



Tuomiot asiassa C-50/19 P Sigma Alimentos Exterior v. komissio, yhdistetyissä asioissa C-51/19 P World Duty Free Group v. komissio ja C-64/19 P Espanja v. komissio, asiassa C-52/19 P Banco Santander v. komissio, yhdistetyissä asioissa C-53/19 P Banco Santander ja Santusa v. komissio ja C-65/19 P Espanja v. komissio, asiassa C-54/19 P Axa Mediterranean v. komissio ja asiassa C-55/19 P Prosegur Compañía de Seguridad v. komissio

Media ja lehdistö

Unionin tuomioistuin hylkää valitukset unionin yleisen tuomioistuimen tuomioista, joissa vahvistetaan rahallisen liikearvon (goodwill) kuluna vähentämistä koskevan Espanjan verojärjestelmän luokitteluun sisämarkkinoille soveltumattomaksi valtiontueksi

Euroopan parlamentin jäsenten esitettyä useita kirjallisia kysymyksiä ja yksityisen toimijan tehtyä komissiolle kantelun komissio aloitti vuonna 2007 muodollisen tutkintamenettelyn siitä, onko Espanjan lainsäädäntö, joka koskee rahallisen liikearvon (goodwill) kuluna vähentämistä, EUT-sopimuksen valtiontukisääntöjen mukainen tilanteessa, jossa Espanjassa verotuksellisesti asuvat yhtiöt hankkivat omistusosuuksia muista yrityksistä.

Espanjan yhteisöverolakiin vuonna 2001 lisätyn verotoimenpiteen (jäljempänä kyseessä oleva verotoimenpide) nojalla rahallinen liikearvo, joka johtuu siitä, että Espanjassa verotuksellisesti asuva yritys hankkii vähintään viiden prosentin omistusosuuden ulkomaisesta yhtiöstä, voidaan vähentää kuluna Espanjassa verotuksellisesti asuvan yrityksen yhteisöveron määräytymisperusteesta sillä edellytyksellä, että se omistaa kyseisen omistusosuuden yhtäjaksoisesti vähintään vuoden ajan. Sitä vastoin Espanjassa verovelvollisten yritysten omistusosuudet muista Espanjassa verotuksellisesti asuvista yrityksistä eivät anna mahdollisuutta rahallisen liikearvon vähentämiseen kuluna muutoin kuin tilanteessa, jossa yritykset yhdistyvät.

Komissio totesi 28.10.2009¹ ja 12.1.2011² tekemillään päätöksillä (jäljempänä riidanalaiset päätökset), että kyseessä oleva verotoimenpide muodosti sisämarkkinoille soveltumattoman tukijärjestelmän, ja velvoitti Espanjan perimään myönnettyt tuet takaisin.

Unionin yleinen tuomioistuin, jossa oli vireillä useita Espanjaan sijoittautuneiden yritysten³ nostamia kumoamiskanteita, kumosi kyseiset päätökset 7.11.2014 antamallaan tuomioilla⁴, joissa se katsoi, ettei komissio ollut osoittanut kyseessä olevan verotoimenpiteen valikoivuutta – valikoivuus on yksi niistä välttämättömistä ja kumulatiivisista kriteereistä, joiden perusteella kansallinen toimenpide voidaan luonnehtia valtiontueksi.

Komission tekemien valitusten seurauksena unionin tuomioistuin kumosi kyseiset tuomiot lähinnä sillä perusteella, että ne perustuivat edun valikoivuutta koskevan edellytyksen

¹ Espanjan soveltamasta, omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan liikearvon kirjaamisesta kuluksi, C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) 28.10.2009 tehty komission päätös 2011/5/EY (EUVL 2011, L 7, s. 48).

² 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) 12.1.2011 annettu komission päätös 2011/282/EU (EUVL 2011, L 135, s. 1). Tästä päätöksestä tehtiin kaksi oikaisua, jotka julkaistiin Euroopan unionin virallisessa lehdessä 3.3.2011 ja 26.11.2011.

³ Mm. Autogrill España SA (nykyisin World Duty Free Group SA), Banco Santander SA ja Santusa Holding SL.

⁴ Tuomio 7.11.2014, Autogrill España v. komissio (T-219/10, EU:T:2014:939) ja tuomio 7.11.2014 Banco Santander ja Santusa v. komissio (T-399/11, EU:T:2014:938; lehdistötiedote nro 145/14).

virheelliseen soveltamiseen, ja palautti asiat unionin yleiseen tuomioistuimeen⁵. Palautetuissa asioissa unionin yleinen tuomioistuin vahvisti kyseessä olevan verotoimenpiteen valikoivuuden ja hylkäsi riidanalaisista päätöksistä nostetut kumoamiskanteet⁶.

Unionin tuomioistuin, jonka käsiteltävänä olevat valitukset ovat tällä kertaa tehneet valittajina olevat yritykset ja Espanjan kuningaskunta (jäljempänä valittajat), hylkää nämä valitukset ja täsmentää verotoimenpiteiden valikoivuutta koskevaa oikeuskäytäntöään.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

Unionin tuomioistuin hylkää aluksi komission esittämät tutkimatta jättämistä koskevat perusteet, joiden mukaan tiettyjä valittajien valituksissaan esittämiä väitteitä ei ollut esitetty unionin yleisessä tuomioistuimessa.

Tältä osin unionin tuomioistuin muistuttaa, että perusteilla ja argumenteilla, jotka perustuvat valituksenalaiseen tuomioon itseensä ja joilla pyritään arvostelemaan oikeudellisesti sen oikeellisuutta, ei voida katsoa muutettavan oikeudenkäynnin kohdetta siitä, mikä se oli unionin yleisessä tuomioistuimessa. Näin ollen argumentit, joilla valittajat arvostelevat päätelmiä, jotka unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt siitä oikeudellisesta ratkaisusta, jonka se on tehnyt sille esitettyjen kanneperusteiden osalta, voidaan ottaa tutkittaviksi.

Kyseessä olevan verotoimenpiteen valikoivuudesta unionin tuomioistuin täsmentää tämän jälkeen, että **pelkästään se seikka, että kyseinen toimenpide on luonteeltaan yleinen, koska se voi lähtökohtaisesti hyödyttää kaikkia yhteisöverovelvollisia yrityksiä sen mukaan, toteuttavatko ne tiettyjä liiketoimia vai eivät, ei sulje pois sitä, että se voi olla valikoiva.** Oikeuskäytännössä on nimittäin todettu, että valikoivuusedellytys täyttyy, kun komissio pystyy osoittamaan, että tällainen toimenpide on poikkeus kyseisessä jäsenvaltiossa sovellettavasta normaalista verojärjestelmästä ja että toimenpiteen konkreettisena vaikutuksena on se, että otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat normaalilla verojärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.

Voidakseen luokitella kansallisen verotoimenpiteen valikoivaksi komission on noudatettava kolmivaiheista menetelmää. Ensinnäkin sen on **yksilöitävä** jäsenvaltiossa sovellettava **yleinen tai normaali verojärjestelmä**. Tämän jälkeen sen on **osoitettava, että kyseessä oleva verotoimenpide poikkeaa kyseisestä viitejärjestelmästä** siten, että sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten yritysten välillä, jotka ovat yleisellä tai normaalilla verojärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Lopuksi sen on **tarkistettava, onko käyttöön otettu erilainen kohtelu oikeutettua**, koska se johtuu sen järjestelmän luonteesta tai rakenteesta, jonka osa verotoimenpide on.

Näiden seikkojen perusteella unionin tuomioistuin tarkastelee **yhdistetyissä asioissa C-51/19 P ja C-64/19 P, asiassa C-52/19 P, yhdistetyissä asioissa C-53/19 P ja C-65/19 P, asiassa C-54/19 P ja asiassa C-55/19 P** valittajien väitettä, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin teki virheen viitejärjestelmää määrittäessään.

Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin korostaa, että viitejärjestelmän määrittämisen on perustuttava kansallisen oikeuden nojalla sovellettavien sääntöjen sisällön, niiden keskinäisen vuorovaikutuksen ja niiden konkreettisten vaikutusten objektiiviseen tarkasteluun. Tämän vuoksi on todettava, että jos kyseessä olevaa verotoimenpidettä ei voida erottaa asianomaisen jäsenvaltion

⁵ Tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. ([C-20/15 P](#) ja [C-21/15 P](#), EU:C:2016:981; lehdistötiedote nro [139/16](#)).

⁶ 15.11.2018 annetut tuomiot Banco Santander v. komissio ([T-227/10](#)), Sigma Alimentos Exterior v. komissio ([T-239/11](#), ei julkaistu, EU:T:2018:781), Axa Mediterranean v. komissio ([T-405/11](#), ei julkaistu, EU:T:2018:780), Prosegur Compañía de Seguridad v. komissio ([T-406/11](#), ei julkaistu, EU:T:2018:793), World Duty Free Group v. komissio ([T-219/10 RENV](#), EU:T:2018:784) ja Banco Santander ja Santusa v. komissio ([T-399/11 RENV](#), EU:T:2018:787; lehdistötiedote nro [175/18](#)).

yleisestä verojärjestelmästä, viitejärjestelmänä on käytettävä tätä järjestelmää. Sitä vastoin jos ilmenee, että kyseessä oleva 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. Lisäksi viitejärjestelmää määrittäessään komission on otettava huomioon kyseessä olevan jäsenvaltion määrittämät veron olennaiset ominaispiirteet. Valikoivuuden arvioinnin ensimmäisessä vaiheessa ei sen sijaan tule ottaa huomioon päämääriä, joita lainsäätäjä on tavoitellut tarkasteltavaa toimenpidettä hyväksyessään.

Nyt esillä olevassa asiassa unionin tuomioistuin katsoo ensinnäkin, että **riidanalaisista päätöksistä ilmenee selvästi, että komission käyttämä viitejärjestelmä muodostuu yhteisöverojärjestelmän yleisistä säännöksistä, joilla säännellään liikearvoa yleisesti.**

Tämän jälkeen unionin tuomioistuin hylkää valittajien väitteen, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin oli viitejärjestelmän määrittämiseksi tukeutunut sääntelytekniikkaan, jonka kansallinen lainsäätäjä oli valinnut kyseessä olevan verotoimenpiteen toteuttamiseksi, eli pääsäännöstä tehtävän poikkeuksen käyttöön ottamiseen.

Tältä osin unionin tuomioistuin toteaa, ettei se, että kansallinen lainsäätäjä käyttää tiettyä sääntelytekniikkaa, kuten pääsäännöstä tehtävän poikkeuksen käyttöön ottamista, voi olla riittävää valikoivuuden arvioinnin kannalta merkityksellistä viitejärjestelmää määrittäessä. Tällaisella poikkeusluonteella voi kuitenkin olla merkitystä, jos siitä seuraa, kuten nyt esillä olevassa asiassa, että kaksi toimijoiden ryhmää eli poikkeavan toimenpiteen piiriin kuuluvat ja yleisen verojärjestelmän piiriin jäävät toimijat erotellaan toisistaan ja niitä kohdellaan lähtökohtaisesti eri tavoin. Tästä seuraa, että **unionin yleinen tuomioistuin otti perustellusti kyseessä olevan verotoimenpiteen valikoivuutta arvioidessaan muiden seikkojen ohella huomioon sen, että kyseinen toimenpide oli poikkeus pääsäännöstä.**

Asiassa C-50/19 P unionin tuomioistuin vahvistaa muun muassa, että **kansallinen toimenpide voi olla valikoiva siinäkin tapauksessa, että toimenpiteeseen perustuvan edun saaminen ei riipu yrityksen vaan sen liiketoimen erityispiirteistä, jonka se päättää toteuttaa tai jättää toteuttamatta.** Toimenpide voidaan siis katsoa valikoivaksi siinäkin tapauksessa, ettei siinä määritetä ennakkoon tiettyä edunsaajaryhmää ja että kaikilla asianomaisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneilla yrityksillä niiden koosta, oikeudellisesta muodosta, toimialasta tai muista niille tunnusomaisista piirteistä riippumatta on potentiaalisesti oikeus tähän toimenpiteeseen perustuvaan etuun, kunhan ne toteuttavat tiettyntyyppisen investointitoimen. **Valikoivuuden toteaminen** ei nimittäin välttämättä perustu siihen, etteivät tietyt yritykset voi hyötyä kyseessä olevaan toimenpiteeseen perustuvasta edusta ominaispiirteidensä vuoksi, vaan se **voi perustua yksinkertaisesti siihen toteamukseen, että vaikka jokin liiketoimi on rinnastettavissa sellaiseen liiketoimeen, joka on kyseisen edun myöntämisen edellytyksenä, se ei silti oikeuta kyseiseen etuun, joten se hyödyttää tämän vuoksi ainoastaan niitä yrityksiä, jotka päättävät toteuttaa viimeksi mainitun liiketoimen.**

Lopuksi unionin tuomioistuin toteaa, että kun **unionin yleinen tuomioistuin kaikissa kyseessä olevissa asioissa** yksilöi valikoivuuden arvioinnin toisessa vaiheessa viitejärjestelmän tavoitteeksi tietyn johdonmukaisuuden varmistamisen liikearvon verokohtelun ja sen kirjanpidollisen kohtelun välillä, se korvasi riidanalaisten päätösten perustelut omilla perusteluillaan ja **teki** näin ollen **oikeudellisen virheen.**

Tämä virhe ei kuitenkaan ole omiaan johtamaan valituksenalaisten tuomioiden kumoamiseen, koska niiden tuomiolauselmät ovat perusteltuja muiden oikeudellisten perustelujen vuoksi. Tältä osin unionin tuomioistuin muistuttaa, että unionin yleinen tuomioistuin viittasi perustellusti oikeuskäytäntöön, jonka mukaan rinnastettavuuden tarkastelu, joka on tehtävä valikoivuutta koskevan arvioinnin toisessa vaiheessa, on suoritettava viitejärjestelmän päämäärän eikä riidanalaisen toimenpiteen päämäärän kannalta. **Unionin yleinen tuomioistuin totesi siis perustellusti, että yritykset, jotka hankkivat omistussuosuuksia ulkomailta asuvista yhtiöistä, ja yritykset, jotka hankkivat omistussuosuuksia Espanjassa asuvista yhtiöistä, ovat liikearvon**

verokohtelulla tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Tältä osin valittajat eivät erityisesti olleet kenneet näyttämään toteen, että yritykset, jotka hankkivat omistuosuuksia ulkomailla asuvista yhtiöistä, olisivat erilaisessa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa, joka näin ollen ei olisi rinnastettavissa sellaisten yritysten tilanteeseen, jotka hankkivat omistuosuuksia Espanjassa.

MUISTUTUS: Euroopan unionin tuomioistuin käsittelee valituksia, joissa haetaan muutosta unionin yleisen tuomioistuimen antamiin tuomioihin ja määräyksiin oikeuskysymyksissä. Lähtökohtaisesti valituksella ei ole lykkäävää vaikutusta. Jos valitus tutkitaan ja hyväksytään, unionin tuomioistuin kumoaa unionin yleisen tuomioistuimen päätöksen. Jos asiassa on mahdollista antaa ratkaisu, unionin tuomioistuin voi tehdä sen. Muussa tapauksessa unionin tuomioistuimen on siirrettävä asia unionin yleiseen tuomioistuimeen, jota sen valituksesta antama ratkaisu sitoo.

Tämä on tiedotusvälineiden käyttöön tarkoitettu epävirallinen asiakirja, joka ei sido Euroopan unionin tuomioistuinta.

Tuomion koko teksti asiassa [C-50/19 P](#), yhdistetyissä asioissa [C-51/19 P ja C-64/19 P](#), asiassa [C-52/19 P](#), yhdistetyissä asioissa [C-53/19 P ja C-65/19 P](#), asiassa [C-54/19 P](#) ja asiassa [C-55/19 P](#) julkaistaan CURIA-sivustolla tuomioiden julistamispäivänä.

Lisätietoja: Gitte Stadler ☎ +352 4303 3127.

Kuvia tuomion julistamisesta on saatavilla sivustolla [Europe by Satellite](#) ☎ +32 2 296 4106