Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GIOVANNI PITRUZZELLA
15 päivänä lokakuuta 2020 [1]

Asia C-362/19 P

Euroopan komissio
vastaan

Fútbol Club Barcelona

Muutoksenhaku – Valtiontuki – Eräille ammattilaisjalkapalloseuroille myönnetty tuki – SEUT 107 artiklan 1 kohta – Edun käsite – Tukijärjestelmä – Edullisempi verokanta, jota sovelletaan vain seuroihin, jotka voivat valita oikeudelliseksi muodokseen voittoa tavoittelemattoman yhteisön – Epäedullisempi verovähennys – Vaikutus

1. Tämä asia koskee Euroopan komission valitusta, jossa kyseinen toimielin vaatii unionin tuomioistuinta kumoamaan 26.2.2019 annetun tuomion Fútbol Club Barcelona v. komissio (T-865/16, EU:T:2019:113), jossa unionin yleinen tuomioistuin on Fútbol Club Barcelonan (jäljempänä FC Barcelona) kanteen johdosta kumonnut valtiontuesta SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), jonka Espanja on toteuttanut eräiden jalkapalloseurojen hyväksi, 4.7.2016 annetun päätöksen [2] (jäljempänä riidanalainen päätös).

2. Unionin yleinen tuomioistuin on valituksenalaisessa tuomiossa pääasiallisesti arvostellut komissiota siitä, ettei tämä ollut valtiontuen edunsaajina pitämiinsä jalkapalloseuroihin sovellettavaa verojärjestelmää arvioidessaan riittävästi tutkinut tässä järjestelmässä säädetyn satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevan vähennyksen merkitystä todetessaan, että kyse oli SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta edusta. Unionin yleinen tuomioistuin on lisäksi arvostellut komissiota siitä, ettei tämä ollut tutkintamenettelyn aikana pyytänyt tältä osin riittävästi tietoja.

3. Käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimella on tilaisuus selventää, minkä tyyppinen arviointi komission on tehtävä ja mitä tekijöitä tämän on tarkasteltava, jotta se voisi katsoa, että kyse on SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta edusta, erityisesti sellaisten poikkeavien verojärjestelmien osalta, joissa säädetään järjestelmän piiriin kuuluvia yhteisöjä koskevasta edullisemmasta verokannasta.

[1] Alkuperäinen kieli: italia.

[2] EUVL 2016, L 357, s. 1.

I Tosiseikat

4. Urheilusta 15.10.1990 annetussa laissa 10/1990 (Ley 10/1990 del Deporte, jäljempänä laki 10/1990)[3] kaikki ammattimaisesti toimivat espanjalaiset urheiluseurat (clubes deportivos) velvoitettiin muuttamaan oikeudellinen muotonsa urheilun alalla toimivaksi osakeyhtiöksi (jäljempänä urheiluosakeyhtiö). Lain tarkoituksena oli edistää seurojen toiminnan vastuullisempaa johtamista mukauttamalla niiden oikeudellista muotoa.

5. Lakiin 10/1990 tehdyssä seitsemännessä lisäyksessä säädettiin kuitenkin poikkeuksesta sellaisten ammattimaisesti toimivien jalkapalloseurojen osalta, joiden tase oli ollut lain antamista edeltäneiden vuosien aikana ylijäämäinen. Tämä poikkeus tarkoitti, että näillä seuroilla oli käytössään optio jatkaa toimintaansa urheiluseurana. Ainoat ammattilaisjalkapalloseurat, jotka kuuluivat tämän poikkeuksen soveltamisalaan, olivat FC Barcelona ja kolme muuta seuraa (Club Atlético Osasuna, Athletic Club ja Real Madrid Club de Fútbol (jäljempänä Real Madrid)), jotka kaikki käyttivät tämän option.

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

7. Euroopan komissio ilmoitti 18.12.2013 päivätyllä kirjeellä Espanjan kuningaskunnalle päätöksestään aloittaa SEUT 108 artiklan 2 kohdassa määrätty menettely voittoa tavoittelemattomia yhteisöjä koskevan verojärjestelmän piiriin kuuluvien ammattilaisjalkapalloseurojen mahdollisesta edullisemmasta verokohtelusta urheiluosakeyhtiöihin sovellettavan järjestelmän piiriin kuuluviin yhteisöihin nähden.

8. Komissio katsoi riidanalaisessa päätöksessä, että Espanjan kuningaskunta oli ottanut lailla 10/1990 lainvastaisesti käyttöön FC Barcelonalle, Club Atlético Osasunalle, Athletic Clubille ja Real Madridille myönnetyn edullisemman yhteisöveroverokohtelun muodossa toteutetun tuen SEUT 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti.[4] Komissio katsoi lisäksi, ettei kyseinen järjestelmä soveltunut sisämarkkinoille, ja tämän vuoksi se määräsi Espanjan kuningaskunnan lopettamaan kyseisen järjestelmän soveltamisen ja perimään verovuodesta 2000 alkaen tuensaajilta takaisin maksetun yhteisöveron ja sen yhteisöveron määrän erotuksen, jonka ne olisivat olleet velvollisia maksamaan, jos niiden oikeudellinen muoto olisi ollut urheiluosakeyhtiö, ja totesi erityisesti, että näin on, jollei tuki ole vähämerkityksistä tukea.[5]

II Menettely unionin yleisessä tuomioistuimessa ja valituksenalainen tuomio

9. FC Barcelona nosti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 7.12.2016 toimittamallaan kannekirjelmällä riidanalaisesta päätöksestä kumoamiskanteen, jossa se esitti viisi kanneperustetta.

3 BOE nro 249, 17.10.1990, s. 30397.

4 Riidanalaisen päätöksen 1 artikla.

5 Ks. riidanalaisen päätöksen 2 artikla ja 4 artiklan 1 ja 4 kohta.

10. Valituksenalaisessa tuomiossa unionin yleinen tuomioistuin on ensin hylännyt FC Barcelonan ensimmäisen kanneperusteen [6] ja sen jälkeen hyväksynyt toisen kanneperusteen, joka koski yhtäältä SEUT 107 artiklan 1 kohdan vastaista arviointivirhettä sen osalta, onko käsiteltävässä asiassa kyse edusta, ja toisaalta hyvän hallinnon periaatteen loukkaamista edun olemassaoloa tutkittaessa.

11. Unionin yleinen tuomioistuin on tältä osin katsonut ennen kaikkea, että kun arvioidaan, onko laissa 10/990 säädetty toimenpide omiaan tuottamaan etua, voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmän eri osatekijöitä on tarkasteltava yhdessä, siltä osin kuin ne muodostavat *erottamattoman kokonaisuuden*, jota on muutettu lailla 10/1990 vain siltä osin kuin on kyse sen henkilöllisestä soveltamisalasta. [7]

12. Unionin yleinen tuomioistuin on tämän vuoksi katsonut, että oli tutkittava, oliko komissio näyttänyt riidanalaisessa päätöksessä oikeudellisesti riittävällä tavalla toteen, että voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmä oli kokonaisuutena tarkasteltuna omiaan asettamaan siitä etua saaneet yhteisöt sitä tilannetta edullisempaan tilanteeseen, jossa ne olisivat olleet, jos niiden olisi pitänyt toimia urheiluosakeyhtiön muodossa. [8]

13. Unionin yleinen tuomioistuin on ennen kaikkea todennut, että riidanalaisen järjestelmän neljään edunsaajaseuraan oli kyseessä olevana ajanjaksona tosiasiallisesti sovellettu edullisempaa nimellisverokantaa urheiluosakeyhtiön muodossa toimiviin seuroihin verrattuna. [9] Unionin yleinen tuomioistuin on kuitenkin lisäksi todennut, että Real Madrid oli hallinnollisen menettelyn aikana tuonut esiin, että satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskeva vähennys oli urheiluosakeyhtiöillä ollut suurempi kuin voittoa tavoittelemattomilla yhteisöillä ja että kyseinen vähennys saattoi tilanteen mukaan olla joskus erittäin merkittävä. [10]

14. Unionin yleinen tuomioistuin on todennut, että komissio oli riidanalaisessa päätöksessä katsonut, ettei urheiluosakeyhtiöihin sovellettavasta verovähennysten suuremmasta enimmäismäärästä saadulla suhteellisella edulla tasapainotettu voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettua edullisempaa verokantaa, yhtäältä sen perusteella, ettei ollut esitetty näyttöä siitä, että kyseinen verovähennysjärjestelmä oli ”lähtökohtaisesti ja pitemmällä aikavälillä edullisempi”, ja toisaalta sen perusteella, että verovähennys myönnettiin ”vain tietyissä tilanteissa, jotka eivät ole pysyviä”. [11]

15. Unionin yleinen tuomioistuin on tässä yhteydessä katsonut, että komissio, jolla oli todistustaakka siitä, että sellainen voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmä tuotti etua, jonka eri osatekijöitä ei voitu käsiteltävässä asiassa erottaa toisistaan, ei voinut päätellä, että kyse on tällaisesta edusta, osoittamatta, ettei verovähennysten porrastamisella siten, että ne ovat voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen kannalta epäedullisempia kuin urheiluosakeyhtiöiden kannalta, kompensoitu alemmasta nimellisverokannasta saatua etua. [12] Unionin yleinen

6 FC Barcelonan ensimmäinen kanneperuste koski SEUT 49 artiklan, luettuna yhdessä SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan kanssa, ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 16 artiklan rikkomista. Ks. valituksenalaisen tuomion 25–37 kohta.

7 Ks. valituksenalaisen tuomion 53 kohta (kursivointi tässä).

8 Valituksenalaisen tuomion 54 kohta.

9 Valituksenalaisen tuomion 55 kohta.

10 Valituksenalaisen tuomion 57 kohta.

11 Valituksenalaisen tuomion 58 kohta, jossa viitataan riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 68 perustelukappaleeseen.

12 Valituksenalaisen tuomion 59 kohta.

tuomioistuin on tältä osin todennut, että komissio saattoi pyytää sille hallinnollisen menettelyn yhteydessä kuuluvien tutkintavelvollisuuksien rajoissa tiedot, jotka näyttivät merkityksellisiltä tältä osin tehtävän arvioinnin kannalta. [13]

16. Verovähennyksen saamisen ehdollisuutta koskevan toteamuksen osalta unionin yleinen tuomioistuin on katsonut, ettei ehdollisuus riitä perusteeksi katsoa, että kyse on edusta. Se on tältä osin todennut yhtäältä, että verovähennys voi itsessään olla tukea, mikä oikeuttaa sen ehdollisuudesta huolimatta sen, että se otetaan huomioon edun olemassaoloa tutkittaessa. Se on toisaalta todennut, että koska riidanalaisessa päätöksessä ei ole arvioitu verovähennysten lykkäämistä koskevia mahdollisuuksia, päätöksestä puuttuu arviointi sellaisesta kyseisen veromekanismin vaikutusten mahdollisesta ajallisesta tasoittumisesta, joka voisi kompensoida komission esiin tuoman seikan, ettei verohyvitys ole ”pysyvä”. [14]

17. Unionin yleinen tuomioistuin on edellä esiin tuodun perusteella katsonut, ettei komissio ollut täyttänyt oikeudellisesti riittävällä tavalla todistustaakkaa siitä, että riidanalainen toimenpide tuotti etua edunsaajilleen.

18. Tämän johdosta unionin yleinen tuomioistuin on kumonnut riidanalaisen päätöksen tutkimatta FC Barcelonan muita argumentteja ja kanneperusteita.

III Asianosaisten vaatimukset

19. Komissio vaatii valituksessaan, että unionin tuomioistuin kumoaa valituksenalaisen tuomion, palauttaa asian unionin yleiseen tuomioistuimeen ja määrää, että oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin.

20. FC Barcelona ja Espanjan kuningaskunta vaativat, että unionin tuomioistuin hylkää komission valituksen ja velvoittaa komission korvaamaan oikeuskäyntikulut.

IV Valituksen tarkastelu

A Yhteenveto asianosaisten lausumista

21. Komissio esittää valituksessaan vain yhden valitusperusteen, joka koskee SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomista. Tässä ainoassa valitusperusteessa on kaksi osaa.

22. Valitusperusteen ensimmäisessä osassa komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisia virheitä arvioidessaan tutkintaa, joka komission on tehtävä sen määrittämiseksi, tuottaako verojärjestelmä etua edunsaajilleen. Komissio arvostelee unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että tämä on pitänyt tarpeellisena paitsi arviointia, joka kohdistuu kyseessä olevan järjestelmän kriteereihin (kuten edullisempaan verokantaan), jotka ovat sellaisia, että toimenpiteestä etua saava voi niiden johdosta päästä tilanteeseen, joka on edullisempi kuin muiden, yleisen järjestelmän piiriin kuuluvien yritysten tilanne, myös arviointia, joka koskee tähän järjestelmään liittyviä epäedullisia seikkoja, jotka riippuvat järjestelmän ulkopuolisista olosuhteista ja ovat omiaan vaihtelemaan verovuodesta toiseen (kuten satunnaisten voittojen

[13] Ibidem.

[14] Valituksenalaisen tuomion 60 kohta.

uudelleeninvestointia koskeva verovähennys, joka riippuu edunsaajayritysten tekemistä investointipäätöksistä), vaikka nämä epäedulliset seikat ovat sattumanvaraisia eikä niillä pystytä järjestelmällisesti neutralisoimaan etua eikä niitä voida ennakoida tutkittaessa kyseistä verojärjestelmää etukäteen.

23. Komissio väittää ensinnäkin, että toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin on todennut,[15] riidanalaisessa päätöksessä on arvioitu vain tukijärjestelmää mutta ei sen lisäksi yksittäisiä tukia. Komission mukaan unionin yleinen tuomioistuin on tulkinnut virheellisesti sekä riidanalaista päätöstä että asetuksen 2015/1589[16] 1 artiklan d alakohtaa. Komissio saattoi siis oikeuskäytännön mukaan rajoittua arvioimaan verojärjestelmän yleispiirteitä osoittaakseen, että valtiontuen kriteerit täyttyvät, eikä sen tarvinnut tutkia kyseisen tuen tosiasiallista toteutumista kunkin edunsaajaseuran osalta. Tällainen konkreettinen toteutuminen olisi kuulunut määrittää takaisinperintäajankohtana.

24. Toiseksi komissio väittää, että oikeuskäytännön mukaan sen pitäisi arvioidessaan kansallista toimenpidettä, joka saattaa olla valtiontukea, tarkastella asiaa tutkittavana olevan verojärjestelmän säätämisajankohdan kannalta ja suorittaa etukäteisarviointi määrittääkseen, onko järjestelmä omiaan antamaan edun. Valtiontuen olemassaoloa määritettäessä toimenpidettä, joka on toteutettu ilmoittamatta sitä etukäteen, ei nimittäin voida kohdella edullisemmin kuin ilmoitettua toimenpidettä.

25. Komission mukaan tästä seuraa, että edun olemassaolon kriteeriä arvioitaessa ratkaiseva seikka on toimenpiteen kyky tuottaa etua. Tämän vuoksi sillä, että jälkikäteisten seikkojen perusteella voidaan osoittaa, että tietyssä määrässä tapauksia etu ei ole toteutunut, ei voi olla ratkaisevaa merkitystä edun olemassaoloa arvioitaessa, ja näin on sitäkin suuremmalla syyllä silloin, kun komission on arvioitava tukijärjestelmää. Kun järjestelmästä johtuvat haitat tiettynä verovuonna kompensoivat täysin siitä johtuvat edut, etu ei ole toteutunut kyseisenä verovuonna, joten asianomaisen edunsaajan osalta ei tarvitse suorittaa mitään takaisinperintää kyseiseltä verovuodelta.

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

27. Komissio myöntää, että käsiteltävässä tapauksessa voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmässä säädettiin pienemmästä satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevasta verovähennyksestä kuin yleisessä yhteisöverojärjestelmässä. Komission mukaan unionin yleinen tuomioistuin on kuitenkin tehnyt oikeudellisen virheen arvioidessaan voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmään liittyvien edullisten ja epäedullisten seikkojen välistä yhteyttä. Komissio katsoo nimittäin, että jos tietty järjestelmä sisältää myös joitakin haittoja tai epäedullisia seikkoja, jotka toteutuvat vain järjestelmän ulkopuolisten ja verovuodesta toiseen vaihtelevien olosuhteiden johdosta, näitä seikkoja ei voida pitää edun neutralisoivina seikkoina, jollei niillä ole tähän etuun sellaista yhteyttä, joka on omiaan takaamaan edun neutralisoinnin kaikkina verovuosina. Komission mukaan näin ei kuitenkaan ole nyt käsiteltävässä tapauksessa.

[15] Ks. valituksenalaisen tuomion 69 kohdan loppu.

[16] Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 13.7.2015 annettu neuvoston asetus (EU) 2015/1589 (EUVL 2015, L 248, s. 9).

28. Komissio toteaa ensinnäkin, että vaikka verokanta ja satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevan vähennyksen prosenttimäärä ovat osa sekä yleistä järjestelmää että voittoa tavoittelemattomia yhteisöjä koskevaa erityisjärjestelmää, vähennysten määrä riippuu kuitenkin järjestelmän ulkopuolisesta tekijästä, joka ei millään tavalla liity verokannan soveltamiseen. Se liittyy nimittäin investointipolitiikkaan, jota kukin seura päättää noudattaa pelaajasiirroissa tiettynä verovuotena. Kyse on näin ollen sattumanvaraisesta ja edullisemman verokannan soveltamisesta aiheutuvaan etuun liittymättömästä seikasta, jonka vaikutus voidaan mitata vasta silloin, kun etu kunakin verovuotena toteutuu. Toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin on katsonut, tätä seikkaa ei siis voida arvioida niin, ettei sitä eroteta edullisemman verokannan soveltamisesta, sillä tämä on jo luonteenomaisesti omiaan tuottamaan etua sen kohteena oleville seuroille.

29. Toiseksi komissio toteaa, ettei kyseinen järjestelmä takaa, että siihen liittyvät epäedulliset seikat neutralisoivat järjestelmällisesti siitä aiheutuvat edut. Käsiteltävässä asiassa verokantaa sovelletaan voittoihin, kun taas vähennys perustuu joidenkin satunnaisten voittojen uudelleeninvestointeihin, ja nimenomaisesti jalkapallon alalla nämä voitot ovat käytännössä peräisin pelaajasiirroista. Tästä seuraa, etteivät kyseiset kaksi verojärjestelmään liittyvää seikkaa ole keskenään vertailukelpoisia, eivätkä ne tämän vuoksi voi neutralisoida toisiaan.

30. Kolmanneksi komissio toteaa, että edun todellista toteutumista arvioidaan kultakin verovuodelta maksettavan vuotuisen veron yhteydessä ja että se on siten omiaan vaihtelemaan vuodesta toiseen. Tällainen toteutuminen sisältää lisäksi verohyvitykset, joita seurat voivat saada kunakin verovuonna ja joita ei voida määrittää etukäteen.

31. Ainoan valitusperusteensa toisessa osassa komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen, koska se on tulkinnut virheellisesti huolellisuusvelvoitetta ja komission todistustaakkaa edun olemassaolosta. Unionin yleinen tuomioistuin on valituksenalaisen tuomion 59 kohdassa virheellisesti arvostellut komissiota siitä, ettei tämä ollut pyytänyt tietoja, joiden perusteella se olisi pystynyt osoittamaan, ettei verovähennysten porrastamisella siten, että ne ovat voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen kannalta epäedullisempia kuin urheiluosakeyhtiöiden kannalta, kompensoitu alemmasta verokannasta saatua etua. Kun otetaan huomioon ainoan valitusperusteen ensimmäisessä osassa esitetyt näkökohdat, tällainen näyttö ei ollut tarpeen. Unionin yleinen tuomioistuin vaatii itse asiassa, että komission on tutkittava jälkikäteen toimenpiteen toteuttamisen jälkeisiä tietoja. Kyseessä olevan verojärjestelmän säätämisajankohtana olisi nimittäin ollut aineellisesti mahdotonta ennakoida, miten alennettu verokanta yhdistyy satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevan verovähennyksen perusteella vähennettävissä olevaan määrään. Sen kaltainen edun toteutumista koskeva jälkikäteisarviointi, jota unionin yleinen tuomioistuin itse asiassa vaatii, ei komission mukaan kuitenkaan ole tarpeen valtiontuesta koituvan edun olemassaolon toteen näyttämiseksi. Ratkaisu, johon unionin yleinen tuomioistuin on päätynyt, suosii näin ollen ilmoittamattomia tukijärjestelmiä suhteessa ilmoitettuihin tukijärjestelmiin.

32. Komissio kiistää lopuksi FC Barcelonan väitteet, joiden mukaan eräät komission argumentit ovat tehottomia. Komissio katsoo, että vaikka FC Barcelona luonnehtii näitä kysymyksiä ja argumentteja tehottomiksi, se tosiasiallisesti vetoaa niiden tutkittavaksi ottamisen edellytysten puuttumiseen.

33. FC Barcelona väittää aluksi, että eräät komission valituksessaan esittämät argumentit ja seikat ovat tehottomia. Sen mukaan komissio vetoaa ensinnäkin uusiin tosiseikkoihin ja esittää uutta näyttöä. Toiseksi komissio pitää toteen näytettyinä tosiseikkakysymyksiä, jotka on valituksenalaisessa tuomiossa todettu paikkansapitämättömiksi. Lisäksi eräät riidanalaista päätöstä koskevat komission toteamukset eivät vastaa todellisuutta.

34. Asiakysymyksen osalta FC Barcelona toteaa komission ainoan valitusperusteen ensimmäisestä osasta ennen kaikkea, ettei kyseessä oleva toimenpide ole tukijärjestelmä, vaan se muodostuu yksittäisistä tuista nimenomaisesti yksilöidyille neljälle seuralle. FC Barcelonan mukaan komissio on riidanalaisessa päätöksessä itse asiassa kuvaillut vain neljälle yhteisölle suunnattua toimenpidettä ja täsmentänyt, ettei toimenpide voi hyödyttää mitään muuta seuraa.

35. FC Barcelona väittää seuraavaksi, että voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmällä ei ole annettu kyseisille neljälle seuralle mitään etua. Oikeudelliselta kannalta Espanjan verojärjestelmä on laadittu siten, että sillä pyritään verotuksen neutraalisuuteen, ja siis siten, että voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin ja kaupallisiin toimijoihin sovellettava todellinen verokanta on sama. Käytännön näkökulmasta edun olemassaolon kannalta ratkaiseva merkitys on oltava vaikutuksilla eikä oikeudellisella muodolla, ja oikeuskäytännön mukaan on tarpeen arvioida kaikkia kyseessä olevaan oikeudelliseen järjestelmään sisältyviä seikkoja ja siten sekä niitä, joilla myönnetään etu, että niitä, jotka kompensoivat sen, sekä niiden kumulatiivisia vaikutuksia.

36. Käsiteltävässä tapauksessa velvollisuus muuttaa oikeudellinen muoto urheiluosakeyhtiöksi oli FC Barcelonan mukaan vaikuttanut paitsi verokantaan myös sovellettavien vähennysten tasoon. Tästä seuraa, että kyseessä olevan kansallisen toimenpiteen asianmukainen arviointi olisi edellyttänyt paitsi valtiontuen olemassaolon tunnustamista puoltavien todisteiden ja näytön myös valtiontuen puuttumista osoittavien todisteiden ja näytön huomioon ottamista. Komissio on näin ollen tehnyt edun olemassaoloa arvioidessaan kaksinkertaisen virheen, koska yhtäältä se on keskittynyt nimellisverokantaan, vaikka merkitystä olisi pitänyt olla todellisella verokannalla, ja koska toisaalta silloin, kun verojärjestelmässä – kuten nyt kyseessä olevan kaltaisessa verojärjestelmässä – säädetään verohyvityksistä, joiden vaikutukset voidaan jakaa useille verovuosille, arvioinnin olisi pitänyt koskea keskipitkää ja pitkää aikaväliä.

37. Komission ainoan valitusperusteen toisesta osasta FC Barcelona toteaa, että puolueettomuus- ja huolellisuusvelvoitteet edellyttivät, että komission on arvioitava toimenpiteen kaikkia vaikutuksia, mukaan lukien vaikutuksia, jotka kompensoivat tai neutralisoivat mahdollisen edun.

38. FC Barcelonan mukaan komissio ensinnäkin sekoittaa edun olemassaolon tuen määrän määrittämiseen. Edun käsite on sama yksittäisten tukien ja tukijärjestelmien osalta. Oikeuskäytännössä ei anneta komissiolle toimivaltaa arvioida toimenpiteen vaikutuksia osittain, niin että se ottaa huomioon vain vaikutukset, joista koituu etua (kuten nimellisverokanta), muttei vaikutuksia, jotka kompensoivat edun (kuten vähennykset). Komissio on riidanalaisessa päätöksessä jättänyt arvioimatta järjestelmän eri yleisiä piirteitä, kuten sovellettavia vähennyksiä, näiden vähennysten tavanomaisuutta merkityksellisillä markkinoilla tai verohyvitysten merkitystä.

39. Toiseksi se, että on tehtävä etukäteisarvio, ei estä ottamasta huomioon vähennyksiä. FC Barcelonan mukaan komissiolla nimittäin on toimivalta pyytää kyseiseltä jäsenvaltiolta arvioita toimenpiteen vaikutuksesta tai laskelmia sen vaikutuksesta aikaisempina verovuosina. Kun on

kyse toimenpiteistä, jotka on toteutettu mutta joita ei ole ilmoitettu, huomioon voidaan ottaa tapa, jolla järjestelmä toimii käytännössä. Riidanalaisessa päätöksessä ei missään tapauksessa ole tehty mitään etukäteisarviota.

40. Kolmanneksi FC Barcelonan mukaan siitä, että komissio on velvollinen toteuttamaan hallinnollisen menettelyn huolellisesti ja puolueettomasti, voidaan päätellä, että komissio on velvollinen arvioimaan yhtä intensiivisesti sekä tuen olemassaoloa että tuen puuttumista osoittavia seikkoja. Tämän vuoksi komissio ei voi keskittyä yksinomaan seikkoihin, jotka osoittavat tuen olemassaolon. Sen olisi näin ollen pitänyt tarkastella todellista verokantaa ottamalla huomioon hallinnollisen menettelyn aikana esiin tuodut vähennykset.

41. Neljänneksi FC Barcelona tuo esiin, että komission velvollisuus näyttää edun olemassaolo toteen edellyttää tutkimaan kaikki yhteisvaikutukset, joita toimenpiteellä on edunsaajiin. Ei siis riitä, että arvioidaan pelkkää nimellisverokantaa. Myöskään pelkkään nimellisverokantojen vertailuun perustuva näyttö ei ole riittävä, koska verojärjestelmä muodostuu sellaisten normien kokonaisuudesta, joihin sisältyvät myös vähennykset, veron perustan laskentaa koskevat säännöt ja vapautukset. Kun – kuten tässä tapauksessa – komissiolle esitetään todiste, joka saattaa osoittaa, ettei etua ole, komissio on velvollinen hankkimaan tarvittavat tiedot pyytämällä niitä asianomaiselta jäsenvaltiolta.

42. Espanjan kuningaskunta huomauttaa aluksi, että virheet, joita on tapahtunut arvioitaessa, ovatko verotoimenpiteet luonteeltaan valtiontukea, ovat omiaan vaikuttamaan perussopimuksissa määrättyyn toimielinten väliseen tasapainoon, koska SEUT 107 artiklassa ei anneta komissiolle itsenäistä sääntelyvaltaa yhteisöverojen alalla. Espanjan kuningaskunnan mukaan verokanta on veronkantoa koskevan oikeudellisen järjestelmän olennainen osa ja kuuluu jäsenvaltioiden verotuksellisen autonomiaan ja toimivaltaan. Komission puutteellinen tutkinta heikentää siten jäsenvaltioiden toimivaltuuksia.

43. Seuraavaksi on Espanjan kuningaskunnan mukaan ollut virhe katsoa, että pelkkä erilaisen verokannan olemassaolo merkitsee valtiontukea. Vaikka verokanta on minkä tahansa verotuksellisen toimenpiteen olennainen osa, valtiontuen olemassaolon perusteeksi ei riitä, että todetaan, että kyseinen verojärjestelmä etukäteen tutkittuna on omiaan antamaan vuotuisen edun pelkästään alemman verokannan olemassaolon perusteella, ilman että arvioidaan, sovelletaanko verohyvityksiä. Tällainen lähestymistapa johtaa siihen, että katsotaan, että mahdollinen yritysten välinen verokantojen ero merkitsee edun myöntämistä, mikä ei pidä paikkaansa. Espanjan hallituksen mukaan järkevä kansallinen lainsäätäjä suunnittelee verotuksellisen toimenpiteen niin, että se ottaa huomioon sekä verokannan että vähennysten soveltamisen vaikutukset. Vähennyksiä ei siten voida pitää verokannan vahvistamiseen liittymättömänä seikkana eikä myöskään ulkoisista tekijöistä riippuvana sattumanvaraisena seikkana.

44. Käsiteltävässä asiassa sen arviointi, miten satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskeva verovähennys on Espanjan vero-oikeudessa kehittynyt tehtyjen eri lainsäädäntömuutosten johdosta, osoittaa, että lainsäätäjä on verokantoja vahvistaessaan ottanut huomioon verovelan rajoittamista koskevia tekijöitä. On siten olemassa selvä yhteys sovellettavan verokannan ja sovellettavan vähennysprosentin määräämisen välillä, kun otetaan huomioon verovelan määrään vaikuttavat ja siten toisiinsa tiivistii liittyvät tekijät. Verokantaa ei näin ollen voitu irrottaa muista verojärjestelmän osatekijöistä, mikä johtuu sekä satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevan vähennyksen tärkeydestä erityisesti ammattilaisjalkapalloilun alalla että kyseisen vähennyksen toistuvuudesta.

45. Espanjan kuningaskunta väittää lopuksi, että unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisessa tuomiossa edellyttämä todistustaakan taso ei ole oikeuskäytännössä edellytetyn mukaista korkeampi. Komissiolta vaaditun huolellisen ja puolueettoman valvonnan pitää taata, että komissiolla on lopullisen päätöksen antaessaan siihen tarvittavat mahdollisimman täydelliset ja luotettavat tiedot. Espanjan kuningaskunnan mukaan näin ei kuitenkaan ole ollut käsiteltävässä asiassa.

B Oikeudellinen tarkastelu

46. Kun otetaan huomioon, että komission ainoan valitusperusteen kaksi osaa, joista ensimmäinen koskee SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun olemassaolon toteamiseen tarvittavaa arviointia koskevia oikeudellisia virheitä ja toinen huolellisuusvelvoitteen ja todistustaakan virheellistä arviointia tältä osin, liittyvät toisiinsa tiiviisti, on käsitykseni mukaan tarkoituksenmukaista käsitellä näitä kahta osaa yhdessä. Ennen ainoan valitusperusteen tarkastelua on kuitenkin syytä tutkia väitteitä, joita FC Barcelona on esittänyt komission argumentaation eräiden osien tutkittavaksi ottamisen edellytyksistä.

1. Komission eräiden väitteiden ja valitukseen liitetyn asiakirjan tutkittavaksi ottaminen

47. FC Barcelona väittää aluksi, että eräät komission väitteet sekä asiakirja, jonka komissio on liittänyt valitukseen todisteena, ovat tehottomia. Kuten komissio on todennut, FC Barcelonan tältä osin esittämät väitteet eivät koske niinkään tehottomuutta kuin tutkittavaksi ottamisen edellytysten puuttumiseen liittyviä seikkoja.

48. FC Barcelona väittää ensinnäkin, että komissio on valituksessaan vedonnut uusiin tosiseikkoihin ja esittänyt uusia todisteita. FC Barcelonan mukaan komissio on ennen kaikkea väittänyt ensimmäistä kertaa, että satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskeva verovähennys on sattumanvarainen ja yhteisöveron nimellisverokannasta riippumaton tekijä. Komissio on väitteensä toteen näyttääkseen esittänyt todisteena uuden asiakirjan, joka sisältää FC Barcelonan ja Real Madridin vuosina 1991–2019 tekemiä siirtoja koskevat numerotiedot. Lisäksi komissio on johtanut uusia tosiseikkakysymyksiä, jotka ovat tehottomia ja joka tapauksessa kansallisen lainsäädännön kannalta virheellisiä, kun se on ensimmäistä kertaa väittänyt valituksessaan, että satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevien vähennysten osalta sovellettava veron peruste on eri kuin se, johon verokantaa sovelletaan, että ennen vuotta 2011 vähennys ei voinut ylittää veron kokonaismäärää ja että vuodesta 2012 alkaen vähennys on voinut olla enintään 25 prosenttia veron kokonaismäärästä.

49. Tässä yhteydessä on muistutettava, että kuten SEUT 256 artiklan 1 kohdan toisesta alakohdasta ja Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 58 artiklan ensimmäisestä kohdasta ilmenee, muutosta voidaan hakea vain oikeuskysymyksiä koskevilta osin. Näin ollen ainoastaan unionin yleinen tuomioistuin on toimivaltainen määrittämään ratkaisun perustaksi asetettavan tosiseikaston ja arvioimaan sitä sekä selvitysaineistoa.[17] Unionin tuomioistuin ei etenkään ole muutoksenhaun yhteydessä toimivaltainen arvioimaan tosiseikkoja uudelleen sellaisten todisteiden perusteella, joita ei ole esitetty unionin yleisessä tuomioistuimessa.[18]

[17] Ks. esim. tuomio 28.5.2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos v. komissio (C-309/19 P, EU:C:2020:401, 10 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[18] Määräys 28.11.2018, Le Pen v. parlamentti (C-303/18 P, ei julkaistu, EU:C:2018:962, 78 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50. Lisäksi unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 170 artiklan 1 kohdan mukaan muutoksenhaussa ei voida muuttaa oikeudenkäynnin kohdetta siitä, mikä se oli unionin yleisessä tuomioistuimessa. Unionin tuomioistuin on muutoksenhakumenettelyssä siten toimivaltainen arvioimaan ainoastaan sitä oikeudellista ratkaisua, joka on tehty ensimmäisessä oikeusasteessa esitetyistä perusteista.[19] Valittajalla on kuitenkin oikeus tehdä valitus ja vedota unionin tuomioistuimessa perusteisiin, jotka perustuvat valituksenalaiseen tuomioon ja joilla pyritään arvostelemaan oikeudellisesti sen oikeellisuutta.[20]

51. Unionin yleinen tuomioistuin on valituksenalaisessa tuomiossa kumonnut riidanalaisen päätöksen pääosin ja arvostellut komissiota siitä, ettei tämä ollut suorittanut riittävän perusteellista tutkintaa eikä siten täyttänyt oikeudellisesti riittävällä tavalla todistustaakkaa siitä, että kyseinen toimenpide tuotti etua edunsaajilleen.[21] Komissio ei etenkään ollut ottanut riidanalaisessa toimenpiteessä kyseessä olleen alan eli ammattilaisjalkapalloalan erityisyyttä huomioon satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevan verovähennyksen merkityksen kannalta ja oli siten tehnyt oikeudellisen virheen ja laiminlyönyt huolellisuusvelvoitteensa.[22]

52. Unionin yleinen tuomioistuin ei sitä vastoin ole ottanut valituksenalaisessa tuomiossa aineellisesti lopullista kantaa siihen, ovatko kyseessä olevan toimenpiteen edunsaajat saaneet edun. Unionin yleinen tuomioistuin ei nimittäin ole ratkaissut, olivatko nämä vähennykset todella kompensoineet edun, joka johtui edullisemman verokannan soveltamisesta kyseisiin neljään seuraan, ja oliko kyseisellä järjestelmällä siten suosittu näitä seuroja niihin rinnastettavissa oleviin, yleisen verojärjestelmän piiriin kuuluviin yhteisöihin nähden.

53. FC Barcelonan väitteestä, jonka mukaan komissio ensimmäistä kertaa vasta valituksessa luonnehtii kyseessä olevaa vähennystä sattumanvaraiseksi ja nimellisestä yhteisöverokannasta riippumattomaksi seikaksi, on tässä yhteydessä todettava, että komissio väittää ainoan valitusperusteensa ensimmäisessä osassa, että unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen katsoessaan, että komissio oli poikkeavasta verojärjestelmästä johtuvan edun olemassaolon määrittääkseen velvollinen ottamaan huomioon – koska sitä ei voida erottaa muista järjestelmään liittyvistä seikoista – epäedullisen seikan (tässä tapauksessa kyseisen vähennyksen), joka toteutuu vain sellaisten järjestelmän ulkopuolisten ja vaihtelevien olosuhteiden (tässä asiassa seurojen investointipoliittisten valintojen) perusteella, joilla ei voida taata edun neutralisointia kaikkina verovuosina. Tältä kannalta eli sellaisen verojärjestelmään liittyvän seikan kannalta, joka riippuu verojärjestelmän ulkopuolisista ja verovuodesta toiseen vaihtelevista olosuhteista, komissio luonnehtii kyseistä vähennystä sattumanvaraiseksi ja yhteisöverokannasta riippumattomaksi tekijäksi.

54. Komission esiin tuoma peruste koskee seikkoja, jotka sen on otettava huomioon, kun se arvioi verojärjestelmää määrittääkseen, onko se omiaan antamaan edunsaajilleen edun. Kyse on oikeudellisesta perusteesta, jolla kiistetään unionin yleisen tuomioistuimen tuomiossa annetun oikeudellisen ratkaisun oikeellisuus, joten se voidaan ottaa tutkittavaksi. Peruste liittyy lisäksi

[19] Ks. esim. tuomio 29.7.2019, Bayerische Motoren Werke ja Freistaat Sachsen v. komissio (C-654/17 P, EU:C:2019:634, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[20] Ks. tuomio 29.11.2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall ym. v. komissio (C-176/06 P, ei julkaistu, EU:C:2007:730, 17 kohta); tuomio 10.4.2014, komissio v. Siemens Österreich ym. (C-231/11 P–C-233/11 P, EU:C:2014:256, 102 kohta) ja viimeksi tuomio 19.3.2020, ClientEarth v. komissio (C-612/18 P, ei julkaistu, EU:C:2020:223, 15 kohta).

[21] Ks. valituksenalaisen tuomion 59–67 kohta.

[22] Ks. valituksenalaisen tuomion 69 kohta.

sekä riidanalaisessa päätöksessä (erityisesti sen 68 kohdassa) tehtyyn arviointiin että valituksenalaiseen tuomioon sisältyvään päättelyyn.[23] Edellä todetusta seuraa, että käsitykseni mukaan FC Barcelonan tätä seikkaa koskevaa oikeudenkäyntiväitettä ei voida hyväksyä.

55. Sitä vastoin valitukseen liitetyn uuden asiakirjan osalta on todettava, että kuten komissio itsekin myöntää vastauksessaan, asiakirjalla on tarkoitus osoittaa, etteivät kyseiset vähennykset joinakin verovuosina tosiasiallisesti neutralisoineet etua, joka johtui edullisemman verokannan soveltamisesta kyseisiin seuroihin. Kysymys on siten uudesta todisteesta, jota ei ollut esitetty unionin yleisessä tuomioistuimessa, jolla on tarkoitus näyttää toteen tosiseikkoja ja jota ei edellä 49 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan voida tällaisena ottaa tutkittavaksi.

56. Siltä osin kuin on kyse komission uusista väitteistä, jotka koskevat kansallista oikeutta, katson, että koska ne on esitetty riidanalaisen päätöksen perustelujen täydentämiseksi satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevaan vähennykseen liittyvän lainsäädännön sisällön osalta, niitä ei voida ottaa tutkittaviksi eikä siten ottaa huomioon.[24]

57. FC Barcelona väittää toiseksi, että komissio pitää toteen näytettyinä tosiseikkoja, jotka on valituksenalaisessa tuomiossa todettu paikkansapitämättömiksi. Ei etenkään pidä paikkaansa, että komissio olisi riidanalaisessa päätöksessä osoittanut, että voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettava verojärjestelmä oli edullisempi kuin kaupallisiin yhtiöihin sovellettava.

58. Katson tässä yhteydessä, ettei FC Barcelonan arvostelemalla komission väitteellä ole tarkoitus kyseenalaistaa unionin yleisen tuomioistuimen tosiseikasta tekemää toteamusta, sillä – kuten edellä olevasta 52 kohdasta ilmenee – unionin yleinen tuomioistuin ei ole lausunut siitä, kumpi järjestelmä on konkreettisesti edullisempi. Tämä väite on ymmärrettävä pikemminkin sen kysymyksen yhteydessä, onko komissio käsiteltävässä asiassa näyttänyt riittävällä tavalla toteen SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun olemassaolon, ja tämä kysymys liittyy komission valituksen kohteeseen itseensä.

59. Katson lopuksi, että kun otetaan huomion edellä 52 kohdassa todettu, kaikki asianosaisten kirjelmissään esittämät argumentit, jotka koskevat sitä, aiheutuuko kyseessä olevasta poikkeavasta verojärjestelmästä konkreettisesti haittoja, jotka ovat omiaan kompensoimaan voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettavasta edullisemmasta verokannasta koituvan edun, on jätettävä tutkimatta, koska ne eivät liity unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisessa tuomiossa antamaan oikeudelliseen ratkaisuun.

2. Oikeuskäytännöstä johdettavat periaatteet, jotka koskevat SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun, erityisesti verotuksellisen edun, olemassaolon toteamista

60. Jotta komission unionin yleisen tuomioistuimen tuomioon kohdistamia moitteita pystyttäisiin arvioimaan aineellisesti, on mielestäni tarkoituksenmukaista muistuttaa eräistä periaatteista, jotka on oikeuskäytännössä kehitetty SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun, erityisesti verotuksellisen edun, olemassaolon toteamisen osalta.

[23] Ks. valituksenalaisen tuomion 57–60 kohta, jotka tukevat päätelmää, jonka unionin yleinen tuomioistuin tekee tuomion 67 kohdassa.

[24] Oikeuskäytännöstä ilmenee nimittäin, ettei perustelujen puuttumista voida korjata sillä, että asianosainen saa päätöksen perustelut tietoonsa unionin tuomioistuimissa käytävän oikeudenkäyntimenettelyn aikana (ks. tuomio 13.6.2013, Versalis v. komissio, C-511/11 P, EU:C:2013:386, 141 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

a) Edun ja erityisesti verotuksellisen edun käsite

61. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisen toimenpiteen luonnehtiminen SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät. Kyseessä on ensinnäkin oltava valtion toimenpide tai valtion varoista toteutettu toimenpide. Toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava valikoivaa etua sille, joka on toimenpiteen kohteena. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua. [25]

62. Nyt käsiteltävä asia koskee yksinomaan kolmatta näistä edellytyksistä ja vielä erityisemmin edellytystä, että kyseessä olevalla toimenpiteellä annetaan etua sen kohteena oleville.

63. Tämän edellytyksen osalta on muistettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan valtiontukina pidetään toimenpiteitä, jotka muodossa tai toisessa ovat omiaan suosimaan yrityksiä suoraan tai välillisesti tai joita on pidettävä taloudellisena etuna, jota edunsaajayritys ei olisi saanut tavanomaisissa markkinaolosuhteissa. [26]

64. Tukina pidetään näin ollen erityisesti toimenpiteitä, jotka eivät ole avustuksia sanan suppeassa merkityksessä mutta jotka eri tavoin alentavat yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja ovat siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustusten kaltaisia. [27]

65. Tästä seuraa, että edelleen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansalliset toimenpiteet, joilla verotuksellinen etu annetaan ja joilla ei tosin siirretä valtion varoja mutta 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. [28]

66. Unionin tuomioistuin on siten katsonut, että valtiontukea voivat olla esimerkiksi kansalliset toimenpiteet, joilla tietyille yrityksille myönnetään verovapautus [29] tai joissa säädetään veron määrän rajoittamisesta, [30] veronalennuksista, [31] verovähennyksestä [32] tai vielä mahdollisuudesta lykätä normaalisti erääntyvän veron maksamista. [33] Peruste, jolla arvioidaan verotuksellisen edun

[25] Ks. tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group SA ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, 19 kohta).

[26] Ks. mm. tuomio 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, 65 kohta). Ks. myös tuomio 15.5.2019, Achema ym. (C-706/17, EU:C:2019:407, 74 ja 83 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[27] Ks. mm. tuomio 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, 66 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 21.12.2016, komissio v. Aer Lingus ja Ryanair Designated Activity (C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[28] Ks. tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group SA ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, 21 kohta). Ks. myös tuomio 21.12.2016, komissio v. Aer Lingus ja Ryanair Designated Activity (C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[29] Ks. tuomio 15.3.1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, 14 kohta) ja tuomio 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, 90 kohta).

[30] Ks. tuomio 15.11.2011, komissio v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 12, 100 ja 108 kohta).

[31] Ks. tuomio 15.12.2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, erityisesti 8 ja 50 kohta).

[32] Ks. tuomio 15.7.2004, Espanja v. komissio (C-501/00, EU:C:2004:438, 117 kohta).

[33] Ks. vastaavasti julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotus France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 45 kohta).

olemassaoloa, on pääasiallisesti se, että toimenpide on omiaan asettamaan edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kohdistamalla niihin muihin relevantteihin verovelvollisiin verrattuna eriytetyn verorasituksen.[34]

67. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että edun käsitteellä, joka on keskeinen toimenpiteen luonnehtimisessa valtiontueksi, on objektiivinen luonne, joka ei riipu kyseessä olevan toimenpiteen laatijoiden motiiveista.[35] SEUT:ssa määritelty valtiontuen käsite on nimittäin oikeudellinen, ja sitä on tulkittava objektiivisten seikkojen perusteella.[36] Lisäksi oikeuskäytännön mukaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa ei tehdä eroa valtioiden toimenpiteiden syiden tai tavoitteiden perusteella vaan siinä määritellään toimenpiteet niiden vaikutusten perusteella ja siis käytetyistä tekniikoista riippumatta.[37]

b) Näyttöä ja komission huolellisuus- ja puolueettomuusvelvoitteita koskevat periaatteet

68. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan komissiolla on velvollisuus esittää näyttö SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valtiontuen olemassaolosta[38] ja näin ollen myös näyttö siitä, että edellytys, että edunsaajille on myönnetty valikoiva etu, on täyttynyt.

69. Erityisesti todistelua valtiontukiasioissa koskevasta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä voidaan päätellä, että komission on toteutettava kyseessä olevien toimenpiteiden tutkintamenettely huolellisesti ja puolueettomasti, jotta sillä on tuen olemassaolon ja mahdollisesti sen yhteismarkkinoille soveltumattomuuden tai sääntöjenvastaisuuden toteavaa lopullista päätöstä tehdessään käytettävissään mahdollisimman kattavat ja luotettavat tiedot.[39]

70. Oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että arvioitaessa tuen eri osatekijöitä on otettava huomioon kaikki kyseiseen tukeen liittyvät oikeudelliset seikat ja tosiseikat.[40] Siltä osin kuin on kyse erityisesti sen arvioimisesta, onko verojärjestelmä valtiontukea, unionin tuomioistuin on selventänyt, että järjestelmää on arvioitava kokonaisuutena[41] ja ottamalla huomioon sen ominaispiirteet.[42]

[34] Vastaavasti edellä alaviitteessä 28 mainitun oikeuskäytännön lisäksi tuomio 15.11.2011, komissio v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 93 ja 103 kohta). En käsittele tässä verotuksellisen toimenpiteen valikoivuutta koskevaa vaikeaa kysymystä, joka ei sisälly tämän valituksen kohteeseen.

[35] Tuomio 8.12.2011, France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 17 kohta).

[36] Ks. mm. tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 111 kohta).

[37] Ks. mm. tuomio 15.11.2011, komissio v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös tuomio 15.5.2019, Achema ym. (C-706/17, EU:C:2019:407, 86 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[38] Tuomio 19.9.2018, komissio v. Ranska ja IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, 110 kohta).

[39] Ks. tuomio 2.9.2010, komissio v. Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, 90 kohta); tuomio 3.4.2014, Ranska v. komissio (C-559/12 P, EU:C:2014:217, 63 kohta) ja tuomio 19.9.2018, komissio v. Ranska ja IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, 110 kohta).

[40] Tuomio 25.6.1970, Ranska v. komissio (47/69, EU:C:1970:60, 7 kohta).

[41] Ks. vastaavasti tuomio 15.11.2011, komissio v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/0 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 98 kohta).

[42] Ks. vastaavasti tuomio 15.11.2011, komissio v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101 kohta) ja tuomio 8.12.2011, France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 19 ja 24 kohta).

71. Unionin tuomioistuin on selventänyt, että arvioidessaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun olemassaoloa komission on suoritettava kyseessä olevan tukitoimenpiteen kokonaisarviointi tämän tuen myöntämistä koskevan päätöksen tekohetkellä käytettävissä olleiden seikkojen ja vallinneiden kehitysnäkymien perusteella, niin että se ottaa huomioon muun muassa asiayhteyden, johon mainittu tuki kuuluu. [43]

72. Komissio on tässä yhteydessä velvollinen tutkimaan sille tutkintamenettelyn aikana toimitetut merkitykselliset tiedot, jotka voivat auttaa selventämään, onko kyseinen toimenpide omiaan antamaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun. [44]

73. Erityisesti tukijärjestelmän osalta oikeuskäytännöstä ilmenee, että komissio voi tyytyä tutkimaan pelkästään kyseessä olevan järjestelmän ominaispiirteitä arvioidakseen kyseisen päätöksen perusteluissa, annetaanko tässä järjestelmässä sitä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen vuoksi edunsaajille olennaista etua. Tästä seuraa, ettei komissiolla ole velvollisuutta arvioida tukijärjestelmää koskevassa päätöksessä kyseisen järjestelmän perusteella yksittäistapauksissa myönnettyjä tukia. Kunkin kyseessä olevan yrityksen yksilöllistä tilannetta on tutkittava vasta siinä vaiheessa, kun tukia peritään takaisin. [45]

74. Tästä oikeuskäytännöstä voidaan päätellä, että kun on kyse tukijärjestelmästä, komissio kylläkin on edellä 68–72 kohdassa mainitun oikeuskäytännön nojalla velvollinen näyttämään toteen kaikkien valtiontuen olemassaolon kriteerien – mukaan lukien valikoivan edun olemassaolon – täyttymisen sellaisen kokonaisarvionnin perusteella, jossa otetaan huomioon kaikki tukeen itseensä liittyvät oikeudelliset seikat ja tosiseikat, mutta se voi tyytyä tutkimaan asianomaisen järjestelmän yleispiirteitä olematta velvollinen tutkimaan jokaista yksittäistä soveltamistapausta, kun se selvittää, onko tuossa järjestelmässä tukeen viittaavia osatekijöitä. [46]

c) Etukäteisarvioinnin tarpeellisuus

75. Oikeuskäytännöstä ilmenee, että silloin kun on kyse verojärjestelmistä, kuten tämän asian kohteena olevasta verojärjestelmästä, joita sovelletaan vuosittaisella tai kausittaisella perusteella, on erotettava toisistaan yhtäältä tukijärjestelmän säätäminen ja toisaalta vuosittaisten tukien myöntäminen kyseisen järjestelmän perusteella. [47]

76. Oikeuskäytännön mukaan tämän luonteisissa tapauksissa arviointi, joka on tehtävä valtiontuen käsitteeseen sisältyvien edellytysten täyttymisen ja erityisesti edun myöntämistä koskevan edellytyksen täyttymisen toteamiseksi, on tehtävä kyseisen verojärjestelmän säätämisajankohdan kannalta. [48] Kyse on siis etukäteisarvioinnista. [49]

[43] Ks. tuomio 1.10.2015, Electrabel ja Dunamenti Erőmű v. komissio (C-357/14 P, EU:C:2015:642, 104 kohta). Siitä, että arvioitaessa toimenpidettä SEUT 107 artiklan perusteella on tarpeen ottaa huomioon kaikki merkitykselliset seikat ja niiden asiayhteys, ks. myös julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotus Ranska v. komissio (C-559/12 P, EU:C:2013:766, 51 kohta).

[44] Ks. vastaavasti sekä yksityinen sijoittaja -arviointiperusteen soveltamisen kanssa analogisesti tuomio 1.10.2015, Electrabel ja Dunamenti Erőmű v. komissio (C-357/14 P, EU:C:2015:642, 103 ja 105 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[45] Ks. tuomio 9.6.2011, Comitato ”Venezia vuole vivere” ym. v. komissio (C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 13.6.2013, HGA ym. v. komissio (C-630/11 P–C-633/11 P, EU:C:2013:387, 114 kohta).

[46] Ks. tuomio 15.12.2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, 67 kohta).

[47] Ks. vastaavasti tuomio 8.12.2011, France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 22 kohta).

[48] Tuomio 8.12.2011, France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 22 kohta). Siitä, että edun olemassaoloa koskeva arviointi on tarpeen tehdä tuen myöntämistä koskevan päätöksen tekohetken kannalta, ks. myös tuomio 1.10.2015, Electrabel ja Dunamenti Erőmű v. komissio (C-357/14 P, EU:C:2015:642, 104 kohta).

[49] Ks. vastaavasti julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotus France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 48 ja 51 kohta).

77. Koska toimenpiteen luonnehtiminen SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että toimenpide on omiaan suosimaan edunsaajiaan,[50] tällaisella etukäteisarvioinnilla pyritään selvittämään, että kun otetaan huomioon kyseessä olevan verojärjestelmän ominaisuudet sen säätämisajankohtana, saattoiko sen soveltaminen johtaa tai oliko se omiaan johtamaan siihen, että sen edunsaajilta kannettiin vähemmän veroa kuin niiltä olisi kannettu, jos niihin olisi sovellettu yleistä verojärjestelmää.[51]

78. Edellä todetusta seuraa, että etukäteisarviointiin perustuva näyttö siitä, että poikkeava verojärjestelmä on omiaan antamaan edun, ei edellytä sen toteamista, että tämän järjestelmän perusteella konkreettisesti annetaan yksittäisiä vuosittaisia tukia, eikä näin ollen sen toteen näyttämistä, että etu itse tosiasiallisesti toteutuu tämän järjestelmän yksittäisissä soveltamistapauksissa, mikä on sitä paitsi sopusoinnussa edellä 73 ja 74 kohdassa mainitun oikeuskäytännön kanssa.

79. Tiettyjen järjestelmien, kuten edellä 75 kohdassa mainittujen järjestelmien, tapauksessa saattaa kuitenkin tällaisen järjestelmän ominaispiirteiden vuoksi osoittautua mahdottomaksi määrittää poikkeavan järjestelmän käyttöönottamisajankohtana ja siten etukäteisarvioinnin perusteella, toteutuuko poikkeavan järjestelmän soveltamisesta johtuva etu tosiasiallisesti kunakin verovuonna.[52]

80. Se, että etukäteisarvioinnin perusteella on mahdotonta määrittää edun tarkkaa määrää ja siten edun tosiasiallista toteutumista kaikkina verovuosina, ei voi kuitenkaan estää tekemästä etukäteisarviointia sen määrittämiseksi, voiko kyseinen järjestelmä olla SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea. On nimittäin erotettava toisistaan mahdollisuus tarkastella kyseisiä toimenpide-ehdotuksia SEUT 107 artiklan 1 kohdan kannalta ja mahdollisuus määrittää tuen tarkka määrä. Se, että määrittäminen saattaa edellä todetuin tavoin olla mahdotonta, ei siten voi vapauttaa jäsenvaltiota ilmoittamasta toimenpidettä eikä komissiota arvioimasta kyseistä järjestelmää tämän määräyksen kannalta.[53]

81. Tässä yhteydessä on vielä todettava, että oikeuskäytännön mukaan arvioinnissa, joka komission on valtiontuki päätöksissään tehtävä sen määrittämiseksi, täyttyvätkö SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaiset edellytykset, ei voida suosia jäsenvaltioita, jotka maksavat tukia noudattamatta SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrättyä ilmoitusvelvollisuutta, niiden jäsenvaltioiden kustannuksella, jotka ilmoittavat tuista suunnitteluvaiheessa.[54]

82. Vaikka tämä periaate, joka on oikeuskäytännössä kehitetty sen määrittämiseksi, täyttyvätkö edellytykset, jotka koskevat toimenpiteen vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan ja kilpailuun, ei todellakaan vapauta komissiota vaatimuksesta näyttää toteen etua koskevan edellytyksen täyttyminen,[55] se kuitenkin velvoittaa tekemään ilmoittamatta jätettyjen toimenpiteiden tapauksessa kaikkia valtiontuen käsitteeseen sisältyviä edellytyksiä koskevan arvioinnin, joka ei ole omiaan suosimaan jäsenvaltiota, joka ei ole ilmoittanut toimenpidettä.

[50] Ks. edellä 63 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö.

[51] Ks. vastaavasti tuomio 8.12.2011, France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 24 kohta; tältä osin ks. myös 19 kohta).

[52] Ks. esim. tuomio 8.12.2011, France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 19 kohta).

[53] Ks. vastaavasti julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotus France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 48–53 kohta).

[54] Ks. tuomio 14.2.1990, Ranska v. komissio (ns. Boussac Saint-Frères -tapaus, C-301/87, EU:C:1990:67, 33 kohta); tuomio 29.4.2004, Italia v. komissio (C-298/00 P, EU:C:2004:240, 49 kohta) ja tuomio 1.6.2006, P & O European Ferries (Vizcaya) ja Diputación Foral de Vizcaya v. komissio (C-442/03 P ja C-471/03 P, EU:C:2006:356, 110 kohta).

[55] Tästä ks. julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotus Ranska v. komissio (C-559/12 P, EU:C:2013:766, 65–67 kohta), jossa esitetyn analyysin unionin tuomioistuin on pääosin vahvistanut 3.4.2014 antamansa tuomion Ranska v. komissio (C-559/12 P, EU:C:2014:217) 103 kohdassa.

Tässä yhteydessä on muistutettava unionin tuomioistuimen todenneen useaan kertaan, että ilmoitusvelvollisuus on yksi keskeisistä seikoista valvontajärjestelmässä, joka SEUT:ssa on otettu käyttöön valtiontukien alalla.[56]

83. Käsitykseni mukaan kyse olisi tällaisesta suosivasta kohtelusta, jos komission pitäisi arvioidessaan 75 kohdassa mainitun kaltaista verojärjestelmää, jota asianomainen jäsenvaltio ei ole ilmoittanut, olla velvollinen arvioimaan jälkikäteen kerättyjen tietojen perusteella, ovatko edunsaajat tosiasiallisesti saaneet kyseisen järjestelmän mukaisesti edun kaikkina kyseessä olevina verovuosina, tai jos se olisi joka tapauksessa velvollinen määrittämään, ovatko haitat, joiden on todettu aiheutuneen toisina verovuosina, kompensoineet tiettyinä verovuosina toteutuneet edut. Kuten edellä olevissa 73, 74 ja 78 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, tämäntyyppisissä tapauksissa edun määrä ja siten se, onko etu tosiasiallisesti toteutunut yksittäisinä verovuosina, on määritettävä silloin, kun tuki peritään takaisin.

84. Yhteenvetona on todettava, että kaikesta edellä esitetystä seuraa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun on kyse poikkeavista verojärjestelmistä, joita sovelletaan vuosittaisella tai kausittaisella perusteella, edun olemassaoloa on pidettävä toteen näytettyä, kun komissio tarkasteltavassa viitekehyksessä sovellettavaan yleiseen järjestelmään viitaten osoittaa edellisessä jaksossa ilmaistujen periaatteiden mukaisen etukäteisarvioinnin perusteella, että kyseessä oleva toimenpide on omiaan asettamaan edunsaajansa taloudellisesti edullisempaan asemaan muihin relevantteihin verovelvollisiin verrattuna. Edun tarkka määrä ja näin ollen se, onko etu konkreettisesti toteutunut kaikkina kyseessä olevina verovuosina, määritetään takaisinperintäajankohtana kaikkien merkityksellisten seikkojen perusteella.[57]

85. Seuraavassa jaksossa tarkastelen tässä jaksossa esiin tuotujen periaatteiden valossa moitteita, joita komissio on esittänyt valituksenalaisesta tuomiosta.

3. Ainoan valitusperusteen tarkastelu

a) Kysymys siitä, onko riidanalaisessa päätöksessä tutkittu vain tukijärjestelmää vai myös yksittäisiä tukia

86. Aluksi on tutkittava komission väitettä, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin on katsonut valituksenalaisen tuomion 69 kohdassa virheellisesti, että riidanalaista päätöstä on tarkasteltava päätöksenä, joka koskee sekä tukijärjestelmää että yksittäisiä tukia. Jos on nimittäin katsottava, että komissio on tutkinut riidanalaisessa päätöksessä vain tukijärjestelmää, tällöin se voi edellä olevissa 73 ja 74 kohdassa todetuin tavoin tyytyä tässä tarkoituksessa tutkimaan asianomaisen järjestelmän yleispiirteitä olematta velvollinen tutkimaan jokaista yksittäistä soveltamistapausta selvittääkseen, onko tuossa järjestelmässä tukeen viittaavia osatekijöitä, vaikka se onkin velvollinen näyttämään toteen kaikkien SEUT 107 artiklan 1 kohdassa määrättyjen edellytysten täyttymisen.

87. Tässä yhteydessä on todettava, että unionin yleinen tuomioistuin on valituksenalaisen tuomion 69 kohdan lopussa katsonut, että sen lisäksi, että riidanalaisessa päätöksessä luonnehditaan kyseessä oleva järjestelmä tukijärjestelmäksi, sen perusteluissa ja

[56] Ks. tuomio 5.3.2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[57] Ks. vastaavasti julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotus France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 54 kohta).

päätösosassa [58] otetaan myös kantaa neljälle nimeltä mainitulle edunsaajaseuralle yksittäin myönnettyihin tukiin toteamalla, että näitä yksittäisiä tukia oli ”pidettävä sääntöjenvastaisena ja sisämarkkinoille soveltumattomana tukena”. Unionin yleinen tuomioistuin on päätellyt tästä, että – toisin kuin komissio oli väittänyt – riidanalaista päätöstä oli tarkasteltava päätöksenä, joka koskee sekä tukijärjestelmää että yksittäisiä tukia.

88. Tässä yhteydessä on todettava, että asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdan mukaan ”tukiohjelmalla”* tarkoitetaan säädöstä tai päätöstä, jonka perusteella yksittäisiä tukia voidaan myöntää yrityksille, jotka määritellään säädöksessä tai päätöksessä yleisesti ja käsitteellisesti ilman, että edellytetään muita täytäntöönpanotoimenpiteitä, sekä säädöstä tai päätöstä, jonka perusteella erityiseen hankkeeseen liittymätöntä tukea voidaan myöntää yhdelle tai useammalle yritykselle toistaiseksi tai rajoittamaton määrä.

89. Käsiteltävässä tapauksessa ei ole epäilystä siitä, että riidanalaisessa päätöksessä on tarkasteltu asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettua tukiohjelmaa. Tämä ilmenee lain 10/1990 seitsemännestä lisäyksestä, [59] johon perustuu se poikkeavan järjestelmän soveltaminen kyseisiin seuroihin, joka kuuluu edellisessä kohdassa esitetyn ohjelman määritelmän alaisuuteen. Lisäksi riidanalaisessa päätöksessä luonnehditaan useissa kohdin kyseiseen toimenpiteeseen perustuvaa verojärjestelmää tukiohjelmaksi tai tukijärjestelmäksi. [60]

90. On lisäksi todettava, ettei unionin yleinen tuomioistuin kiistä, että riidanalaisessa päätöksessä on arvioitu tukijärjestelmää, mutta se katsoo, että komissio on ottanut kantaa myös erillisiin yksittäisiin tukiin.

91. Tässä yhteydessä on kuitenkin muistutettava, että asetuksen 2015/1589 1 artiklan e alakohdan mukaan ”yksittäisiä tukia” ovat kahden tyyppiset tuet eli tuet, joita ei ole myönnetty tukiohjelman osana, sekä tukiohjelman osana myönnetyt tuet, joista on ilmoitettava. Koska edeltävissä kohdissa esitettyjen näkökohtien valossa on kiistatonta, että yksittäisiksi tukitoimenpiteiksi luonnehdittavissa olevat [61] tukitoimenpiteet, jotka on toteutettu kyseisten neljän seuran hyväksi (eli se, että vero määritetään kultakin verovuodelta soveltamalla voittoa tavoittelemattomia yhteisöjä koskevaa verojärjestelmää), on toteutettu tukiohjelman osana, merkitystä voi mahdollisesti olla vain tässä säännöksessä säädetyllä jälkimäisellä tapauksella.

92. Oikeuskäytännöstä voidaan kuitenkin päätellä, että sellaisen tukijärjestelmän yksittäiset täytäntöönpanotoimenpiteet, joka jäsenvaltion olisi tällaisena täytynyt ilmoittaa, ovat pelkkiä yleisen tukijärjestelmän täytäntöönpanotoimenpiteitä, joita ei lähtökohtaisesti tarvitse ilmoittaa komissiolle. [62] Tästä seuraa, että koska kyseisten seurojen hyväksi toteutetut yksittäiset tukitoimenpiteet olivat seurausta kyseessä olevan ja tukijärjestelmäksi luonnehdittavan verojärjestelmän automaattisesta soveltamisesta, niitä ei olisi tarvinnut ilmoittaa komissiolle eikä niitä siten voida luonnehtia asetuksen 2015/1589 1 artiklan e alakohdassa tarkoitetuiksi ”yksittäisiksi tuiksi”.

[58] Unionin yleinen tuomioistuin mainitsee riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 90 perustelukappaleen ja 1 artiklan. Tosiasiassa komissio käyttää myös riidanalaisen päätöksen todistusvoimaisen espanjankielisen version 2 ja 3 artiklassa termiä yksittäinen tuki (ayuda individual).

* Tämän ratkaisuehdotuksen suomenkielisessä versiossa tukiohjelma (regime di aiuti) on tukijärjestelmän (regime di aiuti) synonyymi (unionin tuomioistuimen suomenkielisessä käännösosastossa tehty huomautus).

[59] Tämän säännöksen sanamuoto on esitetty riidanalaisen päätöksen alaviitteessä 4.

[60] Ks. riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 47, 78 ja 90 perustelukappale ja 2–6 artikla.

[61] Tämä riippuu luonnollisesti siitä, mikä on FC Barcelonan riidanalaisesta päätöksestä nostaman kanteen lopputulos.

[62] Tästä ks. vastaavasti tuomio 5.10.1994, Italia v. komissio (C-47/91, EU:C:1994:358, 21 kohta).

93. On siten tapahtunut virhe, kun komissio on riidanalaisessa päätöksessä luonnehtinut kyseessä olevan järjestelmän täytäntöönpanotoimenpiteitä yksittäisiksi tuiksi ja kun unionin yleinen tuomioistuin on tämän johdosta katsonut valituksenalaisen tuomion 69 kohdassa, että kyseinen päätös koski sekä tukijärjestelmää että yksittäisiä tukia.

94. On näin ollen katsottava, että komissio on riidanalaisessa päätöksessä arvioinut yksinomaan tukijärjestelmää ja että koska järjestelmän edunsaajat tai ainakin jotkin niistä on yksilöity,[63] komissio on ottanut kantaa kyseisen tukijärjestelmän yksittäisiin täytäntöönpanotoimenpiteisiin.

b) Komission väitteet, jotka koskevat unionin yleisen tuomioistuimen oikeudellisia virheitä sen arvioinnin osalta, joka komission on tehtävä edun olemassaolon määrittämiseksi

95. Edellä todetun jälkeen on tutkittava komission väitettä, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt valituksenalaisessa tuomiossa oikeudellisia virheitä arvioidessaan tutkintaa, joka komission on tehtävä määrittääkseen, annetaanko verojärjestelmällä etu sen edunsaajille, erityisesti siltä osin kuin on kyse järjestelmän liittyvien edullisten ja epäedullisten seikkojen välisen suhteen arvioimisesta.

1) Unionin yleisen tuomioistuimen päättely

96. Tässä yhteydessä on todettava, että unionin yleinen tuomioistuin on valituksenalaisessa tuomiossa ensinnäkin katsonut, että sen määrittämiseksi, oliko voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettava verojärjestelmä omiaan asettamaan siitä etua saaneet yhteisöt (eli seurat, joihin järjestelmää sovellettiin lain 10/1990 poikkeussäännöksen nojalla) sitä tilannetta edullisempaan tilanteeseen, jossa ne olisivat olleet, jos niiden olisi pitänyt toimia urheiluosakeyhtiön muodossa, oli tutkittava tämän verojärjestelmän eri osatekijöitä kokonaisuutena. Tämä lähestymistapa on edellä 70 ja 71 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukainen. Unionin yleinen tuomioistuin on kuitenkin luonnehtinut kyseisen järjestelmän osatekijöitä erottamattomaksi kokonaisuudeksi.[64]

97. Unionin yleinen tuomioistuin on seuraavaksi todennut, että komissio oli ollut oikeassa katsoessaan, että kyseessä olevan ajanjakson aikana neljään edunsaajaseuraan oli sovellettu edullisempaa nimellisverokantaa kuin urheiluosakeyhtiön muodossa toimiviin seuroihin.[65] Tämä on tosiseikkaa koskeva toteamus, jota ei ole riitautettu (ja jota ei sitä paitsi lähtökohtaisesti voida kiistää muutoksenhakumenettelyssä).

98. Seuraavissa kohdissa[66] unionin yleinen tuomioistuin on kuitenkin katsonut, että kun voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmää arvioitiin kokonaisuutena, edullisemmasta verokannasta seuraavan edun tutkintaa ei voitu erottaa tämän verojärjestelmän muita osatekijöitä koskevasta tutkinnasta eikä etenkään satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevan verovähennyksen tutkinnasta. Sen toteamuksen perusteella, että hallinnollisen menettelyn aikana oli tuotu esiin, että tämän vähennyksen enimmäismäärä oli voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen osalta alempi kuin urheiluosakeyhtiöiden osalta, unionin yleinen tuomioistuin on arvostellut komissiota siitä, ettei tämä ollut tutkinut vähennyksen vaikutusta

[63] Totean tästä, että riidanalaisen päätöksen 1 artiklan sanamuoto ja erityisesti ilmaisun nimittäin (in particolare) käyttö mahdollistaa sen, että saatetaan vielä yksilöidä muita kyseisen yleisen järjestelmän edunsaajia.

[64] Valituksenalaisen tuomion 53 ja 54 kohta.

[65] Valituksenalaisen tuomion 55 kohta.

[66] Valituksenalaisen tuomion 56–59 kohta.

riittävästi. Unionin yleinen tuomioistuin on katsonut, ettei komission tekemän arvioinnin perusteella voitu sulkea pois, että voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmään liittyvillä pienemmillä vähennysmahdollisuuksilla voitiin tasapainottaa alemmasta nimellisverokannasta saatu etu. Tämän johdosta unionin yleinen tuomioistuin on arvostellut komissiota myös siitä, ettei se ollut pyytänyt Espanjan kuningaskunnalta tätä koskevia riittäviä tietoja, ja siitä, että se on siten laiminlyönyt huolellisuusvelvoitteensa tutkintamenettelyn kuluessa. Komission valitus kohdistuu juuri näihin seikkoihin.

2) Sen arvioinnin tyyppi, joka komission on tehtävä, ja tekijät, jotka sen on otettava tässä arvioinnissa huomioon

99. Tässä yhteydessä on kuitenkin todettava, että kuten edellä olevista 75–77 kohdasta ilmenee, kun on kyse voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmän kaltaisesta verojärjestelmästä, arviointi, joka komission on tehtävä selvittääkseen, täyttyvätkö valtiontuen käsitteeseen sisältyvät edellytykset ja erityisesti edun antamista koskeva edellytys, on etukäteisarviointi, joka tehdään kyseessä olevan verojärjestelmän säätämisajankohdan kannalta.

100. Kuten edellä olevissa 69–72 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, tämä arviointi on tietenkin tehtävä huolellisesti ja puolueettomasti niin, että järjestelmää tutkitaan kokonaisuutena ja suoritetaan sellainen kyseisen järjestelmän kokonaisvaltainen arviointi, jossa otetaan huomioon kaikki sen ominaispiirteet, sen selvittämiseksi, onko se tukea, ja arvioinnin on perustuttava kaikkien tutkintamenettelyn kuluessa toimitettujen merkityksellisten tietojen tutkimiseen.

101. Tästä seuraa, että sen toteen näyttämiseksi, että voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmä oli omiaan asettamaan siitä etua saaneet taloudellisesti edullisempaan asemaan muihin ammattilaisjalkapalloseuroihin nähden, komission oli otettava huomioon kaikki tähän verojärjestelmään liittyvät seikat, jotka etukäteisarvioinnin perusteella mahdollistivat edun olemassaolon toteamisen, ja siten sekä edulliset että epäedulliset tekijät.

102. Edellä olevista 78–80 kohdista kuitenkin ilmenee lisäksi yhtäältä, että etukäteisarviointiin perustuva näyttö siitä, että poikkeava verojärjestelmä on omiaan antamaan edun, ei edellytä sen toteen näyttämistä, että etu tosiasiallisesti toteutuu tämän järjestelmän yksittäisissä soveltamistapauksissa, ja toisaalta, ettei se, että poikkeavan järjestelmän käyttöönottamisajankohtana on mahdotonta määrittää, toteutuuko tämän järjestelmän soveltamisesta johtuva etu tosiasiallisesti kunakin verovuonna, voi vapauttaa komissiota arvioimasta, voiko järjestelmä olla SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.

103. Näiden näkökohtien perusteella on arvioitava nyt käsiteltävänä olevan kaltaista tapausta, jossa poikkeavassa verojärjestelmässä säädetään edullisemman verokannan soveltamisesta ja joka samaan aikaan sisältää – verovähennysten kaltaisia – osatekijöitä, jotka mahdollisesti ovat omiaan tasapainottamaan edullisemman verokannan soveltamisesta koituvan edun.

104. Jos tämäntyyppisessä tapauksessa näiden osatekijöiden tarkkaa ulottuvuutta ja siten niiden vaikutusta verotukseen ei ole mahdollista määrittää etukäteisarvioinnissa eli verojärjestelmän säätämisajankohdan kannalta, koska tämä ulottuvuus riippuu sellaisten järjestelmän ulkopuolisten ja verovuodesta toiseen vaihtelevien seikkojen toteutumisesta,[67] jotka ilmenevät

[67] Tällaisia voivat olla vapautuksen saajan liiketoimintapoliittinen valinta tai alueellisten yhteisöjen verokannoista tekemät päätökset, kuten tapauksessa, joka johti 8.11.2011 annettuun tuomioon France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811, ks. erityisesti 20–23 kohta).

vasta järjestelmän säätämisajankohdan jälkeen, tällöin ei ole mahdollista määrittää etukäteen, onko näillä osatekijöillä jokaisena verovuonna mahdollista tasapainottaa kyseisessä järjestelmässä säädetyn edullisemman verokannan soveltamisella annettu etu. Toisin sanoen tämä tarkoittaa, että jos vähennysten ulottuvuutta ei ole mahdollista määrittää etukäteen, ei ole mahdollista tietää etukäteen, onko niillä kaikkina verovuosina mahdollista kompensoida edullisemman verokannan soveltamisesta koituva etu. Edun olemassaoloa ei näin ollen ole mahdollista sulkea etukäteen pois kaikilta merkityksellisiltä verovuosilta.

105. Vain jos nämä osatekijät yksinään tai yhdessä muiden kyseiseen verojärjestelmään liittyvien seikkojen kanssa ovat omiaan aina ja järjestelmällisesti neutralisoimaan edullisemman verokannan soveltamisesta koituvan edun, on mahdollista sulkea etukäteisarvioinnin perusteella pois, että näiden osatekijöiden soveltamisen vuoksi etu toteutuu konkreettisesti kaikkina verovuosina.

106. Jos näin ei ole, tämäntyyppisten tekijöiden konkreettista vaikutusta etuun ei voida arvioida toimenpiteen toteuttamisajankohdan kannalta, vaan niiden vaikutusta voidaan arvioida vain jälkikäteen tuen mahdollisen takaisinperinnän ajankohtana.

107. Koska tämäntyyppiset osatekijät ovat verojärjestelmään liittyviä seikkoja, niitä ei tietenkään voida sivuuttaa kyseistä verojärjestelmää arvioitaessa. Niitä ei kuitenkaan voida ottaa huomioon edun olemassaoloa koskevassa järjestelmän etukäteisarvioinnissa. Näiden tekijöiden vaikutus on sitä vastoin merkityksellinen määritettäessä tuen määrää ja siten tuen mahdollista konkreettista toteutumista, joka edellä 80 kohdassa todetuin tavoin eroaa edun olemassaolon toteamista koskevasta etukäteisarvioinnista.[68]

3) Voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettavaa verojärjestelmää koskeva komission arviointi

108. Kuten edellä olevasta 97 kohdasta ilmenee, unionin yleinen tuomioistuin on käsiteltävässä asiassa todennut, että komissio oli ollut oikeassa katsoessaan, että poikkeavassa verojärjestelmässä säädettiin edullisemman verokannan soveltamisesta järjestelmästä etua saaviin seuroihin, mikä oli sellaisenaan omiaan asettamaan nämä taloudellisesti edullisempaan asemaan yleisen verojärjestelmän piiriin kuuluviin seuroihin nähden.

109. On lisäksi selvää, että koska satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevien vähennysten konkreettista vaikutusta ei ole mahdollista määrittää etukäteen kyseisen järjestelmän säätämisajankohdan kannalta tehdyn arvioinnin perusteella, komissio ei pystynyt etukäteen ja kultakin verovuodelta määrittämään poikkeavaan verojärjestelmään liittyvää verotuksen tarkkaa tasoa.[69] Se ei siis pystynyt sulkemaan pois, että satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevien verovähennysten soveltamisen vuoksi seurojen, joihin tätä verojärjestelmää sovellettiin, verotus oli kunakin verovuotena pienempää kuin muiden seurojen. Komissio ei toisin sanoen voinut sulkea kultakin verovuodelta pois, että seurat, joihin sovellettiin edullisempaa verokantaa, saivat edun. Totean tässä yhteydessä lisäksi, ettei ole kiistetty, ettei

[68] Ks. vastaavasti julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotus France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:554, 51 kohta).

[69] Ks. vastaavasti tuomio 8.12.2011, France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 19 kohta).

kyseistä vähennystä ollut muotoiltu niin, että se olisi omiaan takaamaan edullisemman verokannan soveltamisella annetun edun järjestelmällisen neutralisoinnin kaikkina verovuosina.[70]

110. Kuten edellä olevista 104–107 kohdasta ilmenee, komissio ei tällaisessa asiayhteydessä voinut ottaa – eikä siten voinut olla velvollinen ottamaan – näitä vähennyksiä huomioon edun olemassaolon toteamisajankohtana, vaan ne oli pikemminkin otettava huomioon tuen määrän määrittämisajankohtana sen selvittämiseksi, oliko etu tosiasiallisesti toteutunut asiassa merkityksellisinä eri verovuosina.

111. Toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin on katsonut, tällaisten vähennysten mahdollinen huomioon ottaminen ei olisi voinut saada komissiota katsomaan etukäteisarvioinnin perusteella, että voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettavan järjestelmän pienemmät vähennysmahdollisuudet voivat aina eli kaikkina verovuosina tasapainottaa edullisemman verokannan soveltamisesta koituneen edun ja siten sulkea pois edun olemassaolon kaikkina verovuosina.

112. Totean tässä yhteydessä lisäksi, että komissio oli ajankohtana, jona toimenpiteen todettiin etukäteisarvioinnin perusteella olevan omiaan antamaan edunsaajilleen edun, vielä vähemmän velvollinen selvittämään, oliko – kun otetaan huomioon kaikki kyseessä olevat verovuodet – poikkeavan verojärjestelmän soveltamisesta aiheutunut kokonaisverotus ollut suurempaa vai pienempää kuin yleisen järjestelmän soveltamisesta aiheutunut kokonaisverotus.

113. Sen lisäksi, että tämäntyyppinen etukäteisselvitys on mahdoton, koska on mahdotonta vahvistaa etukäteen kyseisten vähennysten tasoa ja siten niiden vaikutusta kunakin verovuonna, on nimittäin todettava, että jalkapalloseuroihin sovellettava yleisestä järjestelmästä tehty poikkeus, jonka johdosta edunsaajaseuroihin sovellettiin voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen verojärjestelmässä säädettyä edullisempaa verokantaa, oli tarkoitettu sovellettavaksi toistaiseksi.[71] Tästä seuraa, että kahden erillisen järjestelmän (urheiluosakeyhtiöihin sovellettavan yleisen järjestelmän ja voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettavan poikkeavan järjestelmän) soveltamisesta johtuvien erilaisten verotusten kumulatiiviset vaikutukset – ja siten edullisemmasta verotuksesta tiettyinä verovuosina saatujen etujen ja epäedullisemmasta verotuksesta toisina verovuosina aiheutuneiden haittojen välisen kokonaiskompensaation mahdollinen olemassaolo – olisi voitu määrittää vasta jälkikäteen, sitten kun poikkeavan järjestelmän soveltaminen olisi loppunut.

114. Käsitykseni mukaan kaikesta edellä todetusta seuraa, että unionin yleisen tuomioistuimen päätelmässä, jonka mukaan komissio ei voinut päätellä, että oli olemassa etu, joka johtui siitä, että voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettavan verojärjestelmän edunsaajaseuroihin sovellettiin edullisempaa verokantaa, jollei se osoittanut, ettei tässä järjestelmässä säädetyllä verovähennysten porrastamisella siten, että ne ovat voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen kannalta epäedullisempia kuin urheiluosakeyhtiöiden kannalta, kompensoitu tällaisen verokannan soveltamisesta saatua etua, on oikeudellinen virhe.

[70] Kuten edellä olevista 35 ja 44 kohdasta ilmenee, FC Barcelona ja Espanjan kuningaskunta tyytyvät nimittäin väittämään, että Espanjan järjestelmässä säädettiin nimellisverokannoista ja sovellettavista vähennyksistä, jotka oli laadittu siten, että niillä pyritään verotuksen neutraalisuuteen, ja siten, että voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin ja kaupallisiin toimijoihin sovellettava todellinen verokanta on sama. Niiden kirjelmistä ei kuitenkaan ilmene, että ne kiistäisivät komission väitteen, jonka mukaan kyseiset vähennykset eivät pystyneet kaikkina verovuosina neutralisoimaan edullisemman verokannan soveltamisella annettua etua. FC Barcelonan väitteestä, jonka mukaan kaupallisiin toimijoihin sovellettava verojärjestelmä olisi kokonaisuutena tarkasteltuna ollut tällaiselle seuralle edullisempi, ks. jäljempänä 112 ja 113 kohta.

[71] Ks. analogisesti tuomio 8.12.2011, France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 50 kohta), jossa kyseessä olleessa tapauksessa juuri erityinen verotusjärjestelmä oli tarkoitettu sovellettavaksi toistaiseksi. Tältä osin tuo järjestelmä kuitenkin erosi nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevasta järjestelmästä, kuten valituksenalaisen tuomion 74 ja 75 kohdassa on todettu.

115. Tästä seuraa myös, että koska komissio ei ollut velvollinen ottamaan näitä vähennyksiä huomioon edun olemassaolon toteamisajankohtana, tätä toimielintä ei voida moittia yhtäältä siitä, ettei se pyytänyt lisätietoja ja että se siten laiminlöi huolellisuusvelvoitteensa, ja toisaalta siitä, ettei se näyttänyt edun olemassaoloa oikeudellisesti riittävällä tavalla toteen, koska se ei ottanut näitä vähennyksiä huomioon.

116. Tässä yhteydessä on vielä todettava, että unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 60 kohdassa oikein esiin tuoma seikka, että verovähennyksestä säätäminen voi tietyin edellytyksin olla itsessään tukea, ei millään tavalla kumoa näkemystä, että jos vähennyksen ulottuvuutta ei voida selvittää etukäteen, sitä ei voida kyseessä olevan verojärjestelmän säätämisajankohdan kannalta tehtävässä arvioinnissa ottaa huomioon edullisemman verokannan soveltamisella annetun edun pois sulkemiseksi kaikissa tapauksissa. On lisäksi todettava edelleen valituksenalaisen tuomion 60 kohtaan viitaten, että edellä olevassa 109 kohdassa mainitun kaltaisessa tapauksessa verovähennysten lykkäämistä koskevan mahdollisuuden ajateltavissa olevan ajallisen tasoittumisen vaikutus arvioidaan, mutta se arvioidaan vasta, kun tuki peritään takaisin.

117. Muut FC Barcelonan ja Espanjan kuningaskunnan väitteet eivät käsitykseni mukaan kyseenalaista edellä 114 ja 115 kohdassa tekemiäni päätelmiä.

118. Siltä osin kuin on kyse ensinnäkin Espanjan kuningaskunnan väitteistä, jotka koskevat jäsenvaltioiden verotuksellista autonomiaa, on muistutettava, että vaikka välitön verotus vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuuluu unionin oikeuden tässä kehitysvaiheessa jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään kuitenkin noudatettava unionin oikeutta.[72] Jäsenvaltioiden on siten pidätyttävä toteuttamasta tässä asiayhteydessä toimenpiteitä, jotka voivat olla sisämarkkinoille soveltumattomia valtiontukia.

119. Siltä osin kuin on toiseksi kyse sekä FC Barcelonan että Espanjan kuningaskunnan useaan kertaan esiin tuomasta vaatimuksesta, että edun olemassaoloa arvioitaessa on otettava huomioon todellinen verokanta eikä vain nimellisverokantaa, muistutan, että kuten edellä 69–71, 100 ja 101 kohdassa on todettu, komission on tietenkin otettava huomioon kaikki kyseessä olevaan verojärjestelmään liittyvät merkitykselliset seikat eikä siis vain nimellisverokantaa. Tämä ei kuitenkaan kumoa sitä, että – kuten edellä 104–107 kohdassa on todettu – tapauksessa, jossa jonkin kyseisen verojärjestelmän osatekijän tutkimisen perusteella ei ole mahdollista sulkea etukäteen pois edullisemmalla verokannalla annetun edun olemassaoloa, tätä seikkaa ei voida ottaa huomioon etukäteisarvioinnissa mutta sen vaikutusta on tarkasteltava takaisinperintäajankohtana tehtävässä jälkikäteisarvioinnissa. Samaa päättelyä sovelletaan väitteisiin, jotka koskevat kyseisen verojärjestelmän tämäntyyppisen osatekijän soveltamisesta johtuvia verohyvityksiä.

c) Ainoaa valitusperustetta koskeva päätelmä

120. Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että komission valitus on käsitykseni mukaan hyväksyttävä ja että valituksenalainen tuomio on näin ollen kumottava.

[72] Ks. tuomio 12.7.2012, komissio v. Espanja (C-269/09, EU:C:2012:439, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

V Unionin yleisessä tuomioistuimessa nostettu kanne

121. Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 61 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan unionin tuomioistuin voi siinä tapauksessa, että unionin yleisen tuomioistuimen ratkaisu kumotaan, joko itse ratkaista asian lopullisesti, jos asia on ratkaisukelpoinen, tai palauttaa asian unionin yleisen tuomioistuimen ratkaistavaksi.

122. Siltä osin kuin on kyse väitteistä, joita FC Barcelona, jota Espanjan kuningaskunta tuki, esitti ensimmäisessä oikeusasteessa toisessa kanneperusteessaan ja jotka unionin yleinen tuomioistuin hyväksyi valituksenalaisessa tuomiossa,[73] katson, että ne voidaan edellä 99–119 kohdassa todetun valossa arvioida.

123. Huomautan tässä yhteydessä, että komissio on riidanalaisessa päätöksessä yhtäältä todennut sen johdanto-osan 68 perustelukappaleen lopussa, että voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin sovellettavassa verojärjestelmässä satunnaisten voittojen uudelleeninvestointia koskevaan vähennykseen liittyvää verohyvitystä ei myönnetty järjestelmällisesti vaan vain tietyissä tilanteissa, jotka eivät olleet pysyviä,[74] mikä merkitsee, ettei verohyvityksellä pystytty järjestelmällisesti ja kaikkina verovuosina neutralisoimaan edullisemmasta verokannasta koituvaa etua. Toisaalta komissio on riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 95 perustelukappaleessa todennut lisäksi, että näiden vähennysten todellinen vaikutus otetaan huomioon tuen määrän määrittämisajankohtana niin, että tuen mahdollinen toteutuminen selvitetään kultakin verovuodelta. Tästä ilmenee, että komission riidanalaisessa päätöksessä noudattama lähestymistapa on edellä 99–113 kohdassa esitettyjen näkökohtien mukainen. Tästä seuraa, että edellisessä kohdassa mainitut väitteet on hylättävä lopullisesti.

124. Asia ei kuitenkaan ole ratkaisukelpoinen siten, että unionin tuomioistuin voisi ratkaista lopullisesti muut toisessa kanneperusteessa esitetyt väitteet, jotka on mainittu valituksenalaisen tuomion 39 ja 40 kohdassa, sekä kolmannen, neljännen ja viidennen kanneperusteen, jotka FC Barcelona on esittänyt ensimmäisessä oikeusasteessa.

125. Tästä seuraa, että asia on käsitykseni mukaan palautettava unionin yleiseen tuomioistuimeen, jotta tämä voi tutkia nämä väitteet ja kanneperusteet.

VI Ratkaisuehdotus

126. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin ratkaisee asian seuraavasti:

1) Unionin yleisen tuomioistuimen 26.2.2019 antama tuomio Fútbol Club Barcelona v. komissio (T-865/16, EU:T:2019:113) kumotaan.

2) Asia palautetaan unionin yleiseen tuomioistuimeen.

3) Oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin.

[73] Ks. valituksenalaisen tuomion 38 kohta.

[74] Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 15 kohta.