Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

6 päivänä lokakuuta 2021 *

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

Yhdistetyissä asioissa C-51/19 P ja C-64/19 P,

joissa on kyse kahdesta Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 56 artiklaan perustuvasta valituksesta, jotka on pantu vireille 25.1.2019 ja 29.1.2019,

World Duty Free Group SA, aiemmin Autogrill España SA, kotipaikka Madrid (Espanja), edustajinaan J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero ja A. Lamadrid de Pablo, abogados (C-51/19 P), ja

Espanjan kuningaskunta, asiamiehinään aluksi A. Rubio González ja A. Sampol Pucurull, sittemmin S. Centeno Huerta ja S. Jiménez García (C-64/19 P),

valittajina,

ja joissa muina osapuolina ovat

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

vastaajana ensimmäisessä oikeusasteessa,

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

Irlanti,

väliintulijoina ensimmäisessä oikeusasteessa,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, varapresidentti R. Silva de Lapuerta, jaostojen puheenjohtajat A. Arabadjiev, M. Vilaras, E. Regan, M. Ilešič, A. Kumin ja N. Wahl (esittelevä

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.

tuomari) sekä tuomarit D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P. G. Xuereb ja I. Jarukaitis,

julkisasiamies: G. Pitruzzella,

kirjaaja: hallintovirkamies L. Carrasco Marco,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 7.9.2020 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 21.1.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Asiassa C-51/19 P tekemällään valituksella World Duty Free Group SA (jäljempänä WDFG) vaatii, että unionin tuomioistuin kumoaa unionin yleisen tuomioistuimen 15.11.2018 antaman tuomion World Duty Free Group v. komissio (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784; jäljempänä valituksenalainen tuomio), jolla tämä hylkäsi sen nostaman kanteen, jossa vaadittiin Espanjan soveltamasta, omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan liikearvon kirjaamisesta kuluksi, C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), 28.10.2009 annetun komission päätöksen 2011/5/EY (EUVL 2011, L 7, s. 48; jäljempänä riidanalainen päätös) 1 artiklan 1 kohdan ja toissijaisesti 4 artiklan kumoamista.

2 Asiassa C-64/19 P tekemällään valituksella Espanjan kuningaskunta vaatii saman tuomion kumoamista.

I Asian tausta

3 Unionin yleinen tuomioistuin esitti asian taustan valituksenalaisen tuomion 1–11 kohdassa, ja se voidaan tiivistää seuraavasti.

4 Euroopan parlamentin jäsenten esitettyä Euroopan komissiolle useita kirjallisia kysymyksiä vuosina 2005 ja 2006 ja yksityisen toimijan tehtyä komissiolle kantelun vuonna 2007 komissio päätti 10.10.2007 aloittaa SEUT 108 artiklan 2 kohdan mukaisen muodollisen tutkintamenettelyn Espanjan yhteisöverolain (Ley del Impuesto sobre Sociedades) 12 §:n 5 momentissa säädetystä säännöksestä, joka lisättiin kyseiseen lakiin verotuksellisten, hallinnollisten ja sosiaalisten toimenpiteiden toteuttamisesta 27.12.2001 annetulla lailla 24/2001 (Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social; BOE nro 313, 31.12.2001, s. 50493) ja sisällytettiin myös yhteisöverolain koonnoksen hyväksymisestä 5.3.2004 annettuun kuninkaan asetukseen 4/2004 (Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; BOE nro 61, 11.3.2004, s. 10951; jäljempänä riidanalainen toimenpide).

5 Riidanalaisessa toimenpiteessä säädetään, että Espanjassa verovelvollinen yritys, joka hankkii vähintään viiden prosentin omistusosuuden ”ulkomaisesta yhtiöstä” ja omistaa kyseisen osuuden yhtäjaksoisesti vähintään vuoden ajan, voi vähentää tästä johtuvan rahallisen liikearvon kuluna kyseisen yrityksen yhteisöveron määräytymisperusteesta. Kyseisessä toimenpiteessä

täsmennetään myös, että jotta yhtiötä voidaan pitää ”ulkomaisena yhtiönä”, sen on oltava velvollinen maksamaan samanlaista veroa kuin Espanjassa sovellettava vero ja sen tulojen on oltava peräisin pääasiassa ulkomailla harjoitettavasta yritystoiminnasta.

6 Komissio teki 28.10.2009 riidanalaisen päätöksen, jolla päätettiin Euroopan unionissa toteutettuja omistusosuuksien hankintoja koskeva muodollinen tutkintamenettely.

7 Komissio totesi kyseisessä päätöksessä, että riidanalainen toimenpide, joka koostuu veroedusta, jonka perusteella espanjalaiset yhtiöt voivat kirjata omistusosuuksien hankkimisesta ulkomailla asuvista yhtiöistä johtuvan liikearvon kuluksi, on sisämarkkinoille soveltumaton silloin, kun sitä sovelletaan unioniin sijoittautuneista yhtiöistä hankittuihin omistusosuuksiin (1 artiklan 1 kohta), ja velvoitti Espanjan kuningaskunnan perimään takaisin kyseisen järjestelmän perusteella myönnetyt tuet (4 artikla).

8 Komissio jätti kuitenkin menettelyn vireille unionin ulkopuolella toteutettuja omistusosuuksien hankintoja koskevilta osin, koska Espanjan viranomaiset olivat sitoutuneet toimittamaan uusia tietoja mainitsemistaan esteistä unionin ulkopuolella toteutettaville rajat ylittäville sulautumille.

9 Komissio teki 12.1.2011 päätöksen 2011/282/EU Espanjan soveltamasta, omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan rahallisen liikearvon kirjaamisesta kuluksi C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (EUVL 2011, L 135, s. 1), jossa niin ikään todettiin riidanalainen toimenpide sisämarkkinoille soveltumattomaksi silloin, kun sitä sovelletaan unionin ulkopuolelle sijoittautuneista yhtiöistä hankittuihin omistusosuuksiin.

II Menettely unionin yleisessä tuomioistuimessa ja valituksenalainen tuomio

10 WDFG nosti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 14.5.2010 toimittamallaan kannekirjelmällä kanteen, jossa se vaati riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 1 kohdan ja toissijaisesti 4 artiklan kumoamista.

11 Unionin yleinen tuomioistuin hyväksyi kanteen 7.11.2014 antamallaan tuomiolla Autogrill España v. komissio (T-219/10, EU:T:2014:939) sillä perusteella, että komissio oli soveltanut virheellisesti SEUT 107 artiklan 1 kohdassa määrättyä valikoivuusedellytystä. Unionin yleinen tuomioistuin kumosi lisäksi päätöksen 2011/282 7.11.2014 antamallaan tuomiolla Banco Santander ja Santusa v. komissio (T-399/11, EU:T:2014:938).

12 Komissio valitti 7.11.2014 annetusta tuomiosta Autogrill España v. komissio (T-219/10, EU:T:2014:939) unionin tuomioistuimen kirjaamoon 19.1.2015 toimittamallaan valituskirjelmällä. Kyseinen valitus rekisteröitiin numerolla C-20/15 P ja yhdistettiin numerolla C-21/15 P rekisteröityyn valitukseen, jonka komissio oli tehnyt 7.11.2014 annetusta tuomiosta Banco Santander ja Santusa v. komissio (T-399/11, EU:T:2014:938).

13 WDFG, jota Saksan liittotasavalta, Irlanti ja Espanjan kuningaskunta tukivat, vaati valituksen hylkäämistä.

14 Unionin tuomioistuin kumosi 21.12.2016 antamallaan tuomiolla komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981; jäljempänä WDFG-tuomio) 7.11.2014 annetun tuomion Autogrill España v. komissio (T-219/10, EU:T:2014:939) ja 7.11.2014 annetun tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio (T-399/11, EU:T:2014:938), palautti asiat

unionin yleiseen tuomioistuimeen ja määräsi, että oikeudenkäyntikuluista määrätään myöhemmin ja että Saksan liittotasavalta, Irlanti ja Espanjan kuningaskunta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

15 Unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun yhdeksännen jaoston puheenjohtajan 8.12.2017 antamalla määräyksellä asia T-219/10 RENV, World Duty Free Group v. komissio, ja asia T-399/11 RENV, Banco Santander ja Santusa v. komissio, yhdistettiin unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 68 artiklan mukaisesti asian käsittelyn suullista vaihetta varten sen jälkeen, kun osapuolia oli kuultu.

16 Unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi valituksenalaisella tuomiolla WDFG:n nostaman kanteen.

17 Unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi WDFG:n esittämät kolme kanneperustetta, joista ensimmäinen koski sitä, ettei riidanalainen toimenpide ollut valikoiva (valituksenalaisen tuomion 32–228 kohta), toinen riidanalaisen toimenpiteen edunsaajan yksilöimisessä tehtyä virhettä (valituksenalaisen tuomion 229–250 kohta) ja kolmas luottamuksensuojan periaatteen loukkaamista (valituksenalaisen tuomion 251–327 kohta), ja totesi, että kanne oli hylättävä kokonaisuudessaan ilman, että olisi tarpeen lausua sen tutkittavaksi ottamisen edellytysten täyttymisestä, minkä komissio oli kiistänyt (valituksenalaisen tuomion 30 ja 329 kohta).

18 Erityisesti ensimmäisen kanneperusteen osalta unionin yleinen tuomioistuin muistutti ensinnäkin, että – kuten WDFG-tuomiosta ilmenee – verotoimenpide, jolla myönnetyn edun edellytykseksi asetetaan tietyn liiketoimen toteuttaminen, voi olla valikoiva silloinkin, kun kaikki yritykset voivat kyseisen liiketoimen ominaisuudet huomioon ottaen päättää vapaasti, toteuttavatko ne sen (valituksenalaisen tuomion 77–89 kohta).

19 Toiseksi unionin yleinen tuomioistuin tutki riidanalaista toimenpidettä valituksenalaisen tuomion 63 ja 64 kohdassa esitetyn kansallisen verotoimenpiteen valikoivuuden arviointimenetelmän kolmen vaiheen avulla, joita ovat aluksi asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettavan yleisen tai ”normaalin” verojärjestelmän yksilöiminen, tämän jälkeen sen arvioiminen, poikkeaako kyseessä oleva verotoimenpide mainitusta yleisestä järjestelmästä siten, että sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisellä yleisellä verojärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, ja lopuksi sen arvioiminen, onko tällainen poikkeaminen oikeutettua tämän järjestelmän luonteen ja rakenteen perusteella.

20 Ensimmäisestä vaiheesta unionin yleinen tuomioistuin totesi, että riidanalaisessa päätöksessä määritelty viitekehys eli ”liikearvon verokohtelu” (valituksenalaisen tuomion 92 kohta) muodosti käsiteltävässä asiassa merkityksellisen viitejärjestelmän erityisesti sen vuoksi, että yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä, ja yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia Espanjassa asuvista yhtiöistä, ovat liikearvon verokohtelulla tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Kyseisen tuomioistuimen mukaan kyseisen järjestelmän päämääränä on varmistaa tietty johdonmukaisuus liikearvon, joka yritykselle seuraa omistusosuuksien hankkimisesta yhtiöstä, kirjanpidollisen kohtelun ja verokohtelun välillä (valituksenalaisen tuomion 116–122 kohta). Unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi näin ollen ajatuksen siitä, että riidanalainen toimenpide on itsenäinen viitejärjestelmä (valituksenalaisen tuomion 126–140 kohta), joten se hylkäsi väitteen, joka koskee rajat ylittävien yritysten yhdistymisten esteiden olemassaoloa (valituksenalaisen tuomion 121, 138 ja 141 kohta).

21 Toisesta vaiheesta unionin yleinen tuomioistuin totesi, että komissio oli perustellusti arvioinut riidanalaisessa päätöksessä, että riidanalaisella toimenpiteellä oli otettu käyttöön poikkeus normaalista järjestelmästä. Se hylkäsi näin ollen väitteen, jonka mukaan komissio ei ollut täyttänyt velvollisuuttaan osoittaa, että omistusosuuksien hankkiminen Espanjassa asuvista yhtiöistä ja omistusosuuksien hankkiminen ulkomailla asuvista yhtiöistä ovat riidanalaisella toimenpiteellä tavoitellun verotuksen neutraalisuuden päämäärän kannalta rinnastettavissa toisiinsa (valituksenalaisen tuomion 142–164 kohta).

22 Kolmannen vaiheen osalta unionin yleinen tuomioistuin korosti, ettei millään tässä tapauksessa erikseen esitetyistä argumenteista voitu oikeuttaa kyseisellä toimenpiteellä käyttöönotettua poikkeusta ja näin ollen todettua erilaista kohtelua (valituksenalaisen tuomion 165–227 kohta).

III Asianosaisten vaatimukset ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

23 WDFG vaatii valituksessaan (asia C-51/19 P), että unionin tuomioistuin

– kumoaa valituksenalaisen tuomion

– hyväksyy sen nostaman kumoamiskanteen ja kumoaa riidanalaisen päätöksen lopullisesti ja

– velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

24 Espanjan kuningaskunta vaatii valituksessaan (asia C-64/19 P), että unionin tuomioistuin

– kumoaa valituksenalaisen tuomion

– kumoaa riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 1 kohdan siltä osin kuin siinä luonnehditaan riidanalainen toimenpide valtiontueksi ja

– velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

25 Saksan liittotasavalta vaatii, että unionin tuomioistuin hyväksyy valitukset.

26 Komissio vaatii, että unionin tuomioistuin

– hylkää valitukset ja

– velvoittaa valittajat korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

27 Asiat C-51/19 P ja C-64/19 P yhdistettiin 22.3.2019 ja 2.6.2020 annetuilla määräyksillä kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

IV Valitukset

28 WDFG ja Espanjan kuningaskunta vetoavat valitustensa tueksi yhteen ainoaan kanneperusteeseen, jonka mukaan SEUT 107 artiklan 1 kohtaa on rikottu valikoivuusedellytyksen osalta. Ne väittävät lähinnä, että unionin yleinen tuomioistuin teki useita oikeudellisia virheitä soveltaessaan verotoimenpiteiden valikoivuutta koskevaa kolmivaiheista arviointimenetelmää, sellaisena kuin se on vahvistettu unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä.

29 Saksan liittotasavalta yhtyy pääosin valittajien puoltamaan kantaan ja riitauttaa nyt käsiteltävissä asioissa käytetyn riidanalaisen toimenpiteen valikoivuutta koskevan arviointimallin. Saksan liittotasavalta väittää muun muassa, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen katsoessaan, ettei se seikka, että riidanalainen toimenpide on yleinen toimenpide, josta kaikki sen aineelliset edellytykset täyttävät yritykset voivat hyötyä, ole enää valikoivuuden arvioinnissa merkityksellinen tekijä.

30 Aluksi on huomautettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpiteen luokitteleminen SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät. Ensinnäkin kyseessä on oltava valtion toimenpide tai valtion varoista toteutettu toimenpide. Toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava valikoivaa etua sen edunsaajalle. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua (WDFG-tuomio, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 27 kohta).

31 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansalliset toimenpiteet, joilla verotuksellinen etu annetaan ja joilla ei tosin siirretä valtion varoja mutta joilla asetetaan edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, ovat omiaan tuottamaan valikoivaa etua edunsaajille, ja näin ollen niitä on pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina valtiontukina (ks. vastaavasti WDFG-tuomio, 56 kohta ja tuomio 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, 21 kohta).

32 Edun valikoivuutta koskevan edellytyksen, joka on keskeinen toimenpiteen luonnehtimisessa SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi ja jonka täyttyminen on ainoa nyt käsiteltävien valitusten yhteydessä esitetyissä argumenteissa kyseessä oleva seikka, osalta unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että tämän edellytyksen arviointi edellyttää sen määrittämistä, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä kyseessä oleva kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa ja joita siis kohdellaan eri tavalla, joka voidaan katsoa syrjiväksi (tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Sen kysymyksen tarkastelu, onko tällainen toimenpide valikoiva, kattaa samalla asiallisesti sen kysymyksen tarkastelun, sovelletaanko tätä toimenpidettä kaikkiin talouden toimijoihin ilman syrjintää (tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53 kohta).

34 Jos kyseessä olevaa toimenpidettä pidetään tukijärjestelmänä eikä yksittäisenä tukena, komission on selvitettävä, tuottaako toimenpide – siitä huolimatta, että sillä on tarkoitus antaa soveltamisalaltaan yleistä etua – etua yksinomaan tietyille yrityksille tai tietyille toimialoille (WDFG-tuomio, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Kansallisen verotoimenpiteen luokitteleminen ”valikoivaksi” edellyttää sitä, että komissio yksilöi aluksi viitejärjestelmän eli asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettavan ”normaalin” verojärjestelmän ja osoittaa tämän jälkeen, että kyseessä oleva verotoimenpide poikkeaa kyseisestä viitejärjestelmästä siten, että sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten

toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisellä viitejärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Valtiontuen käsite ei kuitenkaan kata toimenpiteitä, joilla aikaansaadaan erilaista kohtelua sellaisten yritysten välillä, jotka ovat kyseessä olevalla oikeudellisella järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, ja jotka ovat täten ensi näkemältä valikoivia, jos kyseinen jäsenvaltio pystyy osoittamaan, että mainittu erottelu on oikeutettua, koska se johtuu sen järjestelmän luonteesta tai rakenteesta, jonka osa toimenpiteet ovat (tuomio 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Kunkin valittajan esittämän ainoan valitusperusteen eri osia on tutkittava näiden seikkojen valossa.

38 WDFG:n esittämä ainoa valitusperuste jakautuu kuuteen osaan, jotka koskevat aineellisesti ensinnäkin viitejärjestelmän määrittelyä, toiseksi tämän järjestelmän sen päämäärän määrittämistä, johon nähden vertailu on suoritettava valikoivuuden arvioinnin toisessa vaiheessa, kolmanneksi todistustaakan jakautumista, neljänneksi suhteellisuusperiaatteen noudattamista, viidenneksi sitä, että mahdottomuuden toteuttaa sulautumaa ulkomailla ja ulkomaisten omistusosuuksien hankkimisen välillä on syy-yhteys, ja kuudenneksi sen tutkimista, voidaanko riidanalainen toimenpide jakaa osiin määräysvallan prosenttiosuuden mukaan.

39 Espanjan kuningaskunnan esittämä ainoa valitusperuste puolestaan koostuu neljästä osasta. Nämä osat koskevat ensinnäkin viitejärjestelmän määrittämistä, toiseksi näkökohtaa, jonka mukaan rahallisen liikearvon verokohtelu ei voi muodostaa luonteeltaan yleistä toimenpidettä tai itsenäistä viitejärjestelmää, kolmanneksi kyseisen viitejärjestelmän päämäärän määrittämistä ja WDFG-tuomiossa edellytettyä tilanteiden vertailua ja neljänneksi nyt käsiteltävissä asioissa käytettyä todistustaakan jakamista kyseisen viitejärjestelmän muodostavien eri osien osalta.

40 Koska WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäisen, toisen, kolmannen ja neljännen osan yhteydessä esitetyt väitteet ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen neljän osan tueksi esitetyt väitteet ovat suurelta osin samanlaisia tai samankaltaisia, ne tutkitaan yhdessä.

A WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäinen osa ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen ensimmäinen ja toinen osa, jotka koskevat viitejärjestelmän määrittämisessä tehtyjä virheitä

1. Asianosaisten lausumat

41 WDFG väittää, että unionin yleinen tuomioistuin teki useita virheitä viitejärjestelmää määrittäessään.

42 WDFG väittää aluksi, että unionin yleinen tuomioistuin käytti eri viitejärjestelmää kuin se, joka oli määritetty riidanalaisessa päätöksessä, koska tämä kuvasi kyseisen päätöksen viitejärjestelmän olevan ”liikearvon verokohtelu” eikä rajannut tätä viitejärjestelmää ”pelkästään rahallisen liikearvon verokohteluun” (valituksenalaisen tuomion 92 ja 140 kohta). WDFG:n mukaan nämä kaksi ilmaisua liittyvät aineellisesti erilaisiin lähestymistapoihin. WDFG katsoo, että kun unionin

yleinen tuomioistuin korvasi riidanalaisen päätöksen perustelut omilla perusteluillaan ja täytti omilla perusteluillaan riidanalaisen päätöksen perusteluissa olleen aukon, se teki oikeudellisen virheen, jonka vuoksi valituksenalainen tuomio on kumottava.

43 Tämän jälkeen WDFG katsoo, että unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi perusteettomasti valituksenalaisen tuomion 126–140 kohdassa esitetyn arvioinnin päätteeksi ajatuksen siitä, että riidanalainen toimenpide voisi muodostaa itsenäisen viitejärjestelmän. Sen lisäksi, että unionin yleinen tuomioistuin korvasi omalla päättelyllään riidanalaiseen päätökseen sisältyvän päättelyn siltä osin kuin riidanalaisessa päätöksessä tukeuduttiin yksinomaan rajat ylittäville sulautumisille asetettujen esteiden puuttumiseen, sen tutkinta oli oikeudellisesti virheellinen. Unionin yleisen tuomioistuimen päättelyn mukaan viitejärjestelmän määrittely nimittäin riippui käytetystä sääntelytekniikasta.

44 Lopuksi ja joka tapauksessa WDFG väittää, että unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisessa tuomiossa käyttämä viitejärjestelmä on määritetty mielivaltaisesti, ja se johtuu poikkeuksen ja pääsäännön sekoittamisesta toisiinsa. Se väittää erityisesti, että mikään ei auta ymmärtämään, mistä syistä unionin yleinen tuomioistuin katsoi, että tavoiteltu päämäärä ei ollut mitään muuta kuin ”varmistaa tietty johdonmukaisuus liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä” (valituksenalaisen tuomion 121 kohta). Sen mukaan unionin yleinen tuomioistuin ei myöskään selittänyt, miksi se totesi, että sellaisen säännön puuttuminen, joka estäisi rahallisen liikearvon kirjaamisen kuluna kotimaisten omistusosuuksien hankkimisen tapauksessa, on – ei vähempää kuin – sen määrittämän laajan viitejärjestelmän ”pääsääntö” (valituksenalaisen tuomion 135 kohta). WDFG viittaa muun muassa lähestymistapaan, joka omaksuttiin 28.6.2018 annetussa tuomiossa Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2018:505), jossa unionin tuomioistuin totesi, ettei asiassa kyseessä ollutta toimenpidettä voitu pitää poikkeuksena pääsäännöstä, ja katsoo, että viitejärjestelmä on nyt käsiteltävissä asioissa määritetty rajoittavasti, minkä vuoksi valituksenalainen tuomio on kumottava.

45 Myös Espanjan kuningaskunta katsoo, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisia virheitä viitejärjestelmää määrittäessään.

46 Espanjan kuningaskunta korostaa ensinnäkin, että viitejärjestelmän määrittäminen, joka sen mukaan on lähtökohta kaikille valikoivuutta koskeville arvioinneille, on oikeudellinen kysymys, joka kuuluu unionin tuomioistuimen valvonnan piiriin. Espanjan kuningaskunta viittaa erityisesti valituksenalaisen tuomion 92 ja 140 kohtaan ja katsoo, että unionin yleinen tuomioistuin tukeutui eri viitejärjestelmään kuin se, jota riidanalaisessa päätöksessä käytettiin, viittaamalla komission hyväksymää laajempaan järjestelmään.

47 Espanjan kuningaskunta katsoo toiseksi, että valituksenalaista tuomiota rasittaa oikeudellinen virhe myös siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin katsoi, ettei rahallisen liikearvon verokohtelu muodosta luonteeltaan yleistä toimenpidettä tai itsenäistä viitejärjestelmää. Tässä tarkoituksessa kyseinen jäsenvaltio viittaa nimenomaisesti valituksenalaisen tuomion 95, 103, 104, 106, 122, 125 ja 138–141 kohtaan, joissa unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi väitteen, joka perustui rajat ylittävien yritysten yhdistymisten esteiden olemassaoloon, vetoamalla perusteisiin, jotka eivät ilmene mitenkään riidanalaisesta päätöksestä ja jotka eivät sitä paitsi ole vakuuttavia.

48 Espanjan kuningaskunta katsoo tältä osin, että unionin yleisen tuomioistuimen käyttämä viitejärjestelmä on määritetty virheellisesti neljästä syystä.

49 Ensinnäkin valituksenalainen tuomio perustuu Espanjan kuningaskunnan mukaan pelkkään sääntelytekniikkaan, mikä ei oikeuskäytännön mukaan ole asianmukainen menetelmä toimenpiteen valikoivuuden määrittämiseksi. Unionin yleinen tuomioistuin katsoi sen mukaan siis virheellisesti, että toimenpiteen päämäärän rajaa tarve varmistaa verosäännön ja kirjanpitosäännön välinen riittävä johdonmukaisuus (valituksenalaisen tuomion 116, 118 ja 121 kohta).

50 Toiseksi Espanjan kuningaskunnan mukaan unionin yleinen tuomioistuin katsoi myös virheellisesti valituksenalaisen tuomion 116–122 kohdassa esitetyn riidanalaisen toimenpiteen päämäärän virheellisen analyysin perusteella, että kyseessä olevalla rahallista liikearvoa koskevalla verolainsäädännöllä oli tarkoitus ratkaista tietty ”erityisongelma”. Toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin totesi, kyseessä olevalla verolainsäädännöllä ei Espanjan kuningaskunnan mukaan ole tarkoitus ratkaista tiettyä erityisongelmaa, vaan noudattaa täysimääräisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta varmistamalla, että investointipäätökset perustuvat taloudellisiin näkökohtiin eivätkä verotuksellisiin tekijöihin. Tältä osin unionin yleisen tuomioistuimen olisi pitänyt tutkia, oliko komissio riidanalaisessa päätöksessä jättänyt Espanjan viranomaisten ja asianomaisten osapuolten esittämän viitejärjestelmän perustellusti ja johdonmukaisesti huomiotta, kun otetaan huomioon rajat ylittävien sulautumisten sekä tosiasialliset että oikeudelliset esteet. Tämän tutkinnan aikana sen olisi myös pitänyt arvioida, oliko komissio unionin tuomioistuimen WDFG-tuomion 123 kohdassa ja vakiintuneessa oikeuskäytännössä esittämistä nimenomaisista ohjeista huolimatta toiminut SEUT 107 artiklassa vahvistettujen kriteerien vastaisesti, kun se ei vertaillut tosiasiallisia ja oikeudellisia tilanteita riidanalaisen toimenpiteen päämäärän kannalta.

51 Kolmanneksi Espanjan kuningaskunta korostaa, että riidanalainen toimenpide – jolla pyrittiin noudattamaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja josta oli mahdollista hyötyä kaikilla aloilla ja jota voitiin soveltaa ilman mitään vähimmäisinvestointivelvollisuutta – ei liity toimenpiteeseen, josta oli kyse asiassa, jossa annettiin 2.7.1974 tuomio Italia v. komissio (173/73, EU:C:1974:71), jossa valikoivuusperusteen taustalla oleva erityisyyttä koskeva edellytys oli määritetty nimenomaan useiden seikkojen perusteella.

52 Neljänneksi Espanjan kuningaskunta katsoo, että unionin yleisen tuomioistuimen omaksuma lähestymistapa johtaisi siihen, että muutettaisiin kriteeriä, jota unionin tuomioistuin käytti sellaisten tiettyjen verotoimenpiteiden yhteydessä, joilla pyrittiin myös ratkaisemaan erityisongelmia mutta joita ei pidetty valtiontukina.

53 Komissio kiistää valittajien argumentit. Se katsoo ensisijaisesti, ettei esitettyjä argumentteja voida ottaa olennaisilta osin tutkittaviksi, koska unionin yleisessä tuomioistuimessa nostetussa kanteessa ei esitetty yhtään väitettä viitejärjestelmän määrittämiseen vaikuttavista virheistä. Se, että valittajille annetaan mahdollisuus esittää uusia argumentteja valituksen yhteydessä, tarkoittaa komission mukaan, että kyseisillä valittajilla olisi oikeus laajentaa unionin tuomioistuimessa kannettaan unionin yleisessä tuomioistuimessa käsiteltyyn asiaan nähden. Toissijaisesti komissio väittää valittajien argumenttien olevan perusteettomia. Toisin kuin valittajat väittävät, unionin yleinen tuomioistuin nimittäin ensinnäkin viittasi samaan viitejärjestelmään kuin se, joka yksilöitiin riidanalaisessa päätöksessä, toiseksi riidanalaista toimenpidettä ei voida pitää itsenäisenä viitejärjestelmänä ja kolmanneksi valituksenalaista tuomiota on perusteltu oikeudellisesti riittävällä tavalla.

2. Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

a) Tutkittavaksi ottaminen

54 Tarkasteltavien valitusperusteen osien tueksi esitettyjen argumenttien ja seikkojen tutkittavaksi ottamisesta, jonka komissio riitauttaa sen vuoksi, että viitejärjestelmän määrittämiseen liittyvien valittajien väitteiden tueksi on sen mukaan esitetty uusia argumentteja, on muistutettava, että unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 170 artiklan 1 kohdan mukaan muutoksenhaussa ei voida muuttaa oikeudenkäynnin kohdetta siitä, mikä se oli unionin yleisessä tuomioistuimessa.

55 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuin on näin ollen muutoksenhakumenettelyssä toimivaltainen arvioimaan ainoastaan sitä oikeudellista ratkaisua, joka on tehty ensimmäisessä oikeusasteessa esitetyistä perusteista ja argumenteista. Asianosainen ei siis voi esittää ensimmäisen kerran unionin tuomioistuimessa perustetta, jota se ei ole esittänyt unionin yleisessä tuomioistuimessa, koska tämä merkitsisi sitä, että sillä olisi oikeus laajentaa unionin tuomioistuimessa, jonka toimivaltaa muutoksenhaun yhteydessä on rajoitettu, kannettaan unionin yleisessä tuomioistuimessa käsiteltyyn asiaan nähden (tuomio 29.7.2019, Bayerische Motoren Werke ja Freistaat Sachsen v. komissio, C-654/17 P, EU:C:2019:634, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

56 Valittajalla on kuitenkin oikeus vedota valituksessaan unionin tuomioistuimessa perusteisiin ja argumentteihin, jotka perustuvat valituksenalaiseen tuomioon itseensä ja joilla pyritään arvostelemaan oikeudellisesti sen oikeellisuutta (tuomio 29.11.2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall ym. v. komissio, C-176/06 P, ei julkaistu, EU:C:2007:730, 17 kohta ja tuomio 4.3.2021, komissio v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 47 kohta).

57 Nyt käsiteltävissä asioissa valituksenalaisen tuomion 92–141 kohdasta ilmenee unionin yleisen tuomioistuimen tutkineen sitä, oliko komissio yksilöinyt viiteverojärjestelmän oikein valikoivuutta koskevan arvioinnin ensimmäisessä vaiheessa. Näissä olosuhteissa valittajat voivat muutoksenhakuvaiheessa riitauttaa valituksenalaisen tuomion perustelut, jotka koskevat tätä ensimmäistä vaihetta, riippumatta siitä, että valittajat eivät ole esittäneet ensimmäisessä oikeusasteessa argumentteja, joilla pyritään erityisesti riitauttamaan riidanalainen päätös tältä osin.

58 Lisäksi on todettava, että – kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 35 kohdassa – valittajien esittämissä argumenteissa arvostellaan täsmällisesti ja yksityiskohtaisesti valituksenalaisen tuomion perusteluja ja ne koskevat enimmäkseen sitä, onko unionin yleinen tuomioistuin noudattanut tuomioistuinvalvonnan rajoja ja sen käyttämistä koskevia sääntöjä, eikä niitä missään tapauksessa voitu esittää unionin yleisessä tuomioistuimessa.

59 Näin ollen WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäinen osa sekä Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen ensimmäinen ja toinen osa on otettava tutkittavaksi.

b) Asiakysymys

60 Viitejärjestelmän määrittämisellä on erityistä merkitystä tilanteissa, joissa on kyse verotoimenpiteistä, koska SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun taloudellisen edun olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan suhteessa niin sanottuun normaaliin verotukseen. Niiden kaikkien yritysten määrittäminen, jotka ovat toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja

oikeudellisessa tilanteessa, riippuu siitä, miten on ensin määritelty se oikeudellinen järjestelmä, jonka päämäärien kannalta on tarvittaessa arvioitava niiden yritysten tosiasiallisen ja oikeudellisen tilanteen, joita kyseessä oleva toimenpide suosii, ja niiden yritysten tilanteen, joita se ei suosi, rinnastettavuutta (tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55 ja 60 kohta ja tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 88 ja 89 kohta).

61 Yleisesti sovellettavan verotoimenpiteen valikoivuuden arvioimiseksi on siis tärkeää, että asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen verojärjestelmä tai viitejärjestelmä yksilöidään asianmukaisesti komission päätöksessä ja että tuomioistuin, jossa tämä yksilöinti riitautetaan, tutkii sen asianmukaisesti. Koska viitejärjestelmän määrittäminen on sen vertailevan tarkastelun lähtökohta, joka on tehtävä tukijärjestelmän valikoivuutta arvioitaessa, viitejärjestelmää määritettäessä tehty virhe aiheuttaa välttämättä sen, että valikoivuusedellytystä koskeva arviointi on kokonaisuudessaan virheellinen (ks. vastaavasti tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107 kohta ja tuomio 16.3.2019, komissio v. Puola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 46 kohta).

62 Tässä yhteydessä on aivan aluksi todettava alustavana huomautuksena, että viitejärjestelmän määrittämisen, joka on tehtävä asianomaisen jäsenvaltion kanssa käydyn kontradiktorisen näkemystenvaihdon päätteeksi, on perustuttava kyseisen jäsenvaltion kansallisen oikeuden nojalla sovellettavien sääntöjen sisällön, niiden keskinäisen vuorovaikutuksen ja niiden konkreettisten vaikutusten objektiiviseen tarkasteluun. Verotoimenpiteen valikoivuutta ei voida arvioida asianomaisen jäsenvaltion kansallisen oikeuden sellaisten muutamien säännösten muodostaman viitejärjestelmän perusteella, jotka on irrotettu keinotekoisesti laajemmasta lainsäädännöllisestä kehyksestä (tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 103 kohta).

63 Tämän vuoksi on todettava, että – kuten julkisasiamies totesi lähinnä ratkaisuehdotuksensa 49 kohdassa – jos kyseessä olevaa verotoimenpidettä ei voida erottaa asianomaisen jäsenvaltion yleisestä verojärjestelmästä, viitejärjestelmänä on käytettävä tätä järjestelmää. Sitä vastoin jos ilmenee, että kyseinen toimenpide on selvästi erotettavissa kyseisestä yleisestä verojärjestelmästä, ei voida sulkea pois sitä, että huomioon otettava viitejärjestelmä on rajoitetumpi kuin tämä yleinen järjestelmä, tai että viitejärjestelmä muodostuu itse toimenpiteestä, jos toimenpide osoittautuu säännöksi, jolla on oma itsenäinen oikeudellinen logiikkansa ja jonka ulkopuolella ei ole mahdollista yksilöidä johdonmukaista sääntökokonaisuutta.

64 Seuraavaksi on todettava, että siltä osin kuin niiden alojen ulkopuolella, joilla unionin vero-oikeus on yhdenmukaistettu, kyseessä oleva jäsenvaltio määrittää yksinomaista toimivaltaansa välittömän verotuksen alalla käyttäen veron olennaiset ominaispiirteet, viitejärjestelmän tai ”normaalin” verojärjestelmän, jonka perusteella valikoivuutta koskevaa edellytystä on tarkasteltava, määrittämisessä on otettava huomioon nämä ominaispiirteet (ks. vastaavasti tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38 ja 39 kohta).

65 Lisäksi on muistutettava, että koska viitejärjestelmän määrittämisen on perustuttava kansallisen oikeuden nojalla sovellettavien sääntöjen sisällön ja niiden keskinäisen vuorovaikutuksen objektiiviseen tarkasteluun, tässä valikoivuuden arvioinnin ensimmäisessä vaiheessa ei tule ottaa huomioon päämääriä, joita lainsäätäjä on tavoitellut tarkasteltavaa toimenpidettä hyväksyessään. Tältä osin unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että valtion toimenpiteitä ei voida jättää katsomatta SEUT 107 artiklassa tarkoitetuksi tueksi yksinomaan näiden toimenpiteiden tavoitteen perusteella, sillä kyseisessä määräyksessä ei tehdä eroa valtion toimenpiteiden syiden

tai tavoitteiden perusteella, vaan siinä määritetään toimenpiteet niiden vaikutusten perusteella (ks. vastaavasti tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 84 ja 85 kohta ja tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 48 kohta).

66 Lopuksi on tarpeen, että sääntöjen, joista viitejärjestelmän on muodostuttava, yksilöimisessä sovelletaan objektiivisia perusteita, jotta mahdollistetaan myös yksilöinnin perustana olevien arviointien tuomioistuinvalvonta. Komission on otettava huomioon kyseessä olevan jäsenvaltion mahdollisesti esittämät seikat ja yleisemmin suoritettava tutkintansa huolellisesti ja esitettävä riittävät perustelut, jotta tuomioistuin voi harjoittaa valvontaansa täysimääräisesti.

67 Valittajien niiden argumenttien perusteltavuutta, jotka koskevat viitejärjestelmän määrittämistä valikoivuutta koskevan arvioinnin ensimmäisenä vaiheena ja välttämättömänä lähtökohtana, on arvioitava näiden seikkojen valossa. Kuten tämän tuomion 41–52 kohdasta ilmenee, valittajat väittävät lähinnä, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisia virheitä ensinnäkin korvatessaan riidanalaisen päätöksen perustelut valitun viitejärjestelmän määrittelyn osalta omillaan, toiseksi sulkiessaan pois sen, että riidanalaista toimenpidettä itsessään voitaisiin pitää itsenäisenä viitejärjestelmänä, ja korvatessaan tältä osin perustelut omillaan ja kolmanneksi määrittäessään tämän järjestelmän mielivaltaisesti.

68 Nämä kolme väitettä on tutkittava yksi toisensa jälkeen.

1) Oikeudellinen virhe viitejärjestelmää määritettäessä (WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan ensimmäinen väite ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen ensimmäinen osa)

69 WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan ensimmäisen väitteen ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan mukaan unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen viitejärjestelmää määrittäessään, kun se korvasi komission riidanalaisessa päätöksessä käyttämän viitejärjestelmän omalla viitejärjestelmällään. Niiden mukaan komissio oli määrittänyt viitejärjestelmäksi rahallisen liikearvon verokohtelua koskevat säännöt, kun taas unionin yleinen tuomioistuin sisällytti – tukeutuen aineellisesti erilaiseen analyysiin – kyseiseen järjestelmään myös muuta kuin rahallista liikearvoa koskevan verokohtelun. WDFG ja Espanjan kuningaskunta viittaavat erityisesti valituksenalaisen tuomion 92 ja 140 kohtaan.

70 Tältä osin on syytä muistuttaa, että harjoittaessaan SEUT 263 artiklassa tarkoitettua laillisuusvalvontaa unionin tuomioistuimella ja unionin yleisellä tuomioistuimella on toimivalta ratkaista kanteet, jotka perustuvat toimivallan puuttumiseen, olennaisten menettelymääräysten rikkomiseen, perussopimuksen tai sen soveltamista koskevan minkä tahansa oikeussäännön rikkomiseen taikka harkintavallan väärinkäyttöön. SEUT 264 artiklassa määrätään, että jos kanne on aiheellinen, riidanalainen toimi kumotaan. Unionin tuomioistuin ja unionin yleinen tuomioistuin eivät siis missään tapauksessa voi korvata riidanalaisen toimen toteuttajan perusteluja omillaan (tuomio 27.1.2000, DIR International Film ym. v. komissio, C-164/98 P, EU:C:2000:48, 38 kohta ja tuomio 4.6.2020, Unkari v. komissio, C-456/18 P, EU:C:2020:421, 70 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

71 Sen sijaan unionin yleinen tuomioistuin saattaa kumoamiskannetta käsitellessään päätyä tulkitsemaan riidanalaisen toimen perusteluja eri tavoin kuin toimen toteuttaja ja joissakin tilanteissa jopa hylkäämään viimeksi mainitun esittämät nimenomaiset perustelut, paitsi jos se ei

ole aineellisesti perusteltua (ks. vastaavasti tuomio 27.1.2000, DIR International Film ym. v. komissio, C-164/98 P, EU:C:2000:48, 42 kohta ja tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 142 kohta).

72 Kuten valituksenalaisen tuomion 70, 92, 123 ja 140 kohdasta ilmenee, unionin yleinen tuomioistuin katsoi nyt käsiteltävissä asioissa, että komissio oli riidanalaisen toimenpiteen valikoivuutta arvioidessaan pitänyt viitejärjestelmänä liikearvon verokohtelua. Unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 92 kohdassa erityisesti, ettei komissio ”rajoittanut tätä kehystä pelkästään rahallisen liikearvon verokohteluun”. Kuten valittajat huomauttivat perustellusti, komissio oli kuitenkin todennut riidanalaisen päätöksen 96 perustelukappaleessa, että asianmukainen kehys riidanalaisen toimenpiteen arvioimiseksi muodostui ”rahallisen liikearvon” verokohtelua koskevista säännöistä.

73 Vaikka on totta, että valituksenalaisessa tuomiossa käytetty terminologia eroaa riidanalaisessa päätöksessä käytetystä terminologiasta, ei kuitenkaan voida päätellä, että unionin yleinen tuomioistuin olisi näin tehdessään yksilöinyt aineellisesti erilaisen viitejärjestelmän kuin se, jonka komissio yksilöi, tai että se olisi tukeutunut komission riidanalaisessa päätöksessä esittämistä perusteluista poikkeaviin perusteluihin katsoakseen, että liikearvon verokohtelu oli tässä tapauksessa merkityksellinen viitejärjestelmä.

74 Kuten komissio toteaa, nyt käsiteltävien asioiden olosuhteissa liikearvon kohtelu on täysin samastettavissa rahallisen liikearvon kohteluun.

75 Tältä osin on todettava, että – kuten unionin yleinen tuomioistuin huomautti valituksenalaisen tuomion 70 kohdassa – riidanalaisessa päätöksessä vastauksenaan erityisesti Espanjan viranomaisten viitejärjestelmän yksilöintiä koskeviin väitteisiin komissio sulki nimenomaisesti pois sen, että viitejärjestelmä olisi rajoitettava sellaisen liikearvon verokohteluun, joka seuraa omistusosuuden hankkimisesta muuhun maahan kuin Espanjaan sijoittautuneesta yhtiöstä. Unionin yleinen tuomioistuin korosti näin ollen, että kuten riidanalaisen päätöksen 89 perustelukappaleesta selvästi ilmenee, komissio oli todennut, että riidanalaista toimenpidettä on arvioitava ottamalla huomioon yleiset yhteisöverosäännökset, joita sovelletaan tilanteissa, joissa liikearvon syntyminen johtaa veroetuun. Komissio täsmensi kyseisessä päätöksessä, että sen näkemys perustuu toteamukseen siitä, että tilanteet, joissa rahallisen liikearvon voi kirjata kuluksi, eivät kata kaikkia rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevia veronmaksajia.

76 Tässä yhteydessä on todettava, että – kuten valituksenalaisen tuomion 71 kohdasta ilmenee – viitejärjestelmän yksilöimiseksi unionin yleinen tuomioistuin tukeutui muun muassa komission riidanalaisen päätöksen 19, 20, 99 ja 100 perustelukappaleessa esittämiin toteamuksiin, joiden mukaan viitejärjestelmässä säädettiin liikearvon kirjaamisesta kuluksi vain yritysten yhdistyessä, joten riidanalainen toimenpide oli poikkeus tästä viitejärjestelmästä, koska siinä sallittiin se, että liikearvo, joka olisi kirjattu, jos yritykset olisivat yhdistyneet, kirjataan erikseen jopa ilman yritysten yhdistymistä.

77 Viitatessaan myös riidanalaisen päätöksen 100 perustelukappaleeseen unionin yleinen tuomioistuin tukeutui myös komission näkemykseen, jonka mukaan siltä osin kuin pelkästä omistusosuuksien hankkimisesta johtuvan liikearvon kirjaaminen kuluna oli sallittu ainoastaan rajat ylittävien omistusosuuksien hankkimisten tapauksessa eikä kotimaisten omistusosuuksien

hankkimisten tapauksessa, riidanalaisella toimenpiteellä otettiin näin käyttöön kotimaisten ja rajat ylittävien liiketoimien erilainen kohtelu, joten sitä ei voitu pitää itsessään uutena yleisenä sääntönä.

78 Näistä valituksenalaisessa tuomiossa tarkoitetuista riidanalaisen päätöksen kohdista ilmenee yksiselitteisesti, että – kuten unionin yleinen tuomioistuin totesi – kun komissio nimesi viitejärjestelmäksi ”rahallisen liikearvon verokohtelua koskevat säännöt”, se ei ole tarkoittanut viitata ainoastaan sääntöihin, joita sovelletaan erityisesti liikearvon kirjaamiseen kuluna omistusosuuksien hankkimisen yhteydessä, vaan myös Espanjan yleisen yhteisöverojärjestelmän sääntöihin, jotka koskevat liikearvon kirjaamista kuluna yleisesti, koska viimeksi mainitut säännöt ovat ensin mainittujen sääntöjen merkityksellinen arviointikehys.

79 Tästä seuraa, että unionin yleinen tuomioistuin tyytyi valituksenalaisen tuomion 70, 92, 123 ja 140 kohdassa tulkitsemaan riidanalaista päätöstä viitejärjestelmän määrittämisen osalta kyseisessä päätöksessä esitettyjen toteamusten mukaisesti, eikä se näin ollen korvannut kyseisen päätöksen perusteluja omillaan tämän tuomion 70 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla. Näin ollen unionin yleinen tuomioistuin ei tehnyt oikeudellista virhettä viitejärjestelmää määrittäessään.

80 WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan ensimmäinen väite ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen ensimmäinen osa on näin ollen hylättävä perusteettomina.

2) Kieltäytyminen katsomasta riidanalaista toimenpidettä itsenäiseksi viitejärjestelmäksi (WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan toinen väite ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen toinen osa)

i) Perustelujen korvaaminen

81 Valittajien mukaan unionin yleinen tuomioistuin korvasi riidanalaisen päätöksen perustelut omillaan katsoessaan, ettei riidanalainen toimenpide voi muodostaa itsessään viitejärjestelmää. Niiden mukaan on nimittäin itse asiassa niin, että vaikka komissio hylkäsi päätöksessään sen mahdollisuuden, että riidanalainen toimenpide muodostaa itsenäisen viitejärjestelmän, pelkästään sillä perusteella, ettei rajat ylittäville yritysten yhdistymisille ole oikeudellisia esteitä, unionin yleinen tuomioistuin esitti valituksenalaisen tuomion 127–140 kohdassa erilaisia perusteluja.

82 Tältä osin on muistutettava, että – kuten tämän tuomion 75 kohdassa todetaan – unionin yleinen tuomioistuin katsoi, että komission näkökulmasta viitejärjestelmä ei voinut rajoittua rahallista liikearvoa koskevaan verokohteluun, joka on otettu käyttöön riidanalaisella toimenpiteellä, koska tämä toimenpide hyödyttää vain yrityksiä, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä, ja että samantyyppisiä omistusosuuksia Espanjassa asuvista yhtiöistä hankkiviin yrityksiin mahdollisesti kohdistuvan syrjinnän olemassaoloa on arvioitava ottamalla huomioon yleiset yhteisöverosäännökset, joita sovelletaan tilanteissa, joissa liikearvon syntyminen johtaa veroetuun.

83 Näin ollen ei voida todeta, että unionin yleinen tuomioistuin olisi korvannut riidanalaisen päätöksen perustelut omillaan sivuuttaen sen, että komissio todellisuudessa tukeutui siihen, ettei rajat ylittäville yhdistymisille ole esteitä, sulkeakseen pois sen, että riidanalainen toimenpide voisi olla viiteverojärjestelmä.

84 Vaikka – kuten valittajat väittävät – komissio todellakin viittasi kyseisen päätöksen 93–96 ja 117 perustelukappaleessa siihen, ettei rajat ylittäville sulautumisille ole oikeudellisia esteitä, se otti näillä viittauksilla ainoastaan kantaa Espanjan viranomaisten esittämiin huomautuksiin, joilla kyseenalaistettiin muun muassa paitsi viitejärjestelmä, sellaisena kuin se yksilöitiin alustavasti 10.10.2007 tehdyssä muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä, myös ne vertailu- ja oikeuttamisperusteet, joita voitiin käyttää valikoivuuden arvioinnin toisessa ja kolmannessa vaiheessa.

85 Näin ollen on todettava, ettei – kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 65 kohdassa ja toisin kuin valittajat väittävät – se, että komissio olisi jättänyt huomioimatta rajat ylittävien yhdistymisten esteet, ole syynä komission päätelmälle, jonka mukaan riidanalainen toimenpide ei voi olla oikea viitejärjestelmä valikoivuuden arviointia varten, vaan tämä päätelmä perustuu siihen, että komission mielestä kyseistä toimenpidettä oli arvioitava sellaisen laajemman sääntökokonaisuuden valossa, joka sisältää sekä säännöt, joita sovelletaan omistusosuuksien hankinnasta kotimaisista yhtiöistä seuraavan rahallisen liikearvon kirjaamiseen kuluksi, että periaatteet, joita sovelletaan yleisesti liikearvon kirjaamiseen kuluksi, sillä komission mukaan kyseiset säännöt oli mukautettu näihin periaatteisiin siltä osin kuin niillä sallitaan liikearvon vähentäminen verotuksessa vain siinä tapauksessa, että omistusosuuden hankintaa seuraa yritysten yhdistyminen.

86 Tästä seuraa, että väite, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin korvasi valituksenalaisen tuomion 127–140 kohdassa komission perustelut omilla perusteluillaan, on perusteeton.

ii) Oikeudellinen virhe siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin kieltäytyi katsomasta riidanalaista toimenpidettä itsenäiseksi viitejärjestelmäksi

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

88 Nyt käsiteltävissä asioissa on todettava, että unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 95–141 kohdassa esittämällä päättelyllä pyrittiin vastaamaan argumentteihin, joiden mukaan rajat ylittävien yritysten yhdistymisten esteiden vuoksi komission olisi pitänyt yksilöidä riidanalainen toimenpide viitejärjestelmäksi.

89 Valittajat eivät arvostele lainkaan menetelmää, jota sovelletaan viitejärjestelmän määrittämiseen valituksenalaisen tuomion 95–108 kohdassa esitetyssä valikoivuuden arvioinnin ensimmäisessä vaiheessa, mutta ne arvostelevat sitä vastoin unionin yleisen tuomioistuimen suorittaman tutkinnan myöhempiä vaiheita, sellaisena kuin ne esitetään kyseisen tuomion 109–141 kohdassa.

90 Ensinnäkin valituksenalaisen tuomion 109–125 kohdassa esitetty päättely koskee sitä, voidaanko Espanjassa asuvista yhtiöistä omistusosuuksia hankkivien yritysten ja ulkomailla asuvista yhtiöistä omistusosuuksia hankkivien yritysten katsoa olevan komission yksilöimän normaalin järjestelmän päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.

91 Tällaisella rinnastettavuuden tarkastelulla ei kuitenkaan ole suoraa yhteyttä viitejärjestelmän määrittämiseen, joka on suoritettava valikoivuuden arvioinnin ensimmäisessä vaiheessa, ja näin on huolimatta siitä, että unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 125 kohdassa, että ”näiden kahden vaiheen välillä on yhtymäkohtia ja toisinaan myös – kuten tässä tapauksessa – yhteistä päättelyä”. Näin ollen argumentteja, joita valittajat ovat esittäneet riitauttaakseen viitejärjestelmän päämäärän määrittämisen, arvioidaan myöhemmin tutkittaessa WDFG:n ainoan valitusperusteen toista osaa ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen kolmatta osaa, jotka koskevat virhettä sen päämäärän määrittämisessä, jonka kannalta rinnastettavuutta oli tarkasteltava.

92 Toiseksi unionin yleinen tuomioistuin tutki valituksenalaisen tuomion 126– 141 kohdassa, voiko riidanalainen toimenpide muodostaa itsessään itsenäisen viitejärjestelmän, kun otetaan huomioon sen ominaispiirteet ja siis kaikesta vertailevasta analyysistä riippumatta.

93 Valittajat väittävät tältä osin ensinnäkin virheellisesti, että unionin yleinen tuomioistuin tukeutui ensisijaisesti Espanjan lainsäätäjän valitsemaan sääntelytekniikkaan todetessaan, että riidanalainen toimenpide oli valikoiva. Valituksenalaisesta tuomiosta nimittäin ilmenee, että unionin yleinen tuomioistuin tukeutui kyseisen toimenpiteen päämäärään ja vaikutuksiin eikä pelkkiin muodollisiin seikkoihin. Unionin yleinen tuomioistuin huomautti erityisesti kyseisen tuomion 135 kohdassa, että kyseinen toimenpide oli poikkeus pääsäännöstä, jonka mukaan ainoastaan yritysten yhdistymiset voivat johtaa liikearvon kirjaamiseen kuluna.

94 On totta, että – kuten valittajat perustellusti väittivät – oikeuskäytännöstä ilmenee, että tietyn sääntelytekniikan käyttäminen ei voi mahdollistaa sitä, että kansalliset verosäännökset välttyisivät saman tien EUT-sopimuksessa määrätyltä valtiontukia koskevalta valvonnalta, eikä se voi olla riittävää myöskään valikoivuusedellytyksen tarkastelemisen kannalta merkityksellistä viitejärjestelmää määritettäessä, sillä muussa tapauksessa valtion toimenpiteiden muoto olisi ratkaisevalla tavalla tärkeämpi kuin niiden vaikutukset. Näin ollen käytetty sääntelytekniikka ei voi olla ratkaiseva seikka viitejärjestelmää määritettäessä (ks. vastaavasti WDFG-tuomio, 76 kohta ja tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 92 kohta).

95 Tästä huolimatta samasta oikeuskäytännöstä ilmenee, että vaikka käytetty sääntelytekniikka ei ole ratkaiseva seikka verotuksellisen toimenpiteen valikoivuuden osoittamiseksi, joten aina ei ole tarpeen, että toimenpiteellä poikettaisiin yleisestä verojärjestelmästä, sillä seikalla, että toimenpiteellä on kyseistä sääntelytekniikkaa käytettäessä tällainen ominaisuus, on tässä tarkoituksessa merkitystä, jos siitä seuraa, että kaksi toimijoiden ryhmää eli poikkeavan toimenpiteen piiriin kuuluvat ja yleisen verojärjestelmän piiriin jäävät toimijat erotellaan toisistaan ja että niitä kohdellaan a priori eri tavoin, vaikka nämä kaksi ryhmää ovat kyseisellä

järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa (tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 93 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

96 Tästä seuraa, ettei unionin yleistä tuomioistuinta voida arvostella siitä, että se otti riidanalaisen toimenpiteen valikoivuutta arvioidessaan muiden seikkojen ohella huomioon sen, että riidanalainen toimenpide oli poikkeus.

97 Toiseksi arvostelusta, jonka valittajat ovat esittäneet viittauksesta julkisasiamies Warnerin ratkaisuehdotukseen asiassa Italia v. komissio (173/73, EU:C:1974:52, s. 708; jäljempänä julkisasiamies Warnerin ratkaisuehdotus), unionin yleinen tuomioistuin totesi perustellusti valituksenalaisen tuomion 135 kohdassa, että riidanalaisella toimenpiteellä ei, kuten komissio perustellusti toteaa riidanalaisen päätöksen 100 perustelukappaleessa, oteta käyttöön itsessään uutta yleistä sääntöä, joka koskee liikearvon kirjaamista kuluksi, vaan ”poikkeus pääsäännöstä”, jonka mukaan ainoastaan yritysten yhdistymiset voivat johtaa liikearvon kirjaamiseen kuluna, ja Espanjan kuningaskunnan mukaan tämän poikkeuksen tarkoituksena on korjata epäedulliset vaikutukset, joita yleisen säännön soveltamisesta aiheutuu hankittaessa omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä.

98 Näin ollen valituksenalaisesta tuomiosta ilmenee, että sen päätelmänsä tueksi, jonka mukaan viitejärjestelmä ei voinut rajoittua pelkästään riidanalaiseen toimenpiteeseen, unionin yleinen tuomioistuin ei tukeutunut yksinomaan siihen seikkaan, että kyseisellä toimenpiteellä pyrittiin – kuten asiassa, jossa julkisasiamies Warner antoi ratkaisuehdotuksensa, kyseessä olleella toimenpiteellä – tietyn päämäärän saavuttamiseen ja siten tietyn erityisongelman ratkaisemiseen. Tämän seurauksena valittajien väitteet, joilla ne yhtäältä riitauttavat nyt käsiteltävien asioiden rinnastamisen julkisasiamies Warnerin ratkaisuehdotuksen kohteena olleeseen asiaan ja toisaalta pyrkivät osoittamaan, että riidanalaisen toimenpiteen päämääränä on varmistaa verotuksen neutraalisuuden periaate eikä ratkaista tiettyä erityisongelmaa, eivät ole omiaan tekemään tyhjäksi unionin yleisen tuomioistuimen päättelyä ja ne ovat näin ollen tehottomia.

99 Joka tapauksessa on muistutettava, että pelkästään se seikka, että riidanalainen toimenpide on luonteeltaan yleinen, koska se voi lähtökohtaisesti hyödyttää kaikkia yhteisöverovelvollisia yrityksiä, ei sulje pois sitä, että kyseinen toimenpide voi olla valikoiva. On nimittäin todettava, kuten unionin tuomioistuin on jo todennut riidanalaisen toimenpiteen kaltaisesta kansallisesta toimenpiteestä, jolla myönnetään yleisesti sovellettava veroetu, että valikoivuusedellytys täyttyy, kun komissio pystyy osoittamaan, että tämä toimenpide on poikkeus kyseisessä jäsenvaltiossa sovellettavasta yleisestä tai ”normaalista” verojärjestelmästä ja että toimenpiteen konkreettisena vaikutuksena on se, että otetaan käyttöön erilainen kohtelu toimijoiden välillä, vaikka toimijat, jotka saavat veroedun, ja toimijat, jotka jäävät edun ulkopuolelle, ovat kyseisellä verojärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (WDFG-tuomion 67 kohta).

100 Kaiken edellä esitetyn perusteella WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan toinen väite ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen toinen osa on hylättävä tehottomina ja joka tapauksessa perusteettomina.

3) Viitejärjestelmän määrittämisen mielivaltaisuus (WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan kolmas väite)

101 Ainoan valitusperusteensa ensimmäisen osan kolmannessa väitteessä WDFG katsoo ensinnäkin, että unionin yleisen tuomioistuimen käyttämä viitejärjestelmä on määritetty mielivaltaisesti, sillä on vaikea ymmärtää, minkä nimenomaisen kriteerin perusteella johdonmukainen kehys, johon riidanalainen toimenpide unionin yleisen tuomioistuimen mukaan kuuluu, on yksilöity. Toiseksi WDFG väittää, että unionin yleinen tuomioistuin on yksilöinyt määrittämässään viitejärjestelmässä virheellisesti ja perusteettomasti säännön ja sitä koskevan poikkeuksen. WDFG:n mielestä unionin yleinen tuomioistuin toteaa virheellisesti valituksenalaisen tuomion 135 kohdassa, että kyseinen säännön mukaan liikearvoa ei ole mahdollista kirjata kuluksi ja että riidanalaisella toimenpiteellä poiketaan kyseisestä säännöstä. Sen mukaan unionin yleinen tuomioistuin on sekoittanut keskenään säännön ja poikkeuksen, kuten 28.6.2018 annetussa tuomiossa Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2018:505) tapahtui.

102 Ensimmäinen väite, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin määritteli kyseessä olevan viitejärjestelmän mielivaltaisesti, on hylättävä, koska – kuten tämän tuomion 75–78 kohdasta ilmenee – unionin yleinen tuomioistuin perusteli oikeudellisesti riittävällä tavalla päättelynsä, jonka perusteella se viittasi nyt käsiteltävien asioiden olosuhteissa sääntöihin, joita Espanjan oikeuden nojalla sovelletaan liikearvon verokohteluun yhteisöveroa määritettäessä, ja näin ollen vahvisti riidanalaisessa päätöksessä tältä osin esitetyn arvion. On nimittäin muistutettava, että lähtökohta, johon komissio tukeutui, perustuu unionin yleisen tuomioistuimen vahvistamaan toteamukseen, jonka mukaan Espanjan oikeudessa liikearvon kirjaaminen kuluna edellyttää tavallisesti yritysten yhdistymistä.

103 Myös toinen väite, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin yksilöi säännön ja poikkeuksen virheellisesti ja perusteettomasti, on hylättävä. Unionin yleisen tuomioistuimen Espanjan verolainsäädännöstä esittämän tulkinnan mukaan on nimittäin niin, että ainoastaan yritysten yhdistyminen mahdollistaa normaalisti liikearvon kirjaamisen kuluna myös silloin, kun kyse on rahallisesta liikearvosta, joka johtuu omistusosuuksien hankkimisesta Espanjassa asuvista yhtiöistä yhteisöverolain, sellaisena kuin sen koonnos on hyväksytty kuninkaan asetuksella 4/2004, 89 §:n 3 momentin mukaisesti. Näin ollen se, ettei rahallista liikearvoa voida kirjata kuluksi, ei ole se yleinen sääntö, josta riidanalaisella toimenpiteellä poiketaan, vaan yleinen sääntö on se periaate, jonka mukaan kuluksi kirjaaminen on yleensä mahdollista vain yritysten yhdistyessä ja jonka unionin yleinen tuomioistuin on päätellyt säännöksistä, jotka koskevat liikearvon verokohtelua yhteisöveron yhteydessä ja jotka voivat olla säännöksiä, jotka liittyvät liikearvon kirjaamiseen kuluksi yritysostoissa tai sellaisen rahallisen liikearvon kirjaamiseen kuluksi, joka seuraa omistusosuuksien hankkimisesta Espanjassa asuvista yhtiöistä ennen sulautumista.

104 Edellä esitetyn perusteella WDFG:n ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan kolmas väite ja näin ollen kyseisen valitusperusteen ensimmäinen osa kokonaisuudessaan on hylättävä perusteettomana.

B WDFG:n ainoan valitusperusteen toinen osa ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen kolmas osa, joiden mukaan sitä päämäärää, jonka kannalta rinnastettavuutta on tarkasteltava, määritettäessä on tehty virhe

1. Asianosaisten lausumat

105 WDFG ainoan valitusperusteensa toisessa osassa ja Espanjan kuningaskunta ainoan valitusperusteensa kolmannessa osassa riitauttavat perustelut, jotka esitettiin valituksenalaisen tuomion 143–164 kohdassa, joissa unionin yleinen tuomioistuin yksilöi viitejärjestelmän päämäärän ja vertaili riidanalaisella toimenpiteellä aikaan saadusta edusta hyötyvien ja sen ulkopuolelle jäävien yritysten tilanteita tämän päämäärän kannalta.

106 WDFG väittää ensimmäiseksi, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen määrittäessään päämäärää, jonka kannalta vertailu oli toteutettava riidanalaisen toimenpiteen valikoivuuden arvioinnin toisessa vaiheessa. Sen mukaan unionin yleinen tuomioistuin, joka jälleen poikkesi riidanalaisessa päätöksessä esitetystä, tulkitsi virheellisesti oikeuskäytäntöä, joka koskee verotoimenpiteen päämäärän määrittämistä. WDFG katsoo, että toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin sen mukaan antaa ymmärtää, unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö ei ole epäjohdonmukainen sen kysymyksen osalta, onko ”kyseessä olevasta toimenpiteestä” hyötyvien yritysten tilannetta ja sen soveltamisalan ulkopuolelle jäävien yritysten tilannetta verrattava toisiinsa kyseisen toimenpiteen päämäärän kannalta vai pikemminkin sen ”järjestelmän” päämäärän kannalta, ”jonka osa kyseinen toimenpide on”. WDFG:n mukaan kyseisten päämäärien on oltava samat ja jos näin ei ole, se johtuu siitä, että kansallinen lainsäätäjä on sisällyttänyt verojärjestelmään toimenpiteen, joka ei vastaa sen logiikkaa. Nyt käsiteltävissä asioissa todellinen järjestelmän päämäärä, jonka kannalta vertailu on toteutettava, on sen mukaan verotuksen neutraalisuus, kuten komissio itse totesi riidanalaisessa päätöksessä. Kyseessä on WDFG:n mukaan paljon yleisempi ja loogisempi päämäärä kuin unionin yleisen tuomioistuimen mainitsema vastaavuus liikearvon, jonka yritys saa hankkimalla omistusosuuksia yhtiöstä, kirjanpidollisen kohtelun ja verokohtelun välillä, sillä kaikki yhteisöverot poikkeavat lähtökohtaisesti kirjanpitoon kirjatun tuloksen määritelmästä.

107 Toiseksi WDFG katsoo, että unionin yleinen tuomioistuin totesi virheellisesti valituksenalaisen tuomion 121 kohdassa, että liikearvoa koskevien verosäännösten päämääränä on varmistaa tietty johdonmukaisuus liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä. WDFG:n mukaan tällainen toteamus on paitsi mielivaltainen myös täysin perusteeton, koska kaikki yhteisöverot poikkeavat lähtökohtaisesti kirjanpidollisesta tuloksesta. Erityisesti liikearvon kirjaamista kuluksi koskevien säännösten osalta WDFG väittää, ettei yhteisöverolaissa, sellaisena kuin sen koonnos on hyväksytty kuninkaan asetuksella 4/2004, tarkoitettujen eri vaihtoehtojen yhteisenä päämääränä ole johdonmukaisuuden varmistaminen liikearvon verokohtelun ja kirjanpidollisen kohtelun välillä, vaan kaksinkertaisen verotuksen välttäminen ja verotuksen neutraalisuuden varmistaminen.

108 Myös Espanjan kuningaskunta väittää, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen, koska se ei määrittänyt oikein viitejärjestelmän päämäärää eikä toteuttanut oikein WDFG-tuomiossa edellytettyä vertailua. Espanjan kuningaskunta katsoo, että sen lisäksi, että valituksenalaisessa tuomiossa viitejärjestelmä on määritelty eri tavalla kuin riidanalaisessa päätöksessä, unionin yleinen tuomioistuin totesi virheellisesti, että riidanalaisen toimenpiteen päämääränä oli varmistaa johdonmukaisuus liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä. Sen mukaan kirjanpitosääntö ja verosääntö eroavat monilta osin toisistaan liikearvon ja jopa sen kuluna kirjaamisen tunnustamisen osalta. Toisin kuin unionin yleinen

tuomioistuin katsoi, riidanalaisella toimenpiteellä tavoiteltu päämäärä on sen mukaan verotuksen neutraalisuus, jotta samankaltaiset investointipäätökset eivät perustu verotuksellisiin vaan taloudellisiin näkökohtiin.

109 Komissio vaatii näiden argumenttien hylkäämistä, koska se katsoo, että ne on jätettävä tutkimatta ja että ne ovat joka tapauksessa perusteettomia.

2. Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

a) Tutkittavaksi ottaminen

110 Komissio katsoo, ettei WDFG:n ainoan valitusperusteen toista osaa ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen kolmatta osaa kokonaisuudessaan voida ottaa tutkittavaksi. Se väittää, ettei esitettyjä argumentteja ole esitetty unionin yleisessä tuomioistuimessa tai ne koskevat tosiseikkoihin liittyviä kysymyksiä, kuten kansallisen oikeuden sisällön ja ulottuvuuden tulkintaa.

111 Komission esittämä ensimmäinen oikeudenkäyntiväite on hylättävä samoista syistä kuin ne, jotka on esitetty tämän tuomion 56–58 kohdassa. Asianosaisella on nimittäin oikeus vedota perusteisiin ja argumentteihin, jotka perustuvat valituksenalaiseen tuomioon itseensä ja joilla pyritään arvostelemaan oikeudellisesti sen oikeellisuutta. Valittajat voivat siis riitauttaa unionin yleisen tuomioistuimen toteamukset riippumatta siitä, etteivät ne esittäneet ensimmäisessä oikeusasteessa argumentteja, joilla pyritään erityisesti riitauttamaan riidanalainen päätös tältä osin.

112 Kun kyse on komission toisesta oikeudenkäyntiväitteestä, jonka mukaan valittajat pyrkivät riitauttamaan tosiseikkoja koskevia toteamuksia, jotka lähtökohtaisesti eivät ole unionin tuomioistuimen valvonnan kohteena, on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että lukuun ottamatta sitä tapausta, että tosiseikat ja näyttö on otettu huomioon vääristyneellä tavalla, näiden tosiseikkojen ja tämän näytön arviointi ei ole sellainen oikeuskysymys, että se sinänsä kuuluisi unionin tuomioistuimen valituksen yhteydessä harjoittaman valvonnan piiriin. Vasta kun unionin yleinen tuomioistuin on määrittänyt asian tosiseikaston tai arvioinut sitä, unionin tuomioistuin on SEUT 256 artiklan nojalla toimivaltainen harjoittamaan tämän tosiseikaston oikeudelliseen luonnehdintaan ja sen pohjalta tehtyihin oikeudellisiin päätelmiin kohdistuvaa valvontaa (tuomio 25.7.2018, komissio v. Espanja ym., C-128/16 P, EU:C:2018:591, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

113 Näin ollen silloin, kun valituksen yhteydessä tutkitaan unionin yleisen tuomioistuimen kansallisesta oikeudesta esittämiä arviointeja – jotka valtiontuen alalla ovat tosiseikkoja koskevia arviointeja – unionin tuomioistuin on toimivaltainen tutkimaan vain sen, onko kyseinen oikeus otettu huomioon vääristyneellä tavalla. Koska sitä vastoin valituksen yhteydessä unionin yleisen tuomioistuimen kansallisesta oikeudesta unionin oikeuden tietyn säännöksen valossa esittämän oikeudellisen luonnehdinnan tarkastelu on oikeuskysymys, se kuuluu unionin tuomioistuimen toimivaltaan (tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

114 Kuten tämän tuomion 70 kohdassa muistutetaan, unionin yleinen tuomioistuin ei myöskään missään tapauksessa voi korvata riidanalaisen toimen toteuttajan perusteluja omillaan, joten unionin tuomioistuin on valituksen yhteydessä toimivaltainen tutkimaan, onko unionin yleinen tuomioistuin toteuttanut tällaisen korvaamisen ja tehnyt siten oikeudellisen virheen.

115 Koska valittajat arvostelevat tämän tuomion 105–108 kohdassa tiivistetysti esitetyillä argumenteilla unionin yleistä tuomioistuinta lähinnä siitä, että se on korvannut omilla perusteluillaan perustelut, joita riidanalaisessa päätöksessä esitettiin sen päämäärän osalta, jonka kannalta riidanalaisella toimenpiteellä aikaan saadusta edusta hyötyvien yritysten ja sen ulkopuolelle jäävien yritysten tilanteiden rinnastettavuutta on tarkasteltava, nämä argumentit on otettava tutkittaviksi.

b) Asiakysymys

116 Ensinnäkin väite, joka on kohdistettu unionin yleisen tuomioistuimen toteamukseen, jonka mukaan oikeuskäytäntö on epäjohdonmukainen sen kysymyksen osalta, onko vertailu suoritettava tarkasteltavan toimenpiteen päämäärän vai sen järjestelmän päämäärän kannalta, johon se kuuluu, on hylättävä tehottomana.

117 WDFG nimittäin ainoastaan toteaa, että valinta näiden päämäärien välillä on yhdentekevä, koska niiden on lähtökohtaisesti oltava samat. Vaikka unionin yleisen tuomioistuimen arvioinnit, jotka koskevat unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön ulottuvuutta, olisivat virheellisiä, on näin ollen todettava, ettei WDFG riitauta unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 156 kohdassa esittämää toteamusta, jonka mukaan rinnastettavuutta koskeva tarkastelu on toteutettava valikoivuuden arvioinnin toisessa vaiheessa nimenomaan sen viitejärjestelmän päämäärän kannalta, johon tarkasteltava toimenpide kuuluu, eikä kyseisen toimenpiteen päämäärän kannalta.

118 Toiseksi valittajat esittävät väitteen, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin korvasi riidanalaisen päätöksen perustelut, jotka koskevat viitejärjestelmän päämäärän yksilöimistä, omilla perusteluillaan. Niiden mukaan valituksenalaisen tuomion 121 kohdassa mainittu päämäärä ”varmistaa tietty johdonmukaisuus liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä” ei saa vahvistusta riidanalaisesta päätöksestä eikä Espanjan kuningaskunnan hallinnollisen menettelyn aikana esittämistä huomautuksista. WDFG väittää lisäksi, että väite, jonka mukaan liikearvoa koskevilla verosäännöksillä pyritään tällaiseen päämäärään, on joka tapauksessa mielivaltainen ja perusteeton.

119 Nyt käsiteltävissä asioissa on todettava, ettei komissio mainitse riidanalaisessa päätöksessä missään vaiheessa, että sen yksilöimän viitejärjestelmän päämääränä olisi tietyn johdonmukaisuuden säilyttäminen liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä.

120 On totta, että unionin yleinen tuomioistuin viittaa valituksenalaisen tuomion 117–119 kohdassa tiettyihin riidanalaisessa päätöksessä esitettyihin toteamuksiin ja toteaa, että liikearvon verokohtelu riippuu arviointiperusteesta, joka liittyy siihen, tapahtuuko yritysten yhdistymistä vai ei, ja selittää riidanalaisen päätöksen 19 ja 99 perustelukappaleeseen viitaten, että tämä johtuu siitä, että itsenäisten yritysten omaisuuserien hankinnan tai luovutuksen taikka sulautumisen tai jakautumisen kautta syntyvä ”liikearvo – – kirjataan erillisenä aineettomana omaisuuseränä yhdistymisestä seuraavan yrityksen kirjanpitoon” (valituksenalaisen tuomion 117 kohta). Samoin väite, jonka mukaan liikearvon verokohtelu ”liittyy kirjanpitojärjestelmän logiikkaan” (valituksenalaisen tuomion 116 kohta), on jatkoa eräille komission näkemyksille, jotka sisältyvät riidanalaiseen päätökseen ja erityisesti sen 97–100 perustelukappaleeseen.

121 Unionin yleinen tuomioistuin kuitenkin katsoo itsenäisesti riidanalaiseen päätökseen nähden ja Espanjan oikeuden nojalla sovellettavista vero- ja kirjanpitosäännöistä tekemänsä tulkinnan perusteella, että yhteisöverolakiin, sellaisena kuin sen koonnos on hyväksytty kuninkaan asetuksella 4/2004, sisältyvien rahallisen liikearvon kirjaamista kuluksi koskevien sääntöjen päämääränä oli varmistaa johdonmukaisuus liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä ja että espanjalaisiin yhtiöihin investoivien yritysten tilanne on tämän päämäärän kannalta rinnastettavissa ulkomailla asuviin yhtiöihin investoivien yritysten tilanteeseen.

122 Näin ollen unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen, kun se korvasi riidanalaisen päätöksen perustelut omillaan.

123 On kuitenkin tutkittava, onko unionin yleisen tuomioistuimen tekemästä oikeudellisesta virheestä huolimatta joka tapauksessa hylättävä WDFG:n unionin yleisessä tuomioistuimessa nostaman kanteen ensimmäisen kanneperusteen toinen väite, jossa WDFG arvosteli komissiota siitä, ettei tämä ollut osoittanut, että omistusosuuksien hankkiminen Espanjassa asuvista yhtiöistä ja omistusosuuksien hankkiminen ulkomailla asuvista yhtiöistä ovat riidanalaisella toimenpiteellä tavoitellun verotuksen neutraalisuuden päämäärän kannalta rinnastettavissa toisiinsa.

124 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on nimittäin niin, että jos unionin yleisen tuomioistuimen tuomion perustelut ovat unionin oikeuden vastaisia, mutta tuomiolauselma on perusteltu muiden oikeudellisten perustelujen vuoksi, tällainen oikeudenvastaisuus ei ole omiaan johtamaan kyseisen tuomion kumoamiseen (tuomio 30.9.2003, Biret International v. neuvosto, C-93/02 P, EU:C:2003:517, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 14.10.2014, Buono ym. v. komissio, C-12/13 P ja C-13/13 P, EU:C:2014:2284, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

125 Tältä osin on muistutettava, että tämän tuomion 35 kohdassa mainitun oikeuskäytännön, johon unionin yleinen tuomioistuin viittasi perustellusti valituksenalaisen tuomion 145 kohdassa, mukaan rinnastettavuuden tarkastelu, joka on tehtävä valikoivuutta koskevan arvioinnin toisessa vaiheessa, on suoritettava viitejärjestelmän päämäärän eikä riidanalaisen toimenpiteen päämäärän kannalta.

126 Nyt käsiteltävissä asioissa valittajat väittävät, että viitejärjestelmän päämäärä, joka niiden mukaan on sama kuin riidanalaisen toimenpiteen päämäärä, on verotuksen neutraalisuuden säilyttäminen. Ne korostavat, että kun otetaan huomioon tämä tavoite, yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia kotimaisista yhtiöistä, ja yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomaisista yhtiöistä, ovat erilaisissa tilanteissa yritysten rajat ylittävien yhdistymisten esteiden vuoksi.

127 Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, riidanalaisen kaltainen toimenpide, jolla suositaan vientiä, voidaan katsoa valikoivaksi, jos se tuottaa hyötyä rajat ylittäviä toimia ja erityisesti investointitoimia toteuttaville yrityksille sellaisten yritysten vahingoksi, jotka ovat kyseisellä verojärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta tosiasiallisesti ja oikeudellisesti rinnastettavassa tilanteessa ja jotka toteuttavat samankaltaisia toimia valtion alueella (WDFG-tuomion 119 kohta).

128 Nyt käsiteltävissä asioissa unionin yleinen tuomioistuin totesi perustellusti valituksenalaisen tuomion 122 kohdassa, että yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä, ja yritykset, jotka hankkivat omistusosuuksia Espanjassa asuvista yhtiöistä, ovat liikearvon verokohtelulla tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. On nimittäin niin, että koska yritykset, jotka hankkivat ulkomaisia vähemmistöosuuksia, voivat olla riidanalaisen toimenpiteen edunsaajia,

vaikka yritysten yhdistymisten väitetyt esteet, joihin WDFG viittaa, eivät vaikuta niihin, ei voida väittää, että näiden esteiden vuoksi kyseessä olevan toimenpiteen edunsaajat olisivat erilaisessa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa kuin yritykset, jotka kuuluvat normaalin verojärjestelmän piiriin.

129 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että huolimatta oikeudellisesta virheestä, jonka unionin yleinen tuomioistuin teki korvatessaan viitejärjestelmän päämäärän määrittämisen tutkinnan yhteydessä riidanalaiseen päätökseen sisältyneet perustelut omilla perusteluillaan, WDFG:n ainoan valitusperusteen toinen osa ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen kolmas osa on hylättävä perusteettomina.

C WDFG:n ainoan valitusperusteen kolmas osa ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen neljäs osa, joiden mukaan todistustaakan jakamisessa on tehty oikeudellinen virhe

1. Asianosaisten lausumat

130 Valittajat väittävät, että unionin yleinen tuomioistuin käänsi todistustaakan, kun se ei tutkinut valikoivuutta koskevan arvioinnin ensimmäisessä ja toisessa vaiheessa, mitkä yritykset olivat verotuksen neutraalisuudesta muodostuvan viitejärjestelmän päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa, vaan siirsi tämän tutkinnan kolmanteen vaiheeseen. Tältä osin oikeuskäytännöstä ilmenee niiden mukaan, että toimenpiteen valikoivuuden arvioinnin ensimmäisessä ja toisessa vaiheessa komissiolla on todistustaakka siitä, että tilanteet ovat tavoitellun päämäärän kannalta rinnastettavissa toisiinsa.

131 Komissio katsoo, että valittajien argumentit on jätettävä tutkimatta ja että ne ovat joka tapauksessa perusteettomia.

2. Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

132 Ensinnäkin komission valittajien argumenteista esittämä oikeudenkäyntiväite on hylättävä samoista syistä kuin edellä tämän tuomion 56–58 kohdassa on esitetty. Asianosaisella on oikeus vedota perusteisiin ja argumentteihin, jotka perustuvat valituksenalaiseen tuomioon itseensä ja joilla pyritään arvostelemaan oikeudellisesti sen oikeellisuutta. Valittajat voivat siis riitauttaa unionin yleisen tuomioistuimen toteamukset riippumatta siitä, etteivät ne esittäneet ensimmäisessä oikeusasteessa argumentteja, joilla pyritään erityisesti riitauttamaan riidanalainen päätös tältä osin.

133 WDFG:n ainoan valitusperusteen kolmannen osan ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen neljännen osan perusteltavuuden osalta on todettava, että valittajat arvostelevat unionin yleistä tuomioistuinta nimenomaan siitä, että se otti huomioon sen, että kyseisellä toimenpiteellä tavoiteltiin verotuksen neutraalisuutta, vasta riidanalaisen toimenpiteen valikoivuuden arvioinnin kolmannessa vaiheessa eikä kyseisen arvioinnin ensimmäisessä ja toisessa vaiheessa.

134 Valittajien argumentit perustuvat siihen lähtökohtaan, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen katsoessaan, että viitejärjestelmän päämääränä on verotuksen neutraalisuutta koskevan periaatteen varmistamisen sijasta johdonmukaisuus liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä.

135 Tältä osin on riittävää todeta, että – kuten tämän tuomion 116–129 kohdassa esitetyistä seikoista ilmenee – vaikka unionin yleinen tuomioistuin katsoi virheellisesti, että viitejärjestelmän päämääränä oli johdonmukaisuus liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä, ei ole osoitettu, että verotuksen neutraalisuuden päämäärä olisi omiaan sulkemaan pois tuen valikoivuuden tätä seikkaa koskevan arvioinnin toisessa vaiheessa.

136 WDFG:n ainoan valitusperusteen kolmas osa ja Espanjan kuningaskunnan ainoan valitusperusteen neljäs osa on näin ollen hylättävä tehottomina.

D WDFG:n ainoan valitusperusteen neljäs osa, joka koskee suhteellisuusperiaatteen soveltamisessa tehtyä virhettä

1. Asianosaisten lausumat

137 WDFG vetoaa lähinnä siihen, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen arvioidessaan riidanalaisen toimenpiteen oikeasuhteisuutta ilman, että se olisi ensin arvioinut, olivatko kyseessä olevat tilanteet viitejärjestelmän oikein yksilöidyn päämäärän eli verotuksen neutraalisuuden päämäärän kannalta rinnastettavissa toisiinsa. Se väittää, että riidanalaisen toimenpiteen tarkastelussa suhteellisuusperiaatteen noudattamisen kannalta valikoivuuden arvioinnin kolmannessa vaiheessa ei ole mitään mieltä eikä se ole perusteltua käsiteltävissä asioissa. Vasta sen jälkeen, kun on tutkittu, kohdellaanko toimenpiteellä eri tavoin tilanteita, jotka ovat toimenpiteen päämäärän kannalta rinnastettavissa toisiinsa, on sen mukaan tutkittava, onko toimenpide oikeutettavissa sillä, että se kuuluu erottamattomasti sen järjestelmän, jonka osa se on, keskeisiin periaatteisiin ja onko se johdonmukaisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen mukainen.

138 Komissio katsoo, että WDFG:n ainoan valitusperusteen neljäs osa on tehoton ja joka tapauksessa perusteeton.

2. Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

139 On todettava, että WDFG:n argumentit perustuvat siihen olettamaan, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen siirtäessään riidanalaisen toimenpiteen suhteellisuusperiaatteen mukaisuuden arvioinnin valikoivuuden arvioinnin kolmanteen vaiheeseen.

140 Näitä argumentteja ei kuitenkaan voida hyväksyä, koska kuten oikeuskäytännöstä ilmenee, kysymys siitä, onko valikoiva etu suhteellisuusperiaatteen mukainen, nousee esiin valikoivuuden arvioinnin kolmannessa vaiheessa, jossa tutkitaan, voidaanko mainittu etu oikeuttaa asianomaisen jäsenvaltion verojärjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella. Tässä vaiheessa jäsenvaltiota kehotetaan osoittamaan, että toimenpiteen päämäärästä johtuva erilainen kohtelu

on suhteellisuusperiaatteen mukaista, koska sillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi, ja koska tätä tavoitetta ei voida saavuttaa vähemmän rajoittavilla toimenpiteillä (ks. vastaavasti tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 75 kohta).

141 Näin ollen myös WDFG:n ainoan valitusperusteen neljäs osa on hylättävä.

E WDFG:n ainoan valitusperusteen viides osa, joka koskee oikeudellista virhettä, joka liittyy rajat ylittävien sulautumisten mahdottomuuden ja ulkomaisten yhtiöiden omistusosuuksien hankkimisen väliseen syy–seuraus-suhteeseen

1. Asianosaisten lausumat

142 WDFG väittää lähinnä, että valituksenalaisen tuomion 180–189 kohdassa esitettyjä perusteluja, jotka liittyvät valikoivuuden arvioinnin kolmanteen vaiheeseen, rasittaa oikeudellinen virhe, koska unionin yleinen tuomioistuin vaati Espanjan kuningaskuntaa esittämään näyttöä siitä, että ”ulkomaisten sulautumisten mahdottomuuden ja ulkomaisten omistusosuuksien hankkimisen välillä on syy–seuraus-suhde”. WDFG väittää yhtäältä, että kyseisissä perusteluissa viitataan arviointiperusteeseen, jota ei esitetä riidanalaisessa päätöksessä ja joka jopa on ristiriidassa kyseisen päätöksen pääasiallisen sisällön kanssa, ja toisaalta, että unionin yleisen tuomioistuimen pyytämää näyttöä ei ole mahdollista toimittaa.

143 Komissio vaatii tämän osan hylkäämistä.

2. Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

144 On todettava, että valituksenalaisen tuomion 180–189 kohdassa, joita WDFG:n ainoan valitusperusteen viides osa yksinomaisesti koskee, unionin yleinen tuomioistuin esitti syyt, joiden vuoksi Espanjan kuningaskunta ei ollut osoittanut, että riidanalaisella toimenpiteellä neutralisoitiin normaalin järjestelmän oletettavasti rankaisevat vaikutukset.

145 Unionin yleinen tuomioistuin jatkoi kuitenkin ylimääräisenä huomautuksena analyysiään sen olettaman perusteella, että tämä olisi osoitettu (valituksenalaisen tuomion 190–198 kohta). Unionin yleisen tuomioistuimen toteamus, jonka mukaan komissio ei tehnyt virhettä katsoessaan, ettei Espanjan kuningaskunta ollut osoittanut riidanalaisella toimenpiteellä käyttöönotettua erilaista kohtelua oikeutetuksi, ei siis perustu ainoastaan WDFG:n ainoan valitusperusteen viidennessä osassa tarkoitettuihin valituksenalaisen tuomion perusteluihin.

146 Oikeuskäytännön mukaan valituksen yhteydessä peruste, joka koskee valituksenalaisen tuomion jotain perustelua, on tehoton ja se on näin ollen hylättävä, kun kyseisen tuomion tuomiolauselman tueksi on oikeudellisesti riittävällä tavalla muita perusteluja. Nyt käsiteltävissä asioissa on todettava, että vaikka oletettaisiin, että viides osa on perusteltu, se on hylättävä tehottomana siltä osin kuin sen perusteella ei voida kumota valituksenalaista tuomiota, koska sen tuomilauselma on edelleen perusteltu muiden perustelujen perusteella (ks. vastaavasti tuomio 29.3.2011, Anheuser-Busch v. Budějovický Budvar, C-96/09 P, EU:C:2011:189, 211 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

147 Tämän vuoksi WDFG:n ainoan valitusperusteen viides osa on hylättävä tehottomana.

F WDFG:n ainoan valitusperusteen kuudes osa, joka koskee oikeudellista virhettä tutkittaessa sitä, voidaanko riidanalainen toimenpide jakaa osiin määräysvallan prosenttiosuuden mukaan

1. Asianosaisten lausumat

148 WDFG arvostelee unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että tämä hylkäsi sen kanneperusteen, jonka mukaan komission arvioinnissa ei eroteltu toisistaan vähemmistöosuuksien hankintaa ja enemmistöosuuksien hankintaa. WDFG korostaa yhtäältä, että kaikki liiketoimet, jotka se on toteuttanut riidanalaisella toimenpiteellä luodun järjestelmän yhteydessä, ovat johtaneet määräysvallan saamiseen hankitussa yhtiössä, ja toisaalta, että Espanjan kuningaskunta oli pyytänyt komissiota arvioimaan eriytetysti kyseistä kahta tilannetta. WDFG:n mukaan oikeuskäytännöstä ilmenee, että komission on suoritettava tutkittavana olevan toimenpiteen osalta eriytetty arviointi, mikäli asianomainen jäsenvaltio tätä pyytää. Se, että riidanalainen toimenpide voidaan erotella osiin, perustuu komission kyseistä toimenpidettä tarkastellessaan noudattamaan menettelyyn, joka johti WDFG:n mukaan kolmeen erilaiseen päätökseen.

2. Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

149 WDFG:n ainoan valitusperusteen kuudennessa osassa arvostellaan valituksenalaisen tuomion 206–215 kohtaa, joissa unionin yleinen tuomioistuin tutki, oliko komissiolla velvollisuus erotella toisistaan eri liiketoimet, joihin riidanalaista toimenpidettä sovellettiin.

150 Nyt käsiteltävissä asioissa on todettava, että valituksenalaisen tuomion perustelut, jotka on esitetty kyseisissä kohdissa ja joilla pyrittiin vastaamaan WDFG:n väitteisiin, joiden mukaan komission oli eroteltava toisistaan määräysvallan saamiseen johtava omistusosuuksien hankkiminen ulkomailla asuvista yhtiöistä ja muut omistusosuuksien hankkimiset voidakseen todeta, ettei riidanalaisen toimenpiteen soveltaminen ensin mainittuihin johtanut siihen, että kyseistä toimenpidettä olisi pidettävä valtiontukena, ovat ylimääräisiä perusteluja.

151 WDFG:n väite, jonka mukaan komission oli toteutettava tällainen erottelu, hylättiin ensisijaisesti valituksenalaisen tuomion 205 kohdassa, jossa unionin yleinen tuomioistuin totesi lähinnä, että riidanalaisella toimenpiteellä liikearvon verokohtelussa aikaansaatu epäjohdonmukaisuus olisi saatu aikaan siinäkin tapauksessa, että riidanalaisesta toimenpiteestä voitaisiin hyötyä vain hankittaessa enemmistöosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä.

152 Kuten tämän tuomion 146 kohdassa muistutetaan, valituksen yhteydessä sellainen peruste, joka koskee valituksenalaisen tuomion ylimääräistä perustelua, on tehoton ja se on näin ollen hylättävä, kun kyseisen tuomion tuomiolauselman tueksi on oikeudellisesti riittävällä tavalla muita perusteluja.

153 WDFG:n argumentit, jotka se esitti ainoan valitusperusteensa kuudennessa osassa, ovat joka tapauksessa perusteettomia.

154 On totta, että komissiolla on tutkintansa päätteeksi tekemässään päätöksessä mahdollisuus harkintavaltaansa käyttäessään kohdella ilmoitetun tukijärjestelmän edunsaajia eri tavoin niiden tiettyjen ominaisuuksien tai sellaisten edellytysten perusteella, jotka ne täyttävät. Kuten unionin yleinen tuomioistuin korosti perustellusti valituksenalaisen tuomion 206 kohdassa, komission tehtävänä ei sitä vastoin ollut määrätä riidanalaisen päätöksen yhteydessä niistä riidanalaisen

toimenpiteen soveltamisedellytyksistä, joiden perusteella se olisi voinut tietyissä tilanteissa olla katsomatta sitä tueksi. Tämä kysymys nimittäin kuuluu Espanjan viranomaisten ja komission välillä kyseistä järjestelmää ilmoitettaessa, minkä olisi pitänyt tapahtua ennen sen käyttöönottamista, käytävään keskusteluun.

155 Nyt käsiteltävissä asioissa WDFG arvosteli ensimmäisessä oikeusasteessa nostamassaan kanteessa komissiota lähinnä siitä, että tämä ei erotellut toisistaan määräysvallan saamiseen johtavia omistusosuuksien hankkimisia ulkomailla asuvista yhtiöistä ja muita omistusosuuksien hankkimisia voidakseen todeta, että riidanalaisen toimenpiteen soveltaminen ensin mainittuihin ei johtanut siihen, että kyseistä toimenpidettä olisi pidettävä valtiontukena. Tältä osin unionin yleinen tuomioistuin muistutti valituksenalaisen tuomion 212 kohdassa, että kyseessä olevalla toimenpiteellä aikaansaadun erilaisen kohtelun perusteltavuuden toteen näyttäminen on kyseessä olevan jäsenvaltion asia ja sen asia on myös muuttaa kyseisen toimenpiteen sisältöä tai soveltamisedellytyksiä, jos ilmenee, että se on perusteltavissa vain osittain. Unionin yleinen tuomioistuin ei kuitenkaan tehnyt oikeudellista virhettä, kun se totesi valituksenalaisen tuomion 214 kohdassa, että vaikka komission muodollisen tutkintamenettelyn aikana tekemästä enemmistöosuuksien hankkimista koskevasta tarkastelusta olisikin komission ja Espanjan kuningaskunnan välillä keskusteltu nimenomaisesti jälkimmäisen esittämien, asiakirjoilla todistettujen pyyntöjen johdosta, WDFG:n väite on joka tapauksessa hylättävä nyt käsiteltävien asioiden olosuhteissa.

156 Näin ollen WDFG:n ainoan valitusperusteen kuudes osa on hylättävä tehottomana ja joka tapauksessa perusteettomana.

157 Koska yhtäkään kummankin valittajan valituksensa tueksi esittämän ainoan valitusperusteen osista ei ole hyväksytty, valitukset on hylättävä kokonaisuudessaan.

V Oikeudenkäyntikulut

158 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 184 artiklan 2 kohdassa määrätään, että jos valitus on perusteeton, unionin tuomioistuin tekee ratkaisun oikeudenkäyntikuluista. Kyseisen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan, jota sovelletaan työjärjestyksen 184 artiklan 1 kohdan nojalla valituksen käsittelyyn, asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut.

159 Nyt käsiteltävissä asioissa on niin, että koska komissio on vaatinut valittajien velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja ne ovat hävinneet asian, ne on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut nyt käsiteltävissä muutoksenhakuasioissa ja unionin yleisessä tuomioistuimessa käydyissä menettelyissä.

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

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

1) **Valitukset hylätään.**

2) **World Duty Free Group SA ja Espanjan kuningaskunta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan, ja ne velvoitetaan korvaamaan Euroopan komission oikeudenkäyntikulut.**

3) **Saksan liittotasavalta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.**

Allekirjoitukset