C:2018:591; jäljempänä tuomio komissio v. Espanja ym.), palautti asian unionin yleiseen tuomioistuimeen ja määräsi, että oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin ja että väliintulijat vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

14. Kyseisen muutoksenhaun jälkeen antamassaan tuomiossa unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi väitteen, jonka mukaan ETL:n valikoivuuden arvioinnissa oli tehty virhe, ja totesi sen, että verohallinnolla on laaja harkintavalta myöntää lupa varhennettuun poistoon, olevan riittävää, niin että ETL:ää voitiin luonnehtia kokonaisuutena valikoivaksi. Unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi myös kanneperusteen, jonka mukaan takaisinperimiseen sovellettavia periaatteita oli loukattu sisämarkkinoille soveltumattoman tuen määrän laskemisessa käytetyn menetelmän vuoksi, ja se katsoi, ettei komissio ollut tehnyt virhettä määrätessään tuen perittäväksi takaisin kokonaisuudessaan taloudellisten etuyhtymien sijoittajilta, vaikka osa tästä edusta oli siirretty kolmansille.

15. Tämän jälkeen unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi kanteen kokonaisuudessaan.

III Asianosaisten vaatimukset ja menettely unionin tuomioistuimessa

16. Asiassa C-649/20 P tekemällään valituksella Espanjan kuningaskunta vaatii unionin tuomioistuinta kumoamaan valituksenalaisen tuomion, ratkaisemaan asian lopullisesti kumoamalla riidanalaisen päätöksen ja velvoittamaan komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

17. Komissio vaatii hylkäämään valituksen ja velvoittamaan Espanjan kuningaskunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

18. Lico Leasing ja PYMAR vaativat asiassa C-658/20 P tekemällään valituksella unionin tuomioistuinta kumoamaan valituksenalaisen tuomion, kumoamaan riidanalaisen päätöksen ja velvoittamaan komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

19. Caixabank ym. esittävät samat vaatimukset.

20. Komissio vaatii hylkäämään valituksen ja velvoittamaan Lico Leasingin ja PYMARin sekä Caixabankin ym. korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

21. Caixabank ym. vaativat asiassa C-662/20 P tekemällään valituksella unionin tuomioistuinta kumoamaan valituksenalaisen tuomion, kumoamaan riidanalaisen päätöksen ja erityisesti sen 1 artiklan 1 kohdan ja toissijaisesti sen 4 artiklan 1 kohdan sekä velvoittamaan komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

22. Decal España SA, joka hyväksyttiin unionin tuomioistuimen presidentin 2.8.2021 antamalla määräyksellä väliintulijaksi tukemaan Caixabankin ym. vaatimuksia, esittää samat vaatimukset.

23. Komissio vaatii, että valitus jätetään tutkimatta ja toissijaisesti hylätään perusteettomana ja että Caixabank ym. sekä Decal España velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

24. Unionin tuomioistuimen presidentin 26.4.2022 tekemällä päätöksellä nämä kolme asiaa (C-649/20 P, C-658/20 P ja C-662/20 P) yhdistettiin unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 54 artiklan mukaisesti suullista käsittelyä ja tuomion antamista varten.

25. Espanjan kuningaskunnan, Lico Leasingin, Caixabankin ym., Decal Españan ja komissio lausumat kuultiin istunnossa, joka pidettiin 15.6.2022.

IV Muutoksenhaku

26. Unionin tuomioistuimen pyynnön mukaisesti tässä ratkaisuehdotuksessa keskitytään väitetyn tuen valikoivuutta koskevaan valitusperusteeseen (asiassa C-649/20 P esitetty toinen valitusperuste, asiassa C-658/20 P esitetty ensimmäinen valitusperuste ja asiassa C-662/20 P esitetty ensimmäinen valitusperuste) sekä takaisin perittävän tuen määrän määrittämiseen (asiassa C-649/20 P esitetty neljäs valitusperuste, asiassa C-658/20 P esitetty neljäs valitusperuste ja asiassa C-662/20 P esitetty kolmas valitusperuste).

A Asiassa C-649/20 P esitetty toinen valitusperuste, asiassa C-658/20 P esitetty ensimmäinen valitusperuste ja asiassa C-662/20 P esitetty ensimmäinen valitusperuste

1. Lyhyt yhteenveto asianosaisten lausumista

27. Toisessa valitusperusteessa, jonka Espanjan kuningaskunta on esittänyt asiassa C-649/20 P, ja ensimmäisissä valitusperusteissa, jotka Lico Leasing ja PYMAR ovat esittäneet asiassa C-658/20 P sekä Caixabank ym. asiassa C-662/20 P, arvostellaan monessa suhteessa sitä, miten riidanalaisessa päätöksessä on arvioitu ETL:n valikoivuutta.

2. Tutkittavaksi ottaminen

28. Komission mukaan kyseisiä valitusperusteita ei voida ottaa tutkittaviksi, koska niillä esitetään unionin tuomioistuimen ratkaistavaksi asia, joka on laajempi kuin unionin yleisessä tuomioistuimessa käsitelty asia, sillä valittajat eivät ole väittäneet missään vaiheessa ensimmäisessä oikeusasteessa nostamissaan kanteissa, että riidanalaisessa päätöksessä on ollut virhe siksi, ettei komissio ollut tutkinut ETL:n valikoivuutta kolmivaiheisessa analyysissa, tai että komissio oli tehnyt virheen jättämällä viitekehyksen määrittelemättä tai jättämättä vertaamatta tuensaajia toimijoihin, joiden tilanne oli rinnastettavissa tuensaajien tilanteeseen.

29. Tämä oikeudenkäyntiväite on nähdäkseni hylättävä.

30. Vaikka vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuin on muutoksenhakumenettelyssä toimivaltainen arvioimaan ainoastaan sitä oikeudellista ratkaisua, joka on tehty unionin yleisessä tuomioistuimessa esitetyistä perusteista,[6] vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee näet niin ikään, että valittajalla on kuitenkin oikeus vedota valituksessaan perusteisiin, jotka perustuvat valituksenalaiseen tuomioon itseensä ja joilla pyritään arvostelemaan oikeudellisesti sen oikeellisuutta.[7]

31. Vaikka kyseisiä perusteita ei olisi käsitelty ensimmäisessä oikeusasteessa, on todettava, että unionin yleinen tuomioistuin tarkastelee valituksenalaisen tuomion 87–102 kohdassa sitä, onko komissio tehnyt oikeudellisen virheen jättäessään kolmivaiheisen analyysin tekemättä. Kuten selvitän tarkemmin jäljempänä tämän ratkaisuehdotuksen seuraavassa jaksossa, unionin yleinen tuomioistuin katsoi kyseisen tarkastelun yhteydessä olennaisin osin, että se saattoi selvittää ainoastaan sen, pystyikö verohallinto käyttämään harkintavaltaa myöntäessään luvan varhennettuun poistoon, sillä harkintavallan olemassaolo oli riittävää, niin että ETL:n voitiin katsoa olevan kokonaisuutena valikoiva. Kyseiset perusteet perustuvat siis valituksenalaiseen tuomioon.

32. Tämän perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin ottaa tutkittavaksi asiassa C-649/20 P esitetyn toisen valitusperusteen, asiassa C-658/20 P esitetyn ensimmäisen valitusperusteen ja asiassa C-662/20 P esitetyn ensimmäisen valitusperusteen.

[6] Tuomio 6.10.2021, World Duty Free Group ja Espanja v. komissio (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[7] Tuomio 6.10.2021, Sigma Alimentos Exterior v. komissio (C-50/19 P, EU:C:2021:792, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

3. Pääasia

a) Kolmivaiheisen analyysin tekemättä jättäminen

33. On muistettava ensinnäkin, että unionin yleinen tuomioistuin toteaa valituksenalaisen tuomion 87 kohdassa, ettei komissio toteuttanut riidanalaisessa päätöksessä kolmivaiheista analyysia, jota edellytetään tuen luokittelemiseksi valikoivaksi, vaan se ilmoitti, että ETL oli kokonaisuutena tarkasteltuna valikoiva yhtäältä siksi, että verohallinnolla oli harkintavalta myöntäessään pakollisen luvan varhennettuun poistoon epätarkasti muotoiltujen edellytysten perusteella, ja toisaalta siksi, että verohallinto myönsi lupia ainoastaan ETL:ään kuuluviin toimiin merialusten rahoittamista varten. Unionin yleinen tuomioistuin täsmentää sitten valituksenalaisen tuomion samassa kohdassa komission tuoneen istunnossa esille, että verohallinnon harkintavalta luvan myöntämisessä riitti itsessään tekemään ETL:stä kokonaisuutena valikoivan. Se keskittyi siis valituksenalaisen tuomion 88–102 kohdassa esitetyssä valikoivuutta koskevassa arvioinnissa viimeksi mainittuun oikeudelliseen kysymykseen.

34. Alkuun on huomautettava, että Caixabank (jota Decal tukee) arvostelee tätä riidanalaisesta päätöksestä tehtyä tulkintaa. Sen mukaan unionin yleinen tuomioistuin katsoi siis komission esittäneen kyseisen päätöksen johdanto-osan 156 perustelukappaleessa valikoivuuden perusteeksi kaksi keskenään vaihtoehtoista perustelua, joista toinen perustuu verohallinnon harkintavaltaan ja toinen ETL:n alakohtaisuuteen, eikä kolmivaiheisen analyysin tekemättä jättäminen vaikuttanut siten kyseisen harkintavallan olemassaoloon. Komissio ei kuitenkaan ollut esittänyt näitä kahta seikkaa keskenään vaihtoehtoisina perusteluina vaan erottamattomina osina yhtä ja samaa perustelua, jonka nojalla komissio antoi päätelmän ETL:n alakohtaisesta valikoivuudesta. Caixabank ym. väittävät siis unionin yleisen tuomioistuimen tehneen oikeudellisen virheen korvaamalla riidanalaisen päätöksen perustelut omilla perusteluillaan.

35. Tämä väite vaikuttaa perustuvan riidanalaisen päätöksen liian muodolliseen tulkintaan.

36. Ilmaisun ”yhtäältä – toisaalta” käyttäminen valituksenalaisen tuomion 87 kohdassa ei merkitse sitä, että unionin yleinen tuomioistuin olisi katsonut, että komissio oli päätynyt toteamaan valikoivuuden olemassaolon kahden keskenään vaihtoehtoisen perustelun pohjalta, kuten Caixabank ym. väittävät.

37. Kyseisessä valituksenalaisen tuomion kohdassa päinvastoin toistetaan tarkasti riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 156 perustelukappaleesta ilmenevät oikeudelliset perustelut, joiden mukaan ETL:n valikoivuus kokonaisuutena tarkastellen edellyttää yksinomaan, että veroviranomaisen, jolta on pyydetty lupaa varhennetun poiston tekemiseen, harkintavalta on arvioitu. Kun huomioon otetaan tämä harkintavalta, joka perustui lainsäädännössä, jonka perusteella verohallinto myönsi varhennettuun poistoon liittyvät luvat, esitettyihin epätarkkoihin edellytyksiin, kyseisessä johdanto-osan perustelukappaleessa täsmennettiin, että vain taloudelliset etuyhtymät, jotka toteuttivat merialusten hankinnan rahoittamiseen tarkoitettuja ETL:n mukaisia liiketoimia, saivat kaikki ETL:n mukaiset veroedut. Pelkkä harkintavallan olemassaolo ei siis ole riidanalaisen päätöksen mukaan riittävää, jotta ETL:n voidaan todeta olevan valikoiva.

38. Näiden seikkojen perusteella on todettava, ettei unionin yleinen tuomioistuin suinkaan korvannut riidanalaisen päätöksen perusteluja omilla perusteluillaan, kun se käytti valituksenalaisen tuomion 87 kohdassa laillista liikkumavaraansa kyseisen päätöksen tulkinnassa. [8]

[8] Ks. tuomio 26.3.2020, Larko v. komissio (C-244/18 P, EU:C:2020:238, 104 ja 105 kohta).

39. Valittajien pääväite on, ettei unionin yleinen tuomioistuin ole määrittänyt viitekehystä eikä tehnyt unionin tuomioistuimen määräämää kolmivaiheista analyysia, jossa yksilöidään yhteinen verojärjestelmä, arvioidaan kyseessä olevan toimenpiteen valikoivuutta siltä kannalta, kohdellaanko siinä toisiinsa rinnastettavissa tosiasiallisissa ja oikeudellisissa tilanteissa olevia toimijoita eri tavoin, ja tutkitaan, onko jäsenvaltio osoittanut kyseisen toimenpiteen olleen perusteltu sen järjestelmän luonteen tai rakenteen nojalla, jonka osa se on.

40. Espanjan kuningaskunta väittää muun muassa, että näin tehdessään unionin yleinen tuomioistuin ei ottanut huomioon tuomiota komissio v. Espanja ym., jossa unionin tuomioistuin vaati unionin yleistä tuomioistuinta arvioimaan ETL:n valikoivuuden kolmivaiheisen analyysin avulla.

41. Katson komission tavoin, ettei unionin tuomioistuimen tarkoituksena ollut määrätä tällaisen analyysin tekemisestä.

42. Espanjan kuningaskunnan väitteensä tueksi esittämät seikat on sijoitettava ensinnäkin asiayhteyteensä. Unionin tuomioistuin vastasi tuomiossa komissio v. Espanja ym. väitteeseen, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin oli todennut virheellisesti, että tiettyyn omaisuuserään tehtyjen sijoitusten perusteella myönnetyt veroedut, joita ei myönnetty muille omaisuuserille tai sijoituksille, eivät olleet valikoivia sijoittajien kannalta, koska liiketoimi oli kaikkien yritysten toteutettavissa.

43. Unionin yleinen tuomioistuin totesi tältä osin ensin kyseisen tuomion 67 kohdassa, että unionin yleisen tuomioistuimen tekemä analyysi perustui virheelliseen lähtökohtaan, jonka mukaan vain sijoittajia – eikä taloudellisia etuyhtymiä – voitiin pitää kyseessä olevista verotuksellisista toimenpiteistä johtuvien etujen saajina ja valikoivuusedellytystä oli siis tutkittava vain näihin sijoittajiin nähden. Sitten se totesi kyseisen tuomion 68–71 kohdassa, että unionin yleinen tuomioistuin on lisäksi arvioinut valikoivuutta virheellisesti todetessaan, että ETL:n mukaisiin liiketoimiin osallistuneiden sijoittajien saamat edut eivät olleet valikoivia siksi, että kaikilla yrityksillä oli erotuksetta mahdollisuus käyttää kyseisiä liiketoimia yhdenvertaisin edellytyksin. Unionin tuomioistuimen mukaan unionin yleisen tuomioistuimen olisi pitänyt toteuttaa tuomiossa komissio v. World Duty Free Group ym.[9] esitetty kolmivaiheinen analyysi tarkistamalla erityisesti, oliko komissio osoittanut, että kyseisten verotuksellisten toimenpiteiden konkreettisena vaikutuksena on se, että otetaan käyttöön erilainen kohtelu ETL:n tavoitteiden suhteen toisiinsa rinnastettavissa tosiasiallisissa ja oikeudellisissa tilanteissa olevien toimijoiden välillä.

44. Näistä tuomion komissio v. Espanja ym. kohdista ilmenee nähdäkseni, että kolmivaiheista analyysia pidettiin välttämättömänä, koska unionin yleinen tuomioistuin oli yksilöinyt sijoittajat ETL:n edunsaajiksi. Tätä tulkintaa tukee yhteys, jonka unionin tuomioistuin näkee kyseisen edunsaajien (virheellisen) yksilöinnin ja kolmivaiheisen analyysin puuttumista koskevan oikeudellisen virheen välillä, minkä osoittaa kyseisen tuomion 68 kohdan alussa käytetty ilmaisu ”lisäksi”.

45. On myös huomattava, että unionin tuomioistuin toteaa tuomion komissio v. Espanja ym. 58 kohdassa unionin yleisen tuomioistuimen tehneen oikeudellisen virheen, kun se ei tutkinut, annettiinko varhennettua poistoa koskevassa lupajärjestelmässä verohallinnolle sellaista harkintavaltaa, jolla suositaan ETL:ään osallistuvien taloudellisten etuyhtymien harjoittamia

[9] Tuomio 21.12.2016 (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981).

toimintoja tai jonka vaikutuksena on tällaisten toimintojen suosiminen. Näin tehdessään unionin tuomioistuin vaikuttaa mielestäni kehottavan unionin yleistä tuomioistuinta nimenomaisesti suorittamaan tällaisen tutkimuksen, ja unionin yleinen tuomioistuin noudatti tätä kehotusta täysimääräisesti valituksenalaisen tuomion 88–102 kohdassa.

46. Tämän perusteella unionin yleisen tuomioistuimen ei voida katsoa tehneen oikeudellista virhettä valikoivuuden tutkimisessa käytetyn menetelmän osalta, sillä se on noudattanut edellisessä kohdassa kerrattua analyysikehystä.

47. Valittajien väitteistä, jotka koskevat yleisemmin sitä, ettei unionin yleinen tuomioistuin ole arvostellut kolmivaiheisen analyysin puuttumista riidanalaisesta päätöksestä, on huomautettava aluksi, että kyseisen analyysin tarkoituksena on saada selville niissä etua antavissa verotuksellisissa toimenpiteissä piilevä valikoivuus, joista jokainen yritys voi näennäisesti hyötyä. Analyysin tarkoituksena on selvittää, aiheutuuko tällaisten yleisesti sovellettavien toimenpiteiden käyttämisestä perusteetonta syrjintää edun saamisen edellytykset täyttävien yritysten ja niiden yritysten välillä, jotka eivät täytä näitä edellytyksiä.

48. ETL:n mukaisten toimenpiteiden käyttöönottoa koskevilla Espanjan lainsäädännön säännöksillä annettiin taloudellisille etuyhtymille mahdollisuus hakea oikeutta varhennettuun poistoon; kyseisten säännösten mukaan taloudelliset etuyhtymät saattoivat kirjautua laivanvarustamoiden erikoisrekisteriin edellyttäen, että ne harjoittivat toimintaa, johon kuului aluksen antaminen kolmansien käyttöön bareboat charter -sopimuksella, ja ne saivat näin oikeuden maksaa veronsa tonnistoverojärjestelmän mukaisesti, ja lisäksi ne saattoivat kyseisten säännösten mukaan hyödyntää aluksen myynnissä syntyvää luovutusvoittoa koskevan verovapautuksen.

49. Nähdäkseni kyseisten toimenpiteiden voitaisiin siis tulkita kuuluvan ensi näkemältä yleisluonteisiin toimenpiteisiin. Erityisesti voidaan väittää, että näiden toimenpiteiden seurauksena taloudellisille etuyhtymille myönnettiin veroetu pelkästään sillä perusteella, että niiden yritysmuoto ja toiminnan rakenne oli määritelty kyseisen edun tavoittelun perusteella. Kyseinen etu oli siis lähtökohtaisesti kaikkien niiden talouden toimijoiden käytettävissä, jotka pyrkivät optimoimaan verotuksensa, minkä vuoksi kolmivaiheisen analyysin tekeminen on välttämätöntä mahdollisen valikoivuuden osoittamiseksi.

50. Katson kuitenkin, että tässä tapauksessa ETL:n mukaisia toimenpiteitä ei voida pitää ensi näkemältä yleisluonteisina toimenpiteinä, sillä niistä hyötymiselle asetettujen edellytysten täyttäminen ei johda järjestelmällisesti kyseisten toimenpiteiden mukaisten veroetujen saamiseen. Kuten edellä todettiin, näiden etujen myöntäminen edellytti nimittäin, että kyseiset yritykset saavat sitä ennen verohallinnon myöntämän luvan varhennetun poiston tekemiseen, ja tässä verohallinto saattoi käyttää laajaa harkintavaltaa.

51. Kyseisen harkintavallan edellytykset olivat epätarkkoja eivätkä lainkaan objektiivisia, ja verohallinto saattoi valita varhennetun poiston edunsaajat tai kyseisen poiston edellytykset tätä harkintavaltaa käyttäen, minkä perusteella valikoivuutta koskevan edellytyksen voidaan katsoa täyttyvän unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön [10] nojalla.

[10] Ks. tuomio 26.9.1996, Ranska v. komissio (C-241/94, EU:C:1996:353, 23 kohta); tuomio 29.6.1999, DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, 27 kohta) ja tuomio 1.12.1998, Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, 40 kohta).

52. Tästä seuraa nähdäkseni, ettei kolmivaiheinen analyysi, johon sisältyy viitekehyksen (eli verotuksen alalla ”tavanomaisen verotuksen”) määrittäminen, ole tässä tapauksessa perusteltu. Kyseinen määrittäminen on näet tarpeen vain sen selvittämiseksi, onko olemassa mahdollisesti verojärjestelmästä *poikkeava järjestelmä*, jota sovelletaan kaikkiin sen soveltamisalaan kuuluviin yrityksiin. Minusta on ilmeistä, että kun kansallisessa lainsäädännössä annetaan verohallinnolle pääasiassa kyseessä olevan kaltaista harkintavaltaa, tämän harkintavallan käyttö poikkeaa väistämättä *kaikista* aiemmin määritetyistä viitekehyksistä.

53. Tältä osin on lisättävä, että toisin kuin valittajat katsovat, unionin tuomioistuimen antamassa tuomiossa P ei millään muotoa määrätä kolmivaiheisesta analyysista tapauksessa, jossa veroedun myöntäminen edellyttää toimivaltaisen kansallisen viranomaisen antamaa lupaa. Vaikka vaikuttaa nimittäin siltä, että unionin tuomioistuin on sisällyttänyt kyseisessä tuomiossa harkintavaltaan liittyvän perustelunsa toiseen vaiheeseen (poikkeuksen olemassaolo) ja kolmanteen vaiheeseen (ensi näkemältä valikoivan toimenpiteen oikeuttaminen),[11] se ei ole kuitenkaan määrittänyt viitekehystä etukäteen huolimatta siitä, että kansallinen tuomioistuin on esittänyt tätä koskevia epäilyksiä ennakkoratkaisupyynnössään.[12]

54. Edellä esitetyn perusteella katson, että nämä valittajien väitteet on hylättävä perusteettomina.

b) Verohallinnon harkintavallan käyttöä koskevan analyysin tekemättä jättäminen

55. Valittajat ovat riitauttaneet toiseksi unionin yleisen tuomioistuimen arvioinnin verohallinnon harkintavallasta sen myöntäessä lupia varhennettuun poistoon. Ne arvostelevat unionin yleistä tuomioistuinta erityisesti siitä, ettei tämä tutkinut, onko kyseinen verohallinnon harkintavalta johtanut tosiasiassa tiettyjen toimijoiden perusteettomaan suotuisampaan kohteluun vastaavassa tilanteessa oleviin muihin toimijoihin nähden.

56. Aluksi on käytävä lyhyesti läpi perustelut, jotka unionin yleinen tuomioistuin esittää asiaankuuluvissa valituksenalaisen tuomion kohdissa. Unionin yleinen tuomioistuin muistuttaa valituksenalaisen tuomion 88 kohdassa oikeuskäytännön osalta, ettei lupajärjestelmän olemassaolo sinänsä merkitse sitä, että toimenpide olisi valikoiva, ja että jos toimivaltaisilla viranomaisilla on sitä vastoin laaja harkintavalta määrittää toimenpiteen edunsaajat ja ehdot, kyseisen harkintavallan käytön on katsottava suosivan tiettyjä yrityksiä tai tuotannonaloja suhteessa muihin, jotka ovat asetetun tavoitteen suhteen niihin rinnasteisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.

57. Tutkittuaan valituksenalaisen tuomion 89–100 kohdassa kyseistä lupajärjestelmää koskevaa lainsäädäntöä unionin yleinen tuomioistuin vastaa erinäisiin asianosaisten esittämiin yksittäisiin väitteisiin.

58. Se toteaa erityisesti, kuten komissio toi esille riidanalaisessa päätöksessä, että kyseinen järjestelmä perustui ennakkoluvan hankkimiseen pelkän ilmoituksen sijasta, että sen kriteerit olivat epätarkat ja vaativat verohallinnon tulkintaa ja että verohallinto ei ollut julkaissut suuntaviivoja. Sitten unionin yleinen tuomioistuin huomauttaa, että kyseisten säännösten mukaisesti verohallinnolla oli mahdollisuus pyytää kaikki tarpeellisiksi katsomansa tiedot ja asiakirjat, myös Espanjan talouteen ja työllisyyteen kohdistuvia alusten rakentamissopimusten myönteisiä vaikutuksia koskevat tiedot. Unionin yleinen tuomioistuin tuo lisäksi esille, että

[11] Tuomio 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 22–27 kohta; jäljempänä tuomio P).

[12] Ks. tuomio P, 13 kohta.

verohallinto saattoi paitsi hyväksyä tai hylätä luvan, myös määrittää poiston alkamispäiväksi eri päivän kuin verovelvollisen ehdottama päivä, ilman muita tarkennuksia. Verohallinnolla oli tämän perusteella huomattava harkintavalta.

59. Unionin yleinen tuomioistuin toteaa vielä valituksenalaisen tuomion 100 kohdassa, että näiden harkinnanvaraisten näkökohtien olemassaolo oli omiaan suosimaan edunsaajia suhteessa muihin, toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa oleviin verovelvollisiin, sillä muilla aloilla toimivat tai muodoltaan muunlaiset taloudelliset etuyhtymät saattoivat jäädä vaille varhennetusta poistosta aiheutuvaa hyötyä samoin edellytyksin. Se tuo myös esille, että kun otetaan huomioon tutkittujen säännösten väistämättä harkinnanvarainen luonne, ei ole tärkeää, onko niitä sovellettu tosiasiassa harkinnanvaraisesti vai ei.

60. Toisin kuin Espanjan kuningaskunta väittää, on huomautettava, ettei unionin yleinen tuomioistuin tehnyt mitään eroa oikeudellisen ja tosiasiallisen valikoivuuden välillä. Se ei suinkaan erotellut näitä toisistaan vaan halusi pelkästään täsmentää, että koska ETL:n valikoiva luonne oli hyväksytty sovellettavassa lainsäädännössä säädettyyn ennakkolupajärjestelmään liittyvien harkinnanvaraisten seikkojen vuoksi, oli merkityksetöntä, oliko kyseistä järjestelmää sovellettu käytännössä tosiasiassa harkinnanvaraisesti.

61. Valittajat ovat vastustaneet kiivaasti tätä viimeksi mainittua unionin tuomioistuimen toteamusta sekä kirjelmissään että istunnossa sillä perusteella, että kansallisten hallintoviranomaisten harkintavallan hyväksyminen pelkästään oikeudellisesti ei antanut oikeuskäytännön perusteella olettaa käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisen tukijärjestelmän olevan valikoiva. Muunlainen tulkinta olisi virheellinen ja muodostaisi valittajien mukaan ennakkotapauksen, jolla olisi kielteisiä systeemisiä vaikutuksia valtiontukilainsäädäntöön.

62. Tässä vaiheessa on huomautettava, etteivät valittajat ole kiistäneet analyysia, jonka mukaan ETL on tukijärjestelmä. Vaikka komissio ja unionin yleinen tuomioistuin ovat pitäneet parempana nimittää ETL:ää erottamattomasti toisiinsa liittyvistä toimenpiteistä muodostuvaksi järjestelmäksi vain harvakseltaan riidanalaisen päätöksen ja valituksenalaisen tuomion tekstissä, tällainen luonnehdinta ilmenee selvästi kyseisen päätöksen päätösosasta ja valituksenalaisen tuomion perusteluista.

63. Tämä on otettava huomioon arvioitaessa valittajien väitettä, joka perustuu tuomioon P ja jonka mukaan ETL:ään sisältyvien verotuksellisten toimenpiteiden käytännön soveltaminen on arvioitava, jotta se voidaan luonnehtia tarvittaessa valikoivaksi.

64. Kyseisen tuomion taustalla olevan asian asiayhteys on syytä käydä lyhyesti läpi. Kyseisessä Suomen verolainsäädännössä säädettiin, että yhtiön tappioita ei voida vähentää, jos tappiovuoden aikana tai sen jälkeen yli puolet kyseisen yhtiön osakkeista tai osuuksista on muun saannon kuin perinnön tai testamentin vuoksi vaihtanut omistajaa. Verohallinto saattoi kuitenkin erityisistä syistä, milloin se yhtiön toiminnan jatkumisen kannalta oli tarpeen, hakemuksesta myöntää oikeuden tappion vähentämiseen. Kyseisen poikkeusluvan myöntämiseen oikeuttavat erityiset syyt lueteltiin verohallinnon julkaisemassa ohjekirjeessä, ja yksi näistä syistä olivat ”erityiset työllisyysvaikutukset”.

65. Unionin tuomioistuin muistutti tuomiossaan, että jos toimivaltaisella viranomaisella on laajalti harkintavaltaa määrittää toimenpiteen edunsaajat tai ehdot verojärjestelmälle vieraiden kriteerien perusteella, harkintavallan käytön on katsottava suosivan jotain yritystä tai tuotannonalaa verrattuna muihin, ja se lisäsi, että kyseisen harkintavallan käyttö on oikeutettua,

jos sitä rajoittavat sellaiset objektiiviset kriteerit, jotka eivät ole kyseiselle verojärjestelmälle vieraita. [13]

66. Koska Suomen verohallinnon toimivaltaa koskevat kriteerit, jotka olivat kaikki objektiivisia ja tutkitun verojärjestelmän luonteeseen erottamattomasti liittyviä, ”erityisiin työllisyysvaikutuksiin” liittyvää kriteeriä lukuun ottamatta, olivat hyvin monimuotoiset, unionin tuomioistuin katsoi tarpeelliseksi täsmentää tuomiossa, ettei valikoivaksi luonnehtiminen edellytä ”pelkästään merkityksellisten oikeussääntöjen sisällön tuntemusta vaan vaatii myös niiden soveltamisalan tutkimista *hallinto- ja oikeuskäytännön* perusteella ja kyseisten sääntöjen henkilöllisen soveltamisalan laajuutta koskevien tietojen perusteella.” [14]

67. Tämä toteamus vaikuttaa kumoutuvan tuomion komissio v. Fútbol Club Barcelona [15] perusteella.

68. Unionin tuomioistuin on todennut kyseisessä tuomiossa, että tällaisen tukiohjelman tapauksessa komission on tehtävä SEUT 107 artiklan 1 kohdan nojalla tutkinta ottamalla huomioon kyseisen ohjelman käyttöönottamisajankohta ja suorittamalla etukäteisarviointi. [16] Tarkemmin sanottuna komission on osoitettava unionin tuomioistuimen mukaan, että vero-ohjelma ”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”. [17] Unionin tuomioistuin on selittänyt tältä osin, että komission SEUT 107 artiklan 1 kohdan nojalla suorittama tutkinta ei 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. Jos komission olisi nimittäin tutkittava, onko valikoiva etu toteutunut tosiasiallisesti, arvioimalla verohallinnon päätöskäytäntöä harkinnanvaraiseen lupaan perustuvien tukiohjelmien yhteydessä, asianomainen jäsenvaltio ei voisi ilmoittaa tällaiseen järjestelmään kuuluvista toimenpiteistä suunnitteluvaiheessa. Sen olisi sitä vastoin odotettava, että verohallinto panee kyseiset toimenpiteet täytäntöön, mikä merkitsisi väistämättä sääntöjenvastaisen tuen myöntämistä ennen ilmoituksen tekemistä. [18]

69. Tämän perusteella valittajien ehdottaman tulkinnan mukainen komission velvollisuus arvioida tukiohjelmat jälkikäteen on vastoin kyseistä oikeuskäytäntöä, jolla pyritään turvaamaan yhden valtiontukien valvontajärjestelmään olennaisesti kuuluvan tekijän eli perussopimuksissa määrätyn ilmoitusvelvollisuuden noudattaminen. [19]

70. Tämän perusteella unionin yleistä tuomioistuinta ei voida arvostella siitä, kuten Espanjan kuningaskunta tekee valituksessaan, ettei se maininnut yhtään hallinnollista käytäntöä, joka osoittaisi, että verohallinnon toimivalta asettaa varhennettujen poistojen alkamiselle toinen alkamisaika hyödyttäisi erityisesti taloudellisia etuyhtymiä. Kuten edellä selitän,

[13] Tuomio P, 24–27 kohta.

[14] Tuomio P, 20 kohta. Kursivointi tässä.

[15] Tuomio 4.3.2021, komissio v. Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169; jäljempänä tuomio komissio v. Fútbol Club Barcelona).

[16] Tuomio komissio v. Fútbol Club Barcelona, 86 kohta.

[17] Tuomio komissio v. Fútbol Club Barcelona, 87 kohta.

[18] Ks. tuomio komissio v. Fútbol Club Barcelona, 92 ja 93 kohta.

[19] Ks. tuomio komissio v. Fútbol Club Barcelona, 90 ja 91 kohta.

hallintokäytäntöön viittaaminen ei näet ollut välttämätöntä sillä perusteella, että valituksenalaisessa tuomiossa on osoitettu verohallinnolla olevan laaja harkintavalta varhennettuja poistoja koskevan luvan osalta.[20]

71. Caixabank ym. ovat väittäneet istunnossa, että toisin kuin valituksenalaisessa tuomiossa todetaan, tuomiossa DM Transport[21] ei esitetä tulkintaa, jonka mukaan tukiohjelman valikoivuus perustuu pelkkään laajan harkintavallan olemassaoloon. Caixabank ym. tulkitsevat kyseistä tuomiota siten, että unionin tuomioistuin halusi todeta ainoastaan, että kyseinen harkintavalta *saattoi* tehdä ensi näkemältä yleisluonteisesta toimenpiteestä valikoivan. Tältä osin on huomautettava, että unionin tuomioistuin oli päättänyt jättää kyseisen tuomion taustalla olevassa asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ratkaistavaksi sen, sisältyykö Belgian lainsäädännön mukaisia sosiaaliturvamaksuja koskevien maksuhelpotusten myöntämiseen toimivaltaisen kansallisen elimen valtaan harkintavaltaa ja *jos ei sisältynyt*, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oli ratkaistava, ovatko kyseiset maksuhelpotukset yleisluonteisia vai valikoivia.[22] Tämä toteamus riittää mielestäni Caixabankin ym. ehdottaman tulkinnan hylkäämiseen.

72. Minusta vaikuttaa ilmeiseltä, että toisin kuin Espanjan kuningaskunta väittää valituksessaan, ehdottamani kaltainen valikoivuuden tulkinta ei aiheuta todistustaakan kääntymistä siten, että jos unionin tuomioistuin vahvistaisi tulkinnan, komission ei tarvitsisi enää osoittaa verojärjestelmän olevan vaikutustensa vuoksi valikoiva. Unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisessa tuomiossa esittämän tulkinnan perusteella komission on päinvastoin osoitettava, että kansallisella hallintoviranomaisella on asian kannalta merkityksellisestä lainsäädännöstä johtuvaa harkintavaltaa, sillä kyseisen harkintavallan käyttö on oikeuskäytännön mukaan väistämättä vaikutuksiltaan valikoivaa.

73. Valittajien näkemys ei saa tukea myöskään oikeuskäytännöstä, jonka Caixabank ym. mainitsevat valituksessaan ja johon kuuluvat unionin yleisen tuomioistuimen ja unionin tuomioistuimen antamat tuomiot MOL v. komissio ja komissio v. MOL[23] sekä muutamat unionin yleisen tuomioistuimen antamat tuomiot,[24] joissa on ollut kyse erinäisistä kansallisten verohallintojen antamista ennakkoratkaisuista.

74. Ensin mainitun asian osalta on todettava, että vaikka unionin tuomioistuimet ovat todella pitäneet virheellisenä sitä, ettei kansallisen hallintoviranomaisen harkintavallan käyttöä ollut analysoitu tosiseikkojen pohjalta, olen korostanut ratkaisuehdotuksessani Irlanti v. komissio vaikeutta soveltaa kyseiseen asiaan liittyviä arviointiperusteita muihin esimerkkitapauksiin, koska kyseisten perusteiden täytäntöönpano edellyttää, että tutkittavana oleva säännös on ”kansallisen oikeuden valinnainen säännös, jossa säädetään lisämaksuista”, mistä ei ole kyse nyt käsiteltävässä

[20] Unionin yleistä tuomioistuinta ei voida arvostella myöskään siitä, kuten Espanjan kuningaskunta niin ikään tekee, ettei se ole maininnut mitään lainsäädännön säännöstä, joka osoittaisi, että verohallinnon mahdollisuus vahvistaa varhennetun poiston alkamiselle muu alkamisaika hyödyttäisi taloudellisia etuyhtymiä. Kuten olen selittänyt edellä, viittaus tämän sisältöiseen lainsäädännön säännökseen ei ole tarpeen, sillä valituksenalaisessa tuomiossa esitetty oikeudellinen perustelu ei perustu oikeudellista valikoivuutta koskevaan hypoteesiin.

[21] Tuomio 29.6.1999, DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332).

[22] Tuomio 29.6.1999, DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, 27 ja 28 kohta); unionin tuomioistuimen mukaan kyseisen harkintavallan on annettava asianomaiselle elimelle mahdollisuus ”valita edunsaajat tai kyseessä olevan toimenpiteen myöntämisen edellytykset”. Ks. tältä osin myös tuomio 26.9.1996, Ranska v. komissio (C-241/94, EU:C:1996:353, 23 ja 24 kohta) ja tuomio 1.12.1998, Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, 39 ja 40 kohta).

[23] Tuomio 12.11.2013, MOL v. komissio (T-499/10, EU:T:2013:592), joka pysytettiin 4.6.2015 annetulla tuomiolla komissio v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

[24] Tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio (T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669); tuomio 24.9.2019, Luxemburg ja Fiat Chrysler Finance Europe v. komissio (T-755/15 ja T-759/15, EU:T:2019:670) ja tuomio 15.7.2020, Irlanti ym. v. komissio (T-778/16 ja T-892/16, EU:T:2020:338).

asiassa.[25] Verotuksen ennakkoratkaisuja koskevien asioiden osalta on todettava, että unionin yleinen tuomioistuin on pitänyt harkintavallan käytön analysoimista tosiseikkojen perusteella välttämättömänä pelkästään siksi, että kyseiset ennakkoratkaisut katsottiin yksittäisiksi toimenpiteiksi. Kuten olen täsmentänyt edellä, ETL:n luonnehdintaa tukiohjelmaksi ei ole riitautettu käsiteltävässä asiassa.

75. Tämän perusteella valittajien esittämä toinen väitteiden sarja on mielestäni hylättävä perusteettomina.

c) ETL:n valikoivuutta ei ole tutkittu kokonaisuutena

76. Kolmanneksi valittajat arvostelevat unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että tämä toteaa valituksenalaisen tuomion 101 kohdassa ETL:n olevan valikoiva tutkittuaan tätä ennen vain yhden ainoan siinä yhdistyvistä toimenpiteistä ja analysoimatta siten muita siinä yhdistyviä toimenpiteitä ja niiden yhdessä aikaansaamia vaikutuksia.

77. Tältä osin on muistutettava, että komissio tutki riidanalaisessa päätöksessä ensin ETL:ssä yhdistyvien toimenpiteiden valikoivuuden ja sitten ETL:n valikoivuuden kokonaisuutena. Se katsoi kyseisen päätöksen johdanto-osan 156 perustelukappaleessa, että ETL:n antama etu oli valikoiva, koska verohallinto käytti harkintavaltaa varhennettua poistoa koskevan ennakkolupamenettelyn yhteydessä ja koska muiden ETL:ssä yhdistyvien toimenpiteiden, kuten tonnistoverojärjestelmän ja luovutusvoittojen verottamatta jättämisen, soveltaminen edellytti verohallinnon antamaa ennakkolupaa.

78. Unionin yleinen tuomioistuin toteaa valituksenalaisen tuomion 101 kohdassa, että kun otetaan huomioon, että yksi toimenpiteistä, joiden kautta ETL:stä kokonaisuudessaan voitiin hyötyä, eli varhennettua poistoa koskeva lupa oli valikoiva, komissio ei tehnyt virhettä katsoessaan riidanalaisessa päätöksessä, että järjestelmä oli kokonaisuudessaan valikoiva.

79. Omalta osaltani en näe, että unionin yleisen tuomioistuimen tekemää arviointia voitaisiin pitää lyhytsanaisuudesta huolimatta puutteellisena ja siihen voitaisiin katsoa liittyvän oikeudellinen virhe, kuten Espanjan kuningaskunta väittää. Kun huomioon otetaan riidanalaisessa päätöksessä todettu riippuvuussuhde, jota valittaja ei ole riitauttanut ja joka yhdistää tonnistoverojärjestelmän soveltamisen ja luovutusvoittojen verottamatta jättämisen varhennetun poiston tekemistä koskevaan ennakkolupaan, joka on todellinen ”pääsylippu” ETL:stä johtuvien veroetujen piiriin, minusta vaikuttaa itse asiassa ilmeiseltä, että valittajien esittämä arvostelu, joka kohdistuu ETL:ssä yhdistyvien toimenpiteiden yhteisesti aikaansaamien vaikutusten valikoivuutta koskevan arvioinnin tekemättä jättämiseen, ei voi menestyä. Tästä seuraa, että kyseinen väite on hylättävä perusteettomana.

d) Tilanteiden rinnastettavuutta ei ole tutkittu

80. Neljänneksi Espanjan kuningaskunta ja Caixabank ym. katsovat, että unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen valituksenalaisen tuomion 100 kohdassa, kun se ei verrannut kyseisestä toimenpiteestä hyötyvien yritysten tosiasiallista ja oikeudellista tilannetta

[25] Ks. ratkaisuehdotukseni Irlanti v. komissio (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, 192 kohta).

niiden yritysten tosiasialliseen ja oikeudelliseen tilanteeseen, jotka jäivät kyseisen toimenpiteen soveltamisalan ulkopuolelle, ja että näissä olosuhteissa valituksenalaisen tuomion perustelut ovat tältä osin puutteelliset.

81. Kokonaistarkastelusta ilmenee, että kyseiset väitteet perustuvat siihen olettamaan, että komission olisi pitänyt katsoa varhennettua poistoa koskevan luvan olevan ensi näkemältä yleisluonteinen toimenpide ja että tämän toimenpiteen mahdollinen valikoivuus voitiin todeta siten vasta kolmivaiheisen analyysin päätteeksi. Kuten olen kuitenkin tuonut esille tässä ratkaisuehdotuksessa, kyseinen toimenpide määritti pääsyn ETL:n ja siitä johtuvien veroetujen piiriin, ja verohallinto saattoi käyttää harkintavaltaa kyseisen luvan myöntämisessä. Oikeuskäytännön mukaan tällainen ominaispiirre merkitsee sitä, että valikoivuus edellyttää toisenlaista arviointia, joka kohdistuu pelkkään toimivaltaisen kansallisen viranomaisen harkintavallan laajuuteen. Jos hallintoviranomainen voi kyseisen toimivallan nojalla valita edunsaajat ja kyseisen toimenpiteen myöntämisen edellytykset, oikeuskäytännön mukaan kyseinen toimivalta suosii väistämättä näitä edunsaajia kaikkiin niihin muihin yrityksiin nähden, jotka ovat sen tilanteeseen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, eikä tällaisen suotuisan kohtelun määrittäminen ja tilanteiden tosiasiallisen rinnastettavuuden osoittaminen ole välttämätöntä, toisin kuin Espanjan kuningaskunta ja Caixabank ym. väittävät.

82. Tämän perusteella unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 100 kohdassa esittämä arviointi ei sisällä oikeudellista virhettä eivätkä sen perustelut ole puutteelliset. Unionin yleisen tuomioistuimen tehtävänä ei nimittäin ole esittää syitä, joiden vuoksi poistoihin liittyvien yleisten verosääntöjen soveltamisalaan kuuluvien taloudellisten etuyhtymien sekä muulla kuin merenkulun alalla toimivien yritysten tosiasiallinen ja oikeudellinen tilanne on rinnastettavissa ETL:stä hyötyvien taloudellisten etuyhtymien tilanteeseen. Unionin yleinen tuomioistuin osoittaa valikoivan luonteen oikeudellisesti riittävällä tavalla, kun se esittää valituksenalaisen tuomion 100 kohdassa sen päätelmän, että ETL:n harkinnanvaraiset näkökohdat *olivat omiaan* suosimaan kyseisten toimenpiteiden edunsaajia suhteessa muihin, toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa oleviin verovelvollisiin.

83. Näiden näkökohtien perusteella esillä olevat väitteet olisi todettava mielestäni perusteettomiksi.

e) Verohallinnon harkintavallan laajuuden virheellinen arviointi ja perustelu järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella

84. Espanjan kuningaskunta väittää vielä unionin yleisen tuomioistuimen tehneen virheen katsoessaan, että varhennettua poistoa koskeva lupamenettely oli harkinnanvarainen ja vailla objektiivisia edellytyksiä.[26] Siltä osin kuin kyseinen väite koskee unionin yleisen tuomioistuimen esittämää arviointia toimivallasta, joka verohallinnolla oli käytettävissään, kun se myönsi kyseisen luvan kansallisen lainsäädännön mukaisesti, ei ole nähdäkseni epäilystäkään, etteikö kyseinen väite olisi jätettävä tutkimatta. On nimittäin huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että silloin, kun valituksen yhteydessä tutkitaan unionin yleisen tuomioistuimen arviointi kansallisesta oikeudesta, unionin tuomioistuin on toimivaltainen vain tutkimaan, onko kansallinen oikeus otettu huomioon vääristyneellä tavalla, ja tämän on ilmettävä asiakirja-aineistosta selvästi ilman, että on tarpeen ryhtyä uudelleen arvioimaan tosiseikastoa ja

[26] Valittaja vaikuttaa viittaavan valituksenalaisen tuomion 89–96 kohtaan.

selvitysaineistoa.[27] Espanjan kuningaskunta ei ole vedonnut tällaiseen kansallisen oikeuden huomioon ottamiseen vääristyneellä tavalla. Se ei ole varsinkaan väittänyt eikä osoittanut, että unionin yleinen tuomioistuin olisi esittänyt näkemyksiä, jotka olivat *selvästi* RIS:n 49 §:n sisällön vastaisia, tai antanut viimeksi mainitulle säännökselle merkityksen, jota sillä ei *selvästikään* ollut muihin asiakirja-aineistosta ilmeneviin seikkoihin nähden.[28]

85. Espanjan kuningaskunta arvostelee unionin yleistä tuomioistuinta myös siitä, että tämä on hylännyt väitteen, jonka mukaan verohallinnon käytettävissä käsiteltävässä asiassa ollut harkintavalta voitiin perustella ”järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella”, kun tämä totesi, ettei RIS:n 49 §:n 6 momentin sanamuodon perusteella voida varmistaa, että sen käyttö rajataan pelkästään petoksentorjuntayhteyksiin, kun siinä sallitaan verohallinnon määrittää poiston alkamispäiväksi eri päivä kuin verovelvollisen ehdottama päivä.[29]

86. Kyseinen valittaja väittää tässä yhteydessä olennaisin osin, että jos verohallinnolla ei olisi tätä mahdollisuutta, rahoitusleasingsopimuksen vuokralleottajan olisi mahdotonta aloittaa omaisuuserän kustannusten takaisin saamista ennen omaisuuserän luovutusta, mistä aiheutuisi taloudellinen vääristyminen sopimusehtojen välisen epäsuhdan vuoksi, sillä sopimusehtojen mukaan maksut olisi suoritettava ennen kuin omaisuuserä on annettu vuokralleottajan käyttöön. Tällainen väite ei voi nähdäkseni horjuttaa toteamusta, jonka unionin yleinen tuomioistuin esittää valituksenalaisen tuomion 97 kohdassa ja jonka mukaan RIS:n 49 §:n 6 momentin sanamuodon perusteella ei voida varmistaa, että kyseisen säännöksen käyttö rajataan *pelkästään* petoksentorjuntayhteyksiin. Tältä osin on huomautettava, että unionin yleinen tuomioistuin on todennut lisäksi valituksenalaisen tuomion 94 kohdassa, että TRLIS:n 115 §:n 11 momentissa ja RIS:n 49 §:ssä määritellyn kaltaisen lupajärjestelmän ominaispiirteet eivät rajoittaneet hallinnon käytettävissä olevaa harkintavaltaa tarkistettaessa verotuksellista tarkoitusta varten asetettujen edellytysten täyttymistä. Koska tämä väite on ilmeisen perusteeton, ehdotan, että se hylätään.

f) Välipäätelmä

87. Koska kaikki väitteet on hylättävä perusteettomina, ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää asiassa C-649/20 P esitetyn toisen valitusperusteen, asiassa C-658/20 P esitetyn ensimmäisen valitusperusteen ja asiassa C-662/20 P esitetyn ensimmäisen valitusperusteen kokonaisuudessaan.

B Asiassa C-649/20 P esitetty neljäs valitusperuste, asiassa C-658/20 P esitetty neljäs valitusperuste ja asiassa C-662/20 P esitetty kolmas valitusperuste

1. Lyhyt yhteenveto asianosaisten lausumista

88. Asioissa C-649/20 P ja C-658/20 P esitettyjen neljänsien valitusperusteiden ja asiassa C-662/20 P esitetyn kolmannen valitusperusteen – jotka esitetään siinä tapauksessa, ettei yhtäkään niitä edeltävistä valitusperusteista hyväksytä – mukaan unionin yleinen tuomioistuin toimi virheellisesti hylätessään valituksenalaisen tuomion 219 ja 220 kohdassa Lico Leasingin ja PYMARin esittämän kanneperusteen, jota erityisesti Caixabank ym. tukivat ja joka koskee

[27] Ks. tuomio 9.11.2017, TV2/Danmark v. komissio (C-649/15 P, EU:C:2017:835, 49 ja 50 kohta); tuomio 20.12.2017, Comunidad Autónoma de Galicia ja Retegal v. komissio (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, 72 kohta) ja tuomio 20.9.2018, Espanja v. komissio (C-114/17 P, EU:C:2018:753, 75 kohta).

[28] Tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 21 kohta) ja tuomio 20.12.2017, Espanja v. komissio (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, 43 kohta).

[29] Espanjan kuningaskunta tarkoittaa selvästi valituksenalaisen tuomion 97 kohtaa.

takaisinperintään sovellettavien periaatteiden loukkaamista käyttämällä sisämarkkinoille soveltumattoman tuen laskentamenetelmää, joka on johtanut näiden valittajien mukaan siihen, että tuki on määrätty perittäväksi takaisin kokonaisuudessaan taloudellisten etuyhtymien sijoittajilta, vaikka nämä saivat vain 10–15 prosenttia ETL:stä johtuneesta edusta ja loput edusta siirrettiin laivanvarustamoille.

89. Esillä olevien valitusperusteiden yhteydessä valittajat väittävät, että i) unionin yleinen tuomioistuin ei ole noudattanut tuomion komissio v. Espanja ym. logiikkaa, kun se on katsonut, että sijoittajat saivat tuen suoraan; ii) että tuen periminen kokonaisuudessaan takaisin taloudellisten etuyhtymien sijoittajilta oli vastoin periaatetta, jonka mukaan tukien takaisinperiminen ei ole luonteeltaan seuraamus; iii) ettei unionin yleinen tuomioistuin ollut ottanut huomioon sitä, että ETL oli useista toimenpiteistä muodostuva järjestelmä, eikä siihen liittyviä sopimuksellisia näkökohtia, vaan se oli ottanut huomioon vain tiettyjen toimenpiteiden verotukselliset vaikutukset sen sijaan, että se olisi ottanut huomioon sen ainoan tosiasiallisen edun, jonka taloudellisten etuyhtymien sijoittajat saivat ETL:n ansiosta kokonaisuutena tarkastellen, ja iv) että koska on todettu, että ETL:ään liittyessään taloudellisten etuyhtymien sijoittajien oli lain mukaan luovutettava 90 prosenttia veroedusta muille toimijoille, komissio ja unionin yleinen tuomioistuin olivat katsoneet virheellisesti, ettei edun siirtäminen johtunut valtiosta sillä perusteella, että se toteutettiin yksityisillä sopimuksilla.

90. Komissio katsoo, että Espanjan kuningaskunnan sekä Lico Leasingin ja PYMARin esittämät perusteet on jätettävä tutkimatta, koska niitä ei ole esitetty ensimmäisessä oikeusasteessa, ja komissio vastustaa joka tapauksessa kaikkia edellä lyhyesti läpi käytyjä valittajien väitteitä.

2. Tutkittavaksi ottaminen

91. Asiassa C-658/20 P esitetyn Lico Leasingin ja PYMARin neljännen valitusperusteen tutkimatta jättämistä koskevan väitteen osalta on todettava, että komission mukaan unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi on saatettu kyseisellä valitusperusteella unionin yleisessä tuomioistuimessa käsiteltyä asiaa laajempi asia, koska valittajat ovat riitauttaneet sen, ketkä olivat kyseisen tuen saajia, ensimmäisen kerran valituksessaan.

92. Tämä väite ei ole mielestäni vakuuttava. Esillä oleva valitusperuste jakautuu kahteen väitteeseen, jotka koskevat itse asiassa myöhempien edunsaajien olemassaoloa suhteessa riidanalaisessa päätöksessä yksilöityihin tuensaajiin, ja niiden ainoana tarkoituksena on osoittaa unionin yleisen tuomioistuimen tehneen oikeudellisen virheen vahvistaessaan riidanalaisen päätöksen siltä osin kuin se koski tuen perimistä *kokonaisuudessaan* takaisin taloudellisten etuyhtymien sijoittajilta. Näin tehdessään Lico Leasing ja PYMAR eivät siis riitauta sitä, ketkä katsottiin riidanalaisen päätöksen mukaan tuensaajiksi.

93. Espanjan kuningaskunnan asiassa C-649/20 P esittämän neljännen valitusperusteen tutkimatta jättämistä koskevan väitteen osalta komissio katsoo, ettei kyseinen valittaja vedonnut unionin yleisessä tuomioistuimessa mihinkään perusteeseen, jolla olisi kyseenalaistettu se, ketkä olivat tuensaajia, eikä se myöskään väittänyt, että takaisinperintää koskevat periaatteet estäisivät määräämästä, että tuki peritään kokonaisuudessaan takaisin taloudellisten etuyhtymien sijoittajilta. Muistutan tältä osin vain, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että unionin yleisen tuomioistuimen yhdistettyä kaksi asiaa ja annettua niissä yhden tuomion, joka vastaa kaikkiin asianosaisten unionin yleisessä tuomioistuimessa esittämiin kanneperusteisiin, kukin asianosaisista voi kyseenalaistaa päättelyt, jotka koskevat kanneperusteita, jotka vain toisen

asian kantaja on esittänyt unionin yleisessä tuomioistuimessa.[30] Käsiteltävässä asiassa unionin yleinen tuomioistuin yhdisti ensinnäkin asiat T-515/13 RENV ja T-719/13 RENV ja antoi sitten yhden tuomion, jossa se otti kantaa kaikkiin asianosaisten esittämiin perusteisiin, minkä perusteella Espanjan kuningaskunnalla on oikeus arvostella päättelyä, jonka unionin yleinen tuomioistuin tekee kolmannesta kanneperusteesta, jonka Lico Leasing ja PYMAR esittivät ensimmäisessä oikeusasteessa nostamansa kanteen yhteydessä.

94. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin tutkii asiassa C-658/20 P esitetyn neljännen valitusperusteen ja asiassa C-649/20 P esitetyn neljännen valitusperusteen.

3. Pääasia

95. On muistettava, että vaikka Lico Leasing ja PYMAR väittävät, että vastaukseen, jonka unionin yleinen tuomioistuin antoi niiden kannekirjelmässä esitettyyn kolmanteen kanneperusteeseen ja joka ilmenee valituksenalaisen tuomion 219 ja 220 kohdasta, sisältyy oikeudellinen virhe, Espanjan kuningaskunnan mukaan myös vastauksen perustelut ovat puutteelliset. Unionin tuomioistuimen arviointi, joka koskee unionin yleiselle tuomioistuimelle kuuluvan perusteluvelvollisuuden noudattamista, on nähdäkseni ennakkoedellytys oikeudellisen virheen tutkimiselle.

96. Lico Leasing ja PYMAR väittivät kyseisessä kanneperusteessa, ettei riidanalainen päätös ollut valtiontukien takaisinperintään sovellettavien yleisten periaatteiden mukainen siltä osin kuin siinä määrättiin kyseinen tuki perittäväksi kokonaisuudessaan takaisin sijoittajilta, vaikka osa edusta oli siirretty järjestelmällisesti varustamoille. Niiden mukaan takaisinperimismääräyksen olisi pitänyt koskea vain tukea, jonka sijoittajat olivat tosiasiallisesti saaneet.

97. Unionin yleinen tuomioistuin on vastannut kyseiseen kanneperusteeseen valituksenalaisen tuomion 219 ja 220 kohdassa seuraavasti:

”219. Kun otetaan huomioon, että komissio päätti esillä olevassa asiassa, että varustamot eivät olleet tuensaajia, ja että mainittu päätelmä ei ole tämän riita-asian kohde, tästä seuraa, että takaisinperimismääräys koski ainoastaan ja kokonaisuudessaan sijoittajia, jotka riidanalaisen päätöksen mukaan olivat taloudellisten etuyhtymien avoimuusjärjestelyjen vuoksi koko tuen ainoita saajia. Riidanalaisen päätöksen oman logiikan mukaan siinä ei siis tehty virhettä määrättäessä tuen perimisestä kokonaisuudessaan takaisin sijoittajilta, vaikka nämä olivatkin siirtäneet osan edusta muille toimijoille, koska jälkimmäisiä ei katsottu tuensaajiksi. Riidanalaisen päätöksen mukaan näet tuesta hyötyivät tosiasiallisesti sijoittajat, koska sovellettavissa säännöissä ei edellytetty, että ne siirtäisivät osan tuesta kolmansille osapuolille.

220. Takaisinperimismääräystä ei näin ollen voida pitää sijoittajille asetettuna seuraamuksena tai toimenpiteenä, joka vääristäisi kilpailua sijoittajien kilpailijoiden eduksi, kuten Bankia ym. väittävät.”

98. Myönnän, etten tunnista näissä kahdessa kohdassa riidanalaisen päätöksen laillisuusvalvontaa, joka kohdistuisi Lico Leasingin ja PYMARin unionin yleisessä tuomioistuimessa esittämän kolmannen kanneperusteen kohteena olevaan, sijoittajilta takaisin

[30] Ks. erityisesti tuomio 14.10.2014, Buono ym. v. komissio (C-12/13 P ja C-13/13 P, EU:C:2014:2284, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

perittävän tuen määrän määrittämiseen. On nimittäin selvää, että vaikka kyseisellä kanneperusteella ei pyritty kyseenalaistamaan sitä, ketkä katsottiin riidanalaisen päätöksen mukaan tuensaajiksi, voidakseen vastata kyseiseen kanneperusteeseen unionin yleisen tuomioistuimen oli tutkittava, voitiinko varustamoille siirrettyä osaa veroedusta pitää ETL:n soveltamisesta johtuvana välillisenä etuna.

99. Minusta vaikuttaa kuitenkin siltä, että edellä mainittujen valituksenalaisen tuomion kohtien tulkinnan perusteella unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi Lico Leasingin ja PYMARin kanneperusteen toteamalla ainoastaan, ettei sitä, etteivät varustamot olleet kyseessä olevan tuen saajia, ollut riitautettu, ja muistuttamalla riidanalaisen päätöksen taustalla olevasta logiikasta pelkästään sijoittajilta tapahtuvaan takaisin perimiseen oikeuttavan perusteen osalta.

100. On lisättävä, että kyseisessä kanneperusteessa edellytetyn analyysin tekemistä eivät estäneet seikat, joihin unionin tuomioistuin otti kantaa tuomiossa komissio v. Espanja ym. Unionin tuomioistuin toi kyseisen tuomion 47 kohdassa esille, ettei komission päätös määrätä sisämarkkinoille soveltumattomien tukien takaisin perimisestä vain taloudellisten etuyhtymien sijoittajilta vaikuttanut päätelmään, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin oli katsonut virheellisesti, etteivät taloudelliset etuyhtymät voineet olla kyseisten verotuksellisten toimenpiteiden edunsaajia. Sitten unionin tuomioistuin täsmensi samassa kohdassa, ettei sen tarvinnut lausua kyseisen takaisinperimismääräyksen lainmukaisuudesta käsiteltäväkseen saatetun valituksen yhteydessä.

101. Valituksenalaisen tuomion perustelut ovat siis nähdäkseni puutteelliset.

102. Tämän perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin toteaa unionin yleisen tuomioistuimen laiminlyöneen perusteluvelvollisuutensa, kun se jätti vastaamatta Lico Leasingin ja PYMARin esittämään kolmanteen kanneperusteeseen. Tämän perusteella valituksenalainen tuomio on kumottava osittain.

V Unionin yleisessä tuomioistuimessa nostettu kanne

103. Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 61 artiklan ensimmäisessä kohdassa määrätään, että jos muutoksenhaku todetaan aiheelliseksi ja unionin tuomioistuin kumoaa unionin yleisen tuomioistuimen ratkaisun, unionin tuomioistuin voi ratkaista asian lopullisesti, jos asia on ratkaisukelpoinen.

104. Näin on nähdäkseni käsiteltävässä asiassa, sillä unionin tuomioistuimella on yhtäältä käytettävissään kaikki ratkaisun kannalta tarpeelliset tosiseikat ja toisaalta kaikista riita-asiaan liittyvistä seikoista on käyty kontradiktorinen näkemystenvaihto unionin yleisessä tuomioistuimessa. Lisäksi on otettava huomioon, että tämä todellinen oikeudellinen jatkokertomus on alkanut 25.9.2013, minkä takia on kyseessä olevien yksityisten edun mukaisesti ehdottoman tärkeää olla palauttamatta asiaa uudelleen unionin yleiseen tuomioistuimeen.

105. Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 97 kohdassa lyhyesti läpi käydystä, Lico Leasingin ja PYMARin unionin yleisessä tuomioistuimessa esittämästä kolmannesta kanneperusteesta on muistutettava aluksi, että jäsenvaltioille asetetulla velvollisuudella poistaa komission sisämarkkinoille soveltumattomaksi katsoma valtion tuki perimällä se takaisin pyritään

vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan palauttamaan tuen myöntämistä edeltänyt tilanne.[31]

106. Tämä tavoite on saavutettu, kun tuensaaja tai toisin sanoen yritykset, jotka ovat tosiasiallisesti hyötyneet kyseisistä tuista, ovat palauttaneet ne tarvittaessa viivästyskorkoineen.[32] Tämä edellyttää sen tarkistamista, mitkä yritykset hyötyvät tuen myöntämisen *taloudellisista vaikutuksista*.

107. Tästä seuraa, että kun yritys on siirtänyt toiselle yritykselle osan valtion toimenpiteestä johtuvasta edusta, on kyseiseltä yritykseltä takaisin perittävän tuen tarkka määrä laskettava niin, että kyseinen yritys menettää ainoastaan kilpailijoihinsa verrattuna saamansa edun ja tuen maksamista edeltänyt tilanne palautuu. Suuremman määrän takaisin periminen heikentäisi tuensaajan aikaisempaa kilpailuasemaa ja olisi siten luonteeltaan seuraamus, mikä olisi vastoin takaisin perimiseen sovellettavaa yleistä periaatetta, sellaisena kuin se on esitetty edellä.

108. Tässä tapauksessa on selvitettävä, onko komission riidanalaisessa päätöksessä esittämä menetelmä johtanut siihen, että sijoittajia vaaditaan palauttamaan suurempi määrä kuin mistä ne ovat tosiasiallisesti hyötyneet tuen myöntämisen johdosta, koska sijoittajat siirsivät osan kyseisestä määrästä järjestelmällisesti varustamoille.

109. Tältä osin on huomautettava, että tuen takaisin periminen rajoittuu yleensä tuen myöntämisestä aiheutuvaan suoraan hyötyyn eikä sitä uloteta tuen myöntämisestä mahdollisesti johtuviin välillisiin hyötyihin. Unionin tuomioistuin on kuitenkin katsonut eräissä tuomioissa, että etu voidaan myöntää muille yrityksille kuin niille, joille valtion varat siirretään suoraan.

110. Kyseisiä tuomioita on syytä tarkastella lyhyesti niiden seikkojen selvittämiseksi, joiden nojalla tällainen ”välillinen etu” voidaan ottaa huomioon.

111. Tuomion Saksa v. komissio[33] taustalla olleessa asiassa oli arvioitava tuloverolaissa säädettyä verohuojennusjärjestelmää, jossa verovähennys myönnettiin kaikille verovelvollisille, jotka olivat hankkineet osuuksia pääomayhtiöistä, joiden kotipaikka ja liikkeenjohto sijaitsivat uusissa osavaltioissa tai Berliinissä (Saksa) ja joiden palveluksessa oli enintään 250 työntekijää. Tuomiossa todettiin tältä osin, että kyseisessä lainsäädännössä tarkoitetut yritykset saivat välillistä etua, koska sijoittajien mahdollisuus hankkia osuuksia kyseisistä yrityksistä verotuksellisesti edullisemmin edellytyksin perustui siihen, että asianomainen jäsenvaltio luopui verotuloista, jotka se olisi normaalisti saanut. Tuomiossa lisättiin vielä, ettei se, että sijoittaja tekee sijoituspäätöksensä itsenäisesti, poista kyseistä yhteyttä, ”koska taloudellisesti tarkastellen se markkinaolosuhteiden muutos, jonka etu synnyttää, perustuu julkisen vallan verovarojen menetykseen”.[34]

112. Tuomiossa Alankomaat v. komissio[35] oli kyse lainsäädännöstä, jossa säädettiin tuen myöntämisestä erityisesti Saksan rajan tuntumassa sijaitseville alankomaalaisille huoltamoyrittäjille Alankomaissa ja Saksassa voimassa olevien valmisteverokantojen välisen eron pienentämiseksi. Tuomiossa katsottiin, että suuret öljy-yhtiöt saivat tästä välillistä hyötyä, sillä

[31] Tuomio 21.12.2016, komissio v. Aer Lingus ja Ryanair Designated Activity (C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990, 89 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[32] Tuomio 21.12.2016, komissio v. Aer Lingus ja Ryanair Designated Activity (C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990, 90 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[33] Tuomio 19.9.2000 (C-156/98, EU:C:2000:467).

[34] Tuomio 19.9.2000, Saksa v. komissio (C-156/98, EU:C:2000:467, 26 ja 27 kohta).

[35] Tuomio 13.6.2002 (C-382/99, EU:C:2002:363).

kyseisten yhtiöiden ja edellä mainittujen yrittäjien välillä tehtyihin tiettyihin yksinostosopimuksiin sisältyi ”hintoja ohjailevaa järjestelmää koskevia lausekkeita”, joissa määrättiin olennaisin osin, että öljy-yhtiö vastasi taloudellisesti osasta yrittäjän polttoaineen ohjehinnasta antamasta alennuksesta, mikäli tällaisten alennusten mukauttaminen oli toivottavaa tai välttämätöntä markkinaolosuhteiden perusteella. Tuomion mukaan kyseinen välillinen etu perustui Alankomaiden lainsäädännön nojalla myönnettyyn tukeen, koska kyseinen lainsäädäntö teki hintoja ohjailevaa järjestelmää koskevien lausekkeiden soveltamisen käytännössä tarpeettomaksi. [36]

113. Unionin yleinen tuomioistuin ja unionin tuomioistuin ovat todenneet tuomioissaan Mediaset, että Italian lainsäädännöllä, jossa säädettiin avustusten myöntämisestä kuluttajille digisovittimien hankintaa varten, annettiin välillistä etua maanpäällisen verkon kautta ohjelmia välittäville televisioyhtiöille sillä perusteella, että kannustamalla kuluttajia siirtymään analogisesta lähetystavasta digitaaliseen lähetystapaan kyseinen lainsäädäntö vaikutti siten, että se rajoitti kustannuksia, joista kyseisten toimijoiden olisi pitänyt vastata lisätakseen asiakaskuntaansa ja vakiinnuttaakseen asemansa markkinoilla. [37]

114. Huomautan, että komissio on katsonut valtiontuen käsitteestä antamansa tiedonannon 116 kohdassa, että kyseisen oikeuskäytännön perusteella välillisen edun olemassaolon selvittämiseksi ”toimenpiteen ennakoitavia vaikutuksia olisi tarkasteltava etukäteen” ja että ”kyse on välillisestä edusta, jos toimenpide on suunniteltu siten, että se kanavoi toissijaiset vaikutukset kohti tunnistettavissa olevia yrityksiä tai yritysryhmittymiä”. [38]

115. Yhdyn komission tulkintaan, mutta päättelen samalla kyseisen oikeuskäytännön perusteella, että tällaisen edun olemassaolo perustuu sovellettavien säännösten sisältöön (tuomio Saksa v. komissio) tai kyseisten säännösten sisältöön tulkittuna yhdessä olemassa olevan tosiseikaston kanssa (tuomio Alankomaat v. komissio ja tuomiot Mediaset). Unionin tuomioistuimen mukaan pelkästään nämä esimerkkitapaukset osoittavat, että toissijaisten taloudellisten vaikutusten, jotka johtuvat siitä, että jäsenvaltio luopuu verotuloista, jotka se olisi normaalisti saanut, katsotaan kohdistuvan tarkastellun järjestelmän välillisiin edunsaajiin.

116. Tämä merkitsee nähdäkseni myös, että se, ettei edun siirtäminen osittain tai kokonaan välillisille edun saajille ole oikeudellisesti pakollista, ei mitenkään itsessään sulje pois siirtämisen johtumista valtiosta.

117. Tässä vaiheessa on selvitettävä, voidaanko ETL:ssä yhdistyvien toimenpiteiden sisällön – tarkasteltuna erikseen tai yhdessä siihen liittyvän tosiseikaston kanssa – perusteella todeta, että ETL on suunniteltu siten, että toissijaiset vaikutukset kohdistuvat varustamoihin.

118. Tähän kysymykseen vastaaminen edellyttää ensinnäkin, että huomioon otetaan ETL:n erityinen rakenne: siinä yhdistyvät joukko verotoimenpiteitä, joiden soveltaminen riippuu harkintavallasta, jota verohallinto käyttää ennakkoluvan myöntäessään, sekä sopimusketju, jonka häntäpäässä on sopimus, jolla taloudelliset etuyhtymät vuokraavat varustamoille aluksen ilman miehistöä ja varustamot sitoutuvat ostamaan kyseisen aluksen sovitun määräajan kuluttua.

[36] Tuomio 13.6.2002, Alankomaat v. komissio (C-382/99, EU:C:2002:363, 62 kohta).

[37] Tuomio 15.6.2010, Mediaset v. komissio (T-177/07, EU:T:2010:233, 62 kohta) ja tuomio 28.7.2011, Mediaset v. komissio (C-403/10 P, ei julkaistu, EU:C:2011:533, 76 ja 77 kohta).

[38] Komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä (EUVL 2016, C 262, s. 1).

119. Tämän tilanteen perusteella katson, että ETL:n sopimusrakenne kuuluu olemassa olevaan tosiseikastoon edellä tarkastellussa oikeuskäytännössä tarkoitetussa merkityksessä. Kyseinen rakenne johtaa nimittäin väistämättä siihen, että valtio toteuttaa toimenpiteen myöntämällä luvan varhennetun poiston tekemiseen, ja tämä lupa on tosiasiallinen pääsylippu ETL:n mukaisten veroetujen piiriin.

120. Siinä tapauksessa, että verohallinnon osoitettaisiin arvioivan kyseisen sopimusrakenteen kokonaisuudessaan, taloudellisten etuyhtymien ja varustamoiden välillä tehty sopimus mukaan lukien, kun se harkitsee asianomaisen luvan myöntämistä, perustuisi varustamoiden saama taloudellinen etu siihen, että Espanja valtio luopuu sille kuuluvista verotuloista.

121. Tällaisessa arvioinnissa olisi nähdäkseni otettava huomioon oikeuskäytännöstä muodostuva asiayhteys, jossa arviointi olisi tehtävä. Välillistä etua koskevan oikeuskäytännön perusteella on nähdäkseni noudatettava Ciceron lausumaa ”summum ius summa iniuria” (suurin oikeus on suurin vääryys) ja sysättävä syrjään kaikki tarpeeton muodollisuus, jotta oikeudellinen tulkinta vastaisi taloudellista todellisuutta. Kyseisen lähestymistavan taustalla on tarve välttää kaikenlaiset yritykset kiertää valtiontukien takaisin perimiseen liittyviä periaatteita, sellaisina kuin ne on käyty läpi edellä.

122. Tällainen vaara on eittämättä olemassa käsiteltävässä asiassa. Pelkkä ETL:n kaltaisen tukijärjestelmän, jossa annetaan verohallinnolle harkintavaltaa valita edunsaajat ja tuen myöntämisen edellytykset, käyttöönotto voisi antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden peitellä välillisen edun saajia ja välttää näin, että osa tuesta tai koko tuki perittäisiin näiltä edunsaajilta takaisin.[39] Muistutan tältä osin, että varhennetun poiston tekemistä koskevaan lupaan liittyvää hallintokäytäntöä ei voida ottaa huomioon SEUT 107 artiklan nojalla tehtävässä tutkimuksessa, koska kyse on ETL:n hyväksymisen jälkeisistä seikoista.[40]

123. Edellä esitetyn perusteella on nähdäkseni niin, ettei se, ettei taloudellisilla etuyhtymillä ollut oikeudellista velvollisuutta siirtää etua varustamoille, eikä se, ettei varhennettua poistoa koskevien lupien myöntämiseen liittyvää hallintokäytäntöä ollut mahdollista ottaa huomioon, estä välttämättä toteamasta, että varustamoiden saama taloudellinen etu, joka aiheutui taloudellisiin etuyhtymiin kuuluville sijoittajille maksetusta ostohinnasta, johon sisältyi 20–30 prosentin hinnanalennus, johtui Espanjan valtiosta.

124. Edellä esille otetun tarpeen välttää valtiontukien takaisinperintään sovellettavien periaatteiden kiertäminen pitäisi nimittäin johtaa siihen, että tällainen tulkinta hylätään, kun katsotaan, että välillisen edun ja valtion toimenpiteen välinen yhteys voidaan päätellä kaikista ETL:n käyttöönottoon ja toimintaan liittyvistä seikoista.

125. Ensinnäkin komissio itse kuvaa ETL:ää riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 12 perustelukappaleessa siten, että se on ”yleensä pankin järjestämä verosuunnittelujärjestelmä, jolla pyritään luomaan sijoittajille veroetuja verotuksellisesti läpinäkyvässä taloudellisessa etuyhtymässä ja *siirtämään osa veroeduista laivanvarustamolle aluksen hinnanalennuksen*

[39] Haluan muistuttaa tässä yhteydessä, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltion käyttämä sääntelytekniikka ei voi määrittää valtiontueksi luonnehtimista. Ks. erityisesti tuomio 6.10.2021, World Duty Free Group ja Espanja v. komissio (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, 95 kohta).

[40] On syytä huomata, että komissio on tuonut riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 135 ja 136 perustelukappaleessa esille, että Espanjan viranomaisten esittämien esimerkkien perusteella taloudellisten etuyhtymien esittämissä lupahakemuksissa kuvattiin yksityiskohtaisesti koko ETL ja esitettiin kaikki asianmukaiset sopimukset, ja niiden liitteisiin sisältyi yksityiskohtainen laskelma kaikista veroeduista (tai tarvittavat tiedot tällaisen laskelman tekemiseksi) sekä siitä, miten nämä veroedut jaettiin varustamon ja taloudellisten etuyhtymien tai niiden sijoittajien kesken.

välityksellä. Taloudellisen etuyhtymän sijoittajat pitävät muut edut palkkiona investoinneistaan.”[41] Tämä siirto vaikuttaa siten kuuluvan olennaisesti ETL:ään ja olevan yksi sen tavoitteista, sillä taloudellisen etuyhtymän sijoittajien saama osa veroedusta on suunniteltu välttämättömäksi korvaukseksi, jolla varmistetaan niiden osallistuminen järjestelmään välittäjinä.

126. Toiseksi on huomautettava, että Espanjan lainsäädännössä jätetään liikkumavaraa niin, että varhennettua poistoa koskevaan lupaan, joka on pääsylippu ETL:n mukaisten veroetujen piiriin, liittyvää verohallinnon harkintavaltaa käytettäessä voitaisiin ottaa huomioon taloudellisten etuyhtymien ja varustamoiden välisessä sopimussuhteessa sovellettavat ehdot. RIS:n 49 §:n 4 momentin mukaisesti talousministeriössä lupamenettelyistä vastaavalla talousosastolla on nimittäin oikeus pyytää kaikki tarpeellisiksi katsomansa tiedot ja asiakirjat, mikä merkitsee sitä, että kaikki kyseiseen sopimussuhteeseen liittyvät asiakirjat voitiin sisällyttää verohallinnolle toimitettuun asiakirja-aineistoon. Tältä osin on korostettava, että komissio on myöntänyt riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 169 perustelukappaleessa, että Espanjan verohallinto arvioi *koko* liiketoimen taloudellista vaikutusta, kun se tekee päätöksen varhennettua poistoa koskevan luvan myöntämisestä.

127. Kolmanneksi on mielestäni korostettava, että sopimusrakenne otettiin käyttöön niiden varustamoiden aloitteesta, jotka sopivat telakan kanssa rakennettavasta aluksesta sellaista ostohintaa vastaan, joka sisälsi ETL:ssä yhdistyvien toimenpiteiden soveltamisen tuloksena 85–90 prosentin veroetua vastaavan alennuksen; sitten kyseiset varustamot maksoivat tämän alennetun hinnan taloudellisten etuyhtymien kanssa solmimassaan sopimussuhteessa. Tämän perusteella on mielestäni perusteltua katsoa, että varhennettua poistoa koskevan luvan myöntämiseen liittyvässä verohallinnon suorittamassa tarkastelussa otettiin huomioon taloudellisten etuyhtymien ja varustamoiden välinen sopimus, tai muussa tapauksessa siinä olisi jätetty huomiotta sen sopimusrakenteen logiikka, joka oli vähintäänkin välttämätön ennakkoedellytys ETL:stä johtuvien veroetujen saamiselle.

128. Komission arviointi koskee silti vain yhtä osaa tästä sopimusrakenteesta eikä anna mielestäni riittävää kuvaa ETL:n taloudellisista vaikutuksista. Tämän vahvistaa se, että komissio on väittänyt sekä vastauskirjelmässään että istunnossa, että käsiteltävän asian olosuhteet ovat samankaltaiset kuin tuomion komissio v. Aer Lingus ja Ryanair Designated Activity[42] taustalla olleet olosuhteet.

129. Kyseisen tuomion taustalla olevassa asiassa unionin tuomioistuimen oli arvioitava lentoyhtiöiltä kannettavaa Irlannin veroa. Kyseisessä verossa käytettiin kahta eri verokantaa, jotka olivat 2 euroa matkustajaa kohti enintään 300 kilometrin etäisyydellä Dublinin (Irlanti) lentoasemasta sijaitsevaan kohteeseen suuntautuvalla lennolla ja 10 euroa matkustajaa kohti muissa tapauksissa; veron määrä voitiin vyöryttää matkustajille tarjottuun lentolipun hintaan. Unionin tuomioistuin totesi tuomiossaan, että alennetun verokannan soveltamisesta saadun edun palauttaminen edellytti, että verohallinto perii edun saaneilta lentoyhtiöiltä takaisin tosiasiallisesti maksetun veron määrän ja sen veron määrän, joka olisi pitänyt maksaa kustakin lennosta, välisen erotuksen, eikä näiden yhtiöiden kyseistä etua *hyödyntämällä* mahdollisesti hankkimalla taloudellisella hyödyllä ollut merkitystä tuen takaisinperimisen kannalta.[43] Kyseinen päätelmä perustui siihen, että edun mahdollinen vyöryttäminen matkustajille tarjottuihin lentolippujen hintoihin määräytyi yksinomaan kyseisen tuen saavien lentoyhtiöiden tekemän liiketoiminnallisen päätöksen perusteella.

41 Kursivointi tässä.

42 Tuomio 21.12.2016 (C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990).

43 Tuomio 21.12.2016, komissio v. Aer Lingus ja Ryanair Designated Activity (C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990, 92 kohta).

130. Jos kyseistä ratkaisua sovellettaisiin nyt käsiteltävässä asiassa, olisi katsottava, että taloudellisten etuyhtymien sijoittajien tekemä, ETL:n soveltamisen vuoksi saadun veroedun osittainen siirtäminen varustamoille johtui kyseisten sijoittajien tekemästä liiketoiminnallisesta päätöksestä, jossa ne päättivät hyödyntää kyseisen edun tarjoamalla aluksesta myyntihinnan, johon sisältyi noin 30 prosentin hinnanalennus. Tällaisen tulkinnan virheellisyydestä ei ole nähdäkseni epäilystäkään.

131. Kuten Espanjan kuningaskunta on esittänyt istunnossa, taloudellisten etuyhtymien varustamoille myöntämä houkutteleva alusten hankintahinta ei nimittäin johtunut varsinaisesti ensin mainittujen käyttämästä sopimusvapaudesta, sillä taloudelliset etuyhtymät toimivat rakenteessa, jossa aluksen myynnin kannattavuus oli määritelty ennalta sopimusrakenteella, erityisesti tätä edeltävästi tehdyllä laivanrakennussopimuksella. Taloudellisten etuyhtymien tehtävänä oli siten pelkästään jakaa ETL:stä aiheutuva veroetu siten, että varustamot hyötyivät osasta kyseistä etua. Tältä osin on huomattava, että kun komissio tutki kyseisen tuen soveltuvuuden sisämarkkinoille riidanalaisessa päätöksessä, se mainitsi useaan otteeseen taloudellisten etuyhtymien olevan välittäjiä, jotka siirsivät osan kyseisestä edusta varustamoille. [44]

132. Edellä esitettyjen seikkojen perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin toteaa, että taloudellisten etuyhtymien varustamoille niiden välillä tehtyjen yksityisten sopimusten mukaisesti siirtämä osa veroedusta on vähennettävä määrästä, joka on perittävä takaisin taloudellisten etuyhtymien sijoittajilta, ja että Lico Leasingin ja PYMARin unionin yleisessä tuomioistuimessa esittämä kolmas kanneperuste on siten hyväksyttävä.

VI Ratkaisuehdotus

133. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin kumoaa unionin yleisen tuomioistuimen 23.9.2020 antaman tuomion Espanja ym. v. komissio (T-515/13 RENV ja T-719/13 RENV, EU:T:2020:434) siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin on laiminlyönyt perusteluvelvollisuutensa vastatessaan Lico Leasing SA:n ja Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA:n esittämään kolmanteen kanneperusteeseen sekä kumoaa osittain valtiontuesta SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) – Espanjan soveltama tiettyihin rahoitusleasingsopimuksiin sovellettava verojärjestelmä (Espanjan tax lease -järjestelmä) – 17.7.2013 annetun komission päätöksen 2014/200/EU ja tarkemmin sanottuna takaisinperimismääräyksen sisämarkkinoille soveltumattoman tuen takaisin perittävän määrän laskentaa koskevilta osin.

[44] Ks. erityisesti riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 203 perustelukappale.