Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

21. detsember 2016*

Apellatsioonkaebus — Riigiabi — ELTL artikli 107 lõige 1 — Maksustamissüsteem — Äriühingu tulumaks — Mahaarvamine — Hispaania maksuresidendist äriühingu poolt väljaspool seda liikmesriiki maksuresidentsust omavas äriühingus vähemalt 5protsendilise osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse amortiseerimine — Mõiste „riigiabi“ — Valikulisuse tingimus

Liidetud kohtuasjades C-20/15 P ja C-21/15 P,

mille ese on Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 56 alusel 19. jaanuaril 2015 esitatud kaks apellatsioonkaebust,

Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes ja P. Němečková,

apellant,

teised menetlusosalised:

World Duty Free Group SA, varem Autogrill España SA, asukoht Madrid (Hispaania) (C-20/15 P),

Banco Santander SA, asukoht Santander (Hispaania) (C-21/15 P),

Santusa Holding SL, asukoht Boadilla del Monte (Hispaania) (C-21/15 P),

esindajad: *abogado* J. L. Buendía Sierra, *abogado* E. Abad Valdenebro ja *abogado* R. Calvo Salinero,

hagejad esimeses kohtuastmes,

keda toetab:

Saksamaa Liitvabariik, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,

Iirimaa, esindajad: G. Hodge ja E. Creedon, keda abistasid *barrister* B. Doherty ja *barrister* A. Goodman,

Hispaania Kuningriik, esindaja: M. A. Sampol Pucurull,

menetlusse astujad apellatsioonimenetluses,

* Kohtumenetluse keel: hispaania.

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president K. Lenaerts, asepresident A. Tizzano, kodade presidendid R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça, E. Juhász, A. Prechal (ettekandja), kohtunikud A. Borg Barthet, J. Malenovský, E. Jarašiūnas, F. Biltgen, K. Jürimäe ja C. Lycourgos,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: ametnik V. Tourrès,

arvestades kirjalikus menetluses ja 31. mai 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 28. juuli 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Komisjon palub oma apellatsioonkaebusega kohtuasjas C-20/15 P tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 7. novembri 2014. aasta otsuse Autogrill España *vs.* komisjon (T-219/10, edaspidi „vaidlustatud kohtuotsus Autogrill España *vs.* komisjon“, EU:T:2014:939), millega Üldkohus tühistas komisjoni 28. oktoobri 2009. aasta otsuse 2011/5/EÜ firmaväärtuse amortiseerimise kohta välismaises äriühingus osaluse omandamisel C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), mida Hispaania rakendas (ELT 2011, L 7, lk 48; edaspidi „esimene vaidlusalune otsus“), artikli 1 lõike 1 ja artikli 4.

2 Oma apellatsioonkaebusega kohtuasjas C-21/15 P palub komisjon tühistada Üldkohtu 7. novembri 2014. aasta otsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon (T-399/11, edaspidi „vaidlustatud kohtuotsus Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon“ EU:T:2014:938), millega Üldkohus tühistas komisjoni 12. jaanuari 2011. aasta otsuse 2011/282/EL firmaväärtuse amortiseerimise kohta välismaises äriühingus osaluse omandamisel C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), mida Hispaania rakendas (ELT 2011, L 135, lk 1; edaspidi „teine vaidlusalune otsus“), artikli 1 lõike 1 ja artikli 4.

Vaidluse taust

3 Vaidlustatud kohtuotsuste põhjal võib vaidluse tausta kokkuvõtlikult kirjeldada järgmiselt.

4 Komisjon otsustas 10. oktoobril 2007 pärast mitut kirjalikku küsimust, mille Euroopa Parlamendi liikmed olid aastatel 2005 ja 2006 komisjonile esitanud, ning kaebust, mille ta sai 2007. aastal ühelt eraettevõtjalt, algatada ametliku uurimismenetluse meetme suhtes, mis on ette nähtud Hispaania äriühingu tulumaksu seaduse artikli 12 lõikes 5, mis lisati sellesse seadusesse 27. detsembri 2001. aasta õigusaktiga Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (seadus 24/2001, mis käsitleb maksu-, haldus- ja sotsiaalmeetmete vastuvõtmist; *BOE* nr 313, 31.12.2001, lk 50493) ja mida korrati 5. märtsi 2004. aasta õigusaktis Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kuninga seadusandlik dekreet 4/2004, millega kiidetakse heaks äriühingu tulumaksu seaduse konsolideeritud versioon; *BOE* nr 61, 11.3.2004, lk 10951) (edaspidi „vaidlusalune meede“).

5 Vaidlusalune meede näeb ette, et Hispaania maksukohustuslasest äriühing võib „välismaises äriühingus“ vähemalt 5protsendilise osaluse omandamise korral, kui see on omandatud vähemalt aastaseks katkematuks ajavahemikuks, ettevõtja poolt tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksuga maksustatavast tulust amortisatsiooni vormis maha arvata osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse, mis on äriühingu raamatupidamises kirjendatud eraldi immateriaalse varana. Vaidlusaluses meetmes on

täpsustatud, et selleks, et äriühingut peetaks „välismaiseks äriühinguks“, peab ta olema maksustatud Hispaanias kohaldatava maksuga identse maksuga ja ta peab oma tulu peamiselt saama äritegevusest välismaal.

6 Vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktides 10–13, mis on identsed vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktidega 15–18, esitas Üldkohus järgmised täpsustused:

„10 [Esimesest vaidlusalusest] otsusest nähtub, et Hispaania seaduse kohaselt on äriühendus tehing, mille käigus üks või mitu äriühingut annavad likvideerimismenetluseta lõpetamisel kogu oma vara ja kohustused üle mõnele teisele olemasolevale või nende moodustatud äriühingule, kusjuures nende osanikud või aktsionärid saavad ühendava äriühingu osanikeks või aktsionärideks ([esimese vaidlusaluse] otsuse põhjendus 23[, mis on identne teise vaidlusaluse otsuse põhjendusega 32]).

11 Osaluse omandamine on [esimeses vaidlusaluses] otsuses määratletud kui tehing, mille käigus äriühing omandab osaluse teise äriühingu kapitalis, saamata seejuures omandatavas äriühingus häälteenamust ([esimese vaidlusaluse] otsuse põhjendus 23[, mis on identne teise vaidlusaluse otsuse põhjendusega 32]).

12 [Esimeses vaidlusaluses] otsuses on ühtlasi märgitud, et vaidlusaluse meetme kohaselt arvatakse rahalise firmaväärtuse kindlaksmääramiseks osaluse omandamise eest makstud hinnast maha omandatava äriühingu materiaalse ja immateriaalse vara turuväärtus. Veel on täpsustatud, et vaidlusaluse meetme kohane rahalise firmaväärtuse kontseptsioon toob aktsiate omandamise valdkonda tavaliselt varade üleandmise või äriühenduse tehingute puhul kasutatava mõiste ([esimese vaidlusaluse] otsuse põhjendus 20[, mis on identne teise vaidlusaluse otsuse põhjendusega 29]).

13 Lõpuks tuleb osutada, et Hispaania maksuõigus ei luba Hispaania maksukohustuslasest äriühingul Hispaanias asuvas äriühingus osaluse omandamise korral omandamisest tulenevat maksustatavat firmaväärtust raamatupidamises eraldi kirjendada. Seevastu võib Hispaania maksuõiguse kohaselt firmaväärtust amortiseerida [üksnes] äriühenduse juhtumil ([esimese vaidlusaluse] otsuse põhjendus 19[, mis on identne teise vaidlusaluse otsuse põhjendusega 28]).“

7 Esimese vaidlusaluse otsusega lõpetas komisjon menetluse Euroopa Liidu siseste osaluste omandamise suhtes.

8 Otsuse artikli 1 lõikes 1 tunnistas komisjon vaidlusaluse meetmega kehtestatud kava (edaspidi „vaidlusalune kava“), mis seisneb maksusoodustuses, mida antakse Hispaania maksukohustuslasest äriühingutele, et võimaldada neil amortiseerida välismaistes äriühingutes osaluse omandamisest tulenev firmaväärtus, ühisturuga kokkusobimatuks osas, milles seda kava kohaldati liidus asuvates äriühingutes osaluse omandamise suhtes. Otsuse artiklis 4 kohustas komisjon Hispaania Kuningriiki nõudma selle kava alusel antud abi tagasi.

9 Komisjon jättis menetluse liiduväliste omandamiste suhtes siiski avatuks ja Hispaania ametiasutused kohustusid esitama uusi üksikasju liiduvälistel piiriülestel ühinemistel esinevate takistuste kohta.

10 Teise vaidlusaluse otsusega tunnistas komisjon vaidlusaluse kava, mis seisneb maksusoodustuses, mida antakse Hispaania maksukohustuslasest äriühingutele, et võimaldada neil amortiseerida välismaistes äriühingutes osaluse omandamisest tulenev firmaväärtus, ühisturuga kokkusobimatuks osas, milles seda kava kohaldati väljaspool liitu asuvates äriühingutes osaluse omandamise suhtes (otsuse artikli 1 lõige 1), ja kohustas Hispaania Kuningriiki nõudma selle kava alusel antud abi tagasi (otsuse artikkel 4).

Menetlused Üldkohtus ja vaidlustatud kohtuotsused

11 Autogrill España SA, nüüd World Duty Free Group SA (edaspidi „WDFG“), esitas esimese vaidlusaluse otsuse artikli 1 lõike 1 ja artikli 4 tühistamise nõudes hagiavalduse, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 14. mail 2010.

12 WDFG põhjendas oma hagi otsuse artikli 1 lõike 1 vastu suunatud osas nelja väitega: esiteks, et komisjon rikkus õigusnorme valikulisuse tingimuse kohaldamisel, teiseks, et vaidlusalune meede ei ole valikuline, kuna sellega ette nähtud diferentseerimine tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse meede kuulub, kolmandaks, et meede ei anna mingeid eeliseid neile äriühingutele, kelle suhtes vaidlusalust kava kohaldatakse, ja neljandaks, et otsus on nii valikulisuse kui ka eelise andmise tingimuse osas põhistamata.

13 Banco Santander SA ja Santusa Holding SL (edaspidi „Santusa“) esitasid teise vaidlusaluse otsuse artikli 1 lõike 1 ja artikli 4 tühistamise nõudes hagiavalduse, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 29. juulil 2011.

14 Banco Santander ja Santusa põhjendasid oma hagi otsuse artikli 1 lõike 1 vastu suunatud osas viie väitega: esiteks, et komisjon rikkus õigusnorme valikulisuse tingimuse kohaldamisel, teiseks, et võrdlussüsteemi kindlakstegemisel on tehtud viga, kolmandaks, et vaidlusalune meede ei ole valikuline, kuna sellega ette nähtud diferentseerimine tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse meede kuulub, neljandaks, et meede ei anna mingeid eeliseid neile äriühingutele, kelle suhtes vaidlusalust kava kohaldatakse, ja viiendaks, et otsus on nii valikulisuse kui ka eelise andmise tingimuse osas põhistamata.

15 Vaidlustatud kohtuotsustes nõustus Üldkohus sisuliselt identsetel põhjendustel mõlema hagi esimese väitega, mis puudutas ELTL artikli 107 lõike 1 väära kohaldamist seoses valikulisuse tingimusega, ning tühistas hagides esitatud muid väiteid läbi vaatamata seetõttu vaidlusaluste otsuste artikli 1 lõike 1 ja artikli 4.

Poolte nõuded ja menetlused Euroopa Kohtus

16 Komisjon palub Euroopa Kohtul:

— tühistada vaidlustatud kohtuotsused;

— saata kohtuasjad Üldkohtule tagasi ja

— otsustada kohtukulude jaotus hiljem.

17 WDFG kohtuasjas C-20/15 P ning Banco Santander ja Santusa kohtuasjas C-21/15 P paluvad Euroopa Kohtul jätta apellatsioonkaebused rahuldamata ja vaidlustatud kohtuotsused muutmata ning mõista kohtukulud välja komisjonilt.

18 Euroopa Kohtu presidendi 19. mai 2015. aasta otsustega anti Saksamaa Liitvabariigile, Iirimaale ja Hispaania Kuningriigile luba kohtuasjas C-20/15 P WDFG nõuete toetuseks ning kohtuasjas C-21/15 P Banco Santanderi ja Santusa nõuete toetuseks menetlusse astuda.

19 Seevastu Euroopa Kohtu presidendi 6. oktoobri 2015. aasta otsustega jäeti Telefónica SA ja Iberdrola SA kohtuasjas C-20/15 P WDFG nõuete toetuseks ning kohtuasjas C-21/15 P Banco Santanderi ja Santusa nõuete toetuseks menetlusse astumise avaldused rahuldamata.

Apellatsioonkaebused

20 Komisjon põhjendab oma apellatsioonkaebusi mõlemas kohtuasjas sama üheainsa väitega, mis jaguneb kaheks osaks ja mille kohaselt on Üldkohus ELTL artikli 107 lõikes 1 ette nähtud valikulisuse tingimuse tõlgendamisel rikkunud õigusnormi.

Ainsa väite esimene osa

Poolte argumendid

21 Ainsa väite esimeses osas heidab komisjon Üldkohtule ette, et ta rikkus õigusnormi, kui ta pani komisjonile meetme valikulisuse tõendamisel kohustuse määrata kindlaks neile omaste tunnustega ettevõtjate rühm.

22 Komisjon väidab, et vaidlusalustes otsustes järgis ta rangelt valikulisuse suhtes maksuvaldkonnas kasutatavat analüüsimeetodit, mis tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast. Ta tuvastas seega, et vaidlusalune meede kujutab endast erandit võrdlusbaasist, kuivõrd meede nägi ette, et Hispaania maksukohustuslasest ettevõtjate suhtes, kes omandavad välismaal asuvas äriühingus vähemalt 5protsendilise osaluse, kasutatakse erinevat maksustamislahendust võrreldes sellega, mida kasutatakse Hispaania maksukohustuslasest ettevõtjate puhul, kes omandavad samasuguse osaluse Hispaanias asuvates äriühingutes, kuigi nende kahe kategooria ettevõtjad on Hispaania äriühingu tulumaksu üldise süsteemiga taotletava eesmärgi seisukohast sarnases olukorras.

23 Komisjon leiab, et kui Üldkohus pani talle täiendava kohustuse tõendada, et vaidlusalune meede soodustab teatud ettevõtjaid, keda on võimalik kindlaks teha eritunnuste põhjal, mida teistel ettevõtjatel ei ole, ehk neile omaste, eelnevalt tuvastatavate tunnuste põhjal, rikkus Üldkohus õigusnormi, kuna nii toimides lähtus ta kitsamast valikulisuse tingimuse käsitlusest, kui Euroopa Kohus on õigeks pidanud.

24 Komisjon väidab täpsemalt, et vastupidi sellele, mida leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktides 57 ja 58 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktides 61 ja 62, võib meetmed valikuliseks kvalifitseerida isegi juhul, kui need on kohaldatavad sõltumata abisaaja tegevusalast ja kui nendes on ette nähtud maksusoodustus teatud investeerimistehingutele, ilma et oleks kehtestatud investeeringu minimaalset suurust.

25 Selles kontekstis järeldas Üldkohus 8. novembri 2001. aasta kohtuotsusest Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) ekslikult, et siseriiklik meede, mille kohaldamine ei sõltu ettevõtjate tegevusalast, ei ole *a priori* valikuline. Selle kohtuotsuse punktis 36 sisalduvat seisukohta, et „niisugused siseriiklikud meetmed, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei ole käsitatavad riigiabina […], kui need on kohaldatavad kõikidele selle riigi territooriumil asuvatele ettevõtjatele sõltumata nende tegevusalast“, tuleks nimelt mõista nii, et valikulisuse puudumine tuleneb asjaolust, et siseriiklik meede on vahet tegemata kohaldatav kõikidele ettevõtjatele asjaomases liikmesriigis.

26 Komisjon heidab Üldkohtule samuti ette, et ta rikkus õigusnormi, kui ta vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktides 59–62 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktides 63–66 leidis, et niisugune meede nagu vaidlusalune meede ei ole valikuline, kuna see on seotud erilise materiaalse vara, st välismaistes äriühingutes osaluse ostuga, ega jäta *a priori* ühtki ettevõtjate kategooriat selles ette nähtud soodustusest ilma.

27 Üldkohus eksis, kui ta tugines sellega seoses 19. septembri 2000. aasta kohtuotsusele Saksamaa *vs.* komisjon (C-156/98, EU:C:2000:467). Selle kohtuotsuse punktidest 22 ja 23 ilmneb nimelt, et selle aluseks olnud kohtuasjas kvalifitseeris komisjon kõnealuse meetme valikuliseks teatud geograafiliselt

piiritletud äriühingute suhtes, millesse erainvestorid reinvesteerisid materiaalse vara müügist saadud tulu, mitte nende investorite endi suhtes, kelle puhul ta asus seisukohale, et kõnealune meede ei kujuta endast abi.

28 Lisaks heidab komisjon Üldkohtule ette, et ta leidis vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktides 66–68 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktides 70–72, et Euroopa Kohtu praktikaga oleks vastuolus pidada valikuliseks siseriiklikku maksumeedet, mille kasutamisele on seatud teatud tingimused, kuigi soodustatud ettevõtjatel ei ole peale selle, et nad võiksid vastata meetme kohaldamise tingimustele, ühtki ühist neile omast tunnust, mis võimaldaks neid teistest ettevõtjatest eristada.

29 Komisjon väidab, et Üldkohus tugineb sellega seoses asjaomase kohtupraktika ekslikule analüüsile.

30 Mis puudutab 15. novembri 2011. aasta kohtuotsust komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732), siis väidab komisjon, et selle kohtuotsuse punktidest 90 ja 91 nähtub, et see puudutas erilist olukorda, milles Euroopa Kohus pidas valikuliseks võrdlusmaksustamissüsteemi ennast, mitte mõnda erandit sellest süsteemist, kuna süsteem soodustas *offshore*-ettevõtjaid. Selles kohtuotsuses tehtud viidet ettevõtjate kategooria „eritunnusele“ tuleks seega mõista nii, et selle all on mõeldud tunnuseid, mille tõttu need ettevõtjad olid sellise võrdlussüsteemi kontekstis, mis oma olemuselt oli valikuline, maksustamise seisukohast soodsamas olukorras, ning seda ei tohiks kanda üle väljapoole nimetatud konkreetset olukorda.

31 Mis puudutab 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsuse 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) punkti 42, siis jättis Üldkohus arvesse võtmata selle punkti teise lause, milles on väljendatud Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikas juurdunud põhimõtet, mille kohaselt meede on valikuline, kui see soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ võrreldes teistega, kes on nimetatud süsteemi eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

32 WDFG ning Banco Santander ja Santusa märgivad sissejuhatuseks, et komisjon ei väitnud vaidlusalustes otsustes, et vaidlusalune meede on faktiliselt valikuline, mistõttu käesolevas apellatsioonimenetluses tuleb analüüsida üksnes vaidlustatud kohtuotsuste kohta esitatud kriitikat, mis puudutab asjaolu, et Üldkohus leidis, et põhjendused, mis komisjon nendes otsustes esile tõi, ei võimaldanud järeldada, et meede oli õiguslikult valikuline.

33 Nad väidavad, et 8. novembri 2001. aasta kohtuotsusest Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) ilmneb, et meedet, mis võib soodustada kõiki ettevõtjaid, ei saa pidada valikuliseks. Sellest kohtuotsusest ei saa seevastu järeldada, nagu väidab komisjon, et siseriiklik meede ei ole valikuline juhul, kui seda kohaldatakse eranditult kõikidele liikmesriigi ettevõtjatele, kuna niisugusest seisukohast lähtumise korral tuleks peaaegu kõiki maksuõigusnorme pidada valikuliseks.

34 WDFG ning Banco Santander ja Santusa lükkavad ka ümber komisjoni väite, et siseriiklikke maksumeetmeid on juba korduvalt kvalifitseeritud valikuliseks, isegi kui nendega ei ole kehtestatud investeeringu miinimumsummat ja kui neid kohaldatakse sõltumata abisaaja tegevusalast. Igal juhul ei saaks ainuüksi asjaolu tõttu, et vaidlusaluse meetmega on antud maksusoodustus igale ettevõtjale, kes soovib seda soodustust saada, sõltumata kategooriast, millesse ta kuulub, pidada seda meedet esmapilgul õiguslikult valikuliseks.

35 Üldkohus tugines õigesti 19. septembri 2000. aasta kohtuotsusele Saksamaa *vs.* komisjon (C-156/98, EU:C:2000:467), kuna selles kohtuotsuses käsitletud otsuses tunnistas komisjon sõnaselgelt, et siseriiklik meede ei olnud asjaomaste investorite suhtes valikuline, ning seda kinnitas ka Euroopa Kohus.

36 Komisjon on oma otsustuspraktikas pealegi maksumeetmete valikulisuse juba korduvalt välistanud sama kriteeriumi põhjal, mille kohaselt üldmeetmed, mida kohaldatakse vahet tegemata kõikide ettevõtjate suhtes ja mis võivad soodustada iga maksukohustuslast, ei ole valikulised.

37 Selle kriteeriumi kohaldamine ei too kaasa järeldust, et valikulised ei ole komisjoni nimetatud meetmed, mis puudutavad teatud vara ostmist. Need meetmed võiks kvalifitseerida valikuliseks, kui oleks tõendatud, et need annavad faktilise soodustuse teatud ettevõtjatele, kuid mitte teistele. Igal juhul ei tulene nende valikulisus mitte omandatava vara laadist, vaid asjaolust, et on võimalik asuda seisukohale, et asjaomased ostjad moodustavad erikategooria.

38 15. juuli 2004. aasta kohtuotsuse Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438) kohta leiavad WDFG ning Banco Santander ja Santusa, et Üldkohus leidis õigesti, et meede, millega oli tegemist kohtuasjas, milles tehti see kohtuotsus, erineb käesolevates asjades käsitletavast, sest selle eesmärk oli anda eelis eraldiseisvale ja kindlakstehtavale ettevõtjate kategooriale, see tähendab ettevõtjatele, kes tegelevad ekspordiga.

39 Pealegi nähtub 15. novembri 2011. aasta kohtuotsusest komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) ja eriti selle punktist 104 selgelt, et meetme saab kvalifitseerida valikuliseks ainult siis, kui see annab soodustuse ettevõtjate kategooriale, kellel on neile „omased tunnused“. Sellest kohtuotsusest ilmneb lisaks, et tavapärase süsteemi erandi kindlakstegemine ei ole eesmärk omaette. Oluline on ainult meetme tegelik mõju ehk see, kas meede soodustab teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist või mitte.

40 WDFG ning Banco Santander ja Santusa väidavad, et 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsuse 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) tõlgendusega, mida soovitab komisjon, ei saa samuti nõustuda. Esiteks ei kinnitanud Euroopa Kohus selles otsuses võrdlussüsteemi määratlust ega sellest tehtavat erandit. Teiseks ei võimalda see kohtuotsus asuda seisukohale, et meede on valikuline seetõttu, et soodustuse saamise tingimusi täitvad ettevõtjad moodustavad eraldiseisva kategooria.

41 Lõpuks leidis Üldkohus õigesti, et meedet ei saa kvalifitseerida ELTL artikli 107 tähenduses valikuliseks, kui soodustuse saamine sõltub tegevusest, mis on esmapilgul lubatud iga ettevõtja puhul, sõltumata tema tegevusalast. See nähtub ka asjaolust, et 19. septembri 2000. aasta kohtuotsuses Saksamaa *vs.* komisjon (C-156/98, EU:C:2000:467) leiti, et investorite suhtes võetud siseriiklik meede ei olnud valikuline.

42 Hispaania Kuningriik väidab, et 8. novembri 2001. aasta kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) kinnitab seisukohta, mille võtsid Hispaania asutused komisjoni haldusmenetluses ja mille kohaselt saab majandusliku eelise abiks kvalifitseerida üksnes juhul, kui see võib soodustada „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

43 Hispaania asutused tõendasid haldusmenetluse käigus, et vaidlusalune meede on kõigile üldiselt kättesaadav, kuivõrd seda on kohaldatud väga erinevates valdkondades tegutsevate ettevõtjate suhtes, ning kinnitasid seeläbi vaidlustatud kohtuotsustes esitatud analüüsi ja asjaolu, et komisjon ei tõendanud vaidlusalustes otsustes meetme valikulisust.

44 Iirimaa väidab, et vastupidi komisjoni sisukohale ei järeldanud Üldkohus Euroopa Kohtu 8. novembri 2001. aasta otsusest Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) ning Üldkohtu 6. märtsi 2002. aasta otsusest Diputación Foral de Álava jt *vs.* komisjon (T-92/00 ja T-103/00, EU:T:2002:61) ja 9. septembri 2009. aasta otsusest Diputación Foral de Álava jt *vs.* komisjon (T-227/01–T-229/01, T-265/01, T-266/01 ja T-270/01, EU:T:2009:315), et ainult meetmed, mille kohaldamine on seotud ettevõtja tegevusalaga või sõltuvad teatavast

minimaalsummast, on valikulised, vaid leidis, et valikulisust ei saa tuvastada meetme puhul, mille kohaselt kõik Hispaania maksuresidendist ettevõtjad, kes omandavad vähemalt 5protsendilise osaluse välismaises äriühingus, võivad soodustust saada sõltumata nende tegevusalast ja investeeritud summast.

45 Üldkohus tugines põhjendatult 15. novembri 2011. aasta kohtuotsusele komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732), kui ta otsustas, et selleks, et erinevat maksukoormust saaks pidada abiks, on vaja teha kindlaks meetme kohaselt soodustust saada võivate ettevõtjate erikategooria, keda on võimaik eristada neile omaste eritunnuste põhjal. ELTL artikli 107 lõikega 1 seatud valikulisuse tingimus peaks olema määratletud ühtemoodi kõikides kohtuasjades, mis käsitlevad väidetavat maksustamisalast riigiabi. Seega ei saa kõnealuse kohtuotsuse punktis 104 sõnaselgelt välja öeldud põhimõte olla piiratud olukorraga, kus maksustamissüsteem tervikuna on valikuline.

46 Iirimaa leiab, et niisuguseid meetmeid nagu vaidlusalune meede, mille kohaldamisalast ei ole *a priori* välja jäetud ühtegi ettevõtjat ega ühtegi konkreetset majandussektorit, ei saa pidada valikuliseks. Komisjon on pealegi juba korduvalt tuginenud sellele põhjendusele teatud siseriiklike meetmete valikulisuse tuvastamisel.

47 Saksamaa Liitvabariik väidab, et asjaolu, et komisjoni tuvastatud võrdlusbaasist esineb erand, isegi kui see on tõendatud, ei võimalda iseenesest asuda seisukohale, et vaidlusalune meede soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

48 Sellest tuleneb vastupidi üksnes see, et meede on samastatav toetusega. Pärast seda, kui on kontrollitud, kas meede on erand, tuleb seega vastavalt kohtupraktikale ja täpsemalt 15. novembri 2011. aasta kohtuotsusele komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) ning nagu ka Üldkohus vaidlustatud kohtuotsustes õigesti leidis, järgmiseks kontrollida, kas nende maksumaksjate kategooria, kes saavad maksumeetme kohaselt soodustust, hõlmab ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses piisavalt konkreetseid ettevõtjaid või toodetavaid kaupu.

49 Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et maksusoodustust saavate ettevõtjate kategooria on piisavalt selge, kui komisjon on suutnud tõendada, et kõnealust soodustust saavad üksnes ühteainsasse majandussektorisse kuuluvad ettevõtjad, kes teevad teatud tehinguid (kohtuotsus, 15.12.2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774), teatavas õiguslikus vormis asutatud ettevõtjad (kohtuotsus, 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze jt, C-222/04, EU:C:2006:8) ning teatava suurusega ettevõtjad (kohtuotsus, 13.2.2003, Hispaania *vs.* komisjon, C-409/00, EU:C:2003:92) või ka ettevõtjad, kelle asukoht on väljaspool teatud piirkonna territooriumi (kohtuotsus, 17.11.2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709).

50 Saksamaa Liitvabariik tuletab meelde, et Euroopa Kohus on juba möönnud, et maksusoodustus, mida kohaldatakse maksukohustuslaste suhtes, kes müüvad teatud materiaalset vara ja võivad saadava kasumi muu materiaalse vara ostmise korral maha arvata, annab neile eelise, mida ei saa kvalifitseerida riigiabiks, sest tegemist on üldkohaldatava meetmega, mida kohaldatakse vahet tegemata kõikide ettevõtjate suhtes (kohtuotsus, 19.9.2000, Saksamaa *vs.* komisjon, C-156/98, EU:C:2000:467, punkt 22).

51 Seda enam ei tohiks valikuliseks pidada niisugust maksumeedet nagu vaidlusalune meede, mille kohaldamine on üldiselt seotud äriühinguõiguse valdkonda kuuluvate tehingute kategooriaga, käsitletaval juhul osaluse omandamisega, mis ei sõltu ettevõtja tegevusalast ja majandustegevusest.

52 Lõpuks väidavad käesolevates kohtuasjades menetlusse astunud liikmesriigid, et kui tingimust, et ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabiks kvalifitseerimiseks peaks siseriiklik meede olema valikuline, tuleks mõista laias tähenduses, mida pooldab komisjon oma apellatsioonkaebustes, tooks see kaasa liidu institutsioonide vahelise tasakaalu lõhkumise. Kui valikulisuse tingimusele omistataks selline

ulatus, võiks komisjon nimelt oma pädevuse kohaselt riigiabi valdkonnas kontrollida peaaegu kõiki otsese maksustamise meetmeid, kuigi otsene maksustamine kuulub üldjuhul liikmesriikide seadusandlikku pädevusse.

Euroopa Kohtu hinnang

53 Kõigepealt tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt nõuab siseriikliku meetme ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabiks“ kvalifitseerimine, et täidetud on kõik järgmised tingimused. Esiteks peab olema tegemist sekkumisega riigi poolt või riigi ressurssidest. Teiseks peab sekkumine ähvardama kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab sekkumine andma soodustatud isikule valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi (vt eelkõige kohtuotsus, 16.7.2015, BVVG, C-39/14, EU:C:2015:470, punkt 24).

54 Mis puudutab eelise valikulisuse tingimust, mis on ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses mõiste „riigiabi“ oluline osa, siis tuleneb Euroopa Kohtu samavõrd väljakujunenud praktikast, et selle tingimuse hindamiseks tuleb kindlaks teha, kas konkreetset õiguslikku raamistikku arvestades on siseriiklik meede selline, et see soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on asjaomase abikava eesmärki arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras ning keda koheldakse erineval viisil, mida võib sisuliselt pidada diskrimineerivaks (vt eelkõige kohtuotsused, 28.7.2011, Mediaset *vs.* komisjon, C-403/10 P, ei avaldata, EU:C:2011:533, punkt 36; 15.11.2011, komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 75 ja 101; 14.1.2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, punktid 53–55, ning 4.6.2015, komisjon *vs.* MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 59).

55 Kui kõnealune meede on abikava, mitte individuaalne abi, siis peab komisjon lisaks tõendama, et kuigi meede annab küll üldise ulatusega eelise, teeb ta seda ainult teatud ettevõtjate või tegevusvaldkondade huvides (vt selle kohta eelkõige kohtuotsus, 30.6.2016, Belgia *vs.* komisjon, C-270/15 P, EU:C:2016:489, punktid 49 ja 50).

56 Mis puudutab täpsemalt maksusoodustust andvaid siseriiklikke meetmeid, siis tuleb märkida, et sedalaadi meede, mis ei too küll kaasa riigi ressursside üleandmist, kuid mis asetab soodustuse saajad soodsamasse olukorda, võib anda soodustuse saajatele valikulise eelise ning kujutab endast seega riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seevastu maksusoodustus, mis tuleneb üldmeetmest, mida kohaldatakse vahet tegemata kõikide ettevõtjate suhtes, ei kujuta endast riigiabi selle sätte tähenduses (vt selle kohta eelkõige kohtuotsus, 18.7.2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 18).

57 Selles kontekstis peab komisjon siseriikliku maksumeetme „valikuliseks“ kvalifitseerimisel esmalt kindlaks tegema, milline on asjaomases liikmesriigis kohaldatav üldine või „tavapärane“ maksustamissüsteem, ja seejärel tuvastama, et kõnealune maksumeede kaldub üldisest süsteemist kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes üldise süsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (vt selle kohta eelkõige kohtuotsus, 8.9.2011, Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).

58 Meetmed, mis eristavad kõnealuse õigusliku regulatsiooni eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevaid ettevõtjaid ja mis on seega *a priori* valikulised, ei ole siiski mõistega „riigiabi“ hõlmatud, kui asjaomane liikmesriik suudab tõendada, et vahetegemine on põhjendatud, kuna see tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse meetmed kuuluvad (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 29.4.2004, Madalmaad *vs.* komisjon, C-159/01, EU:C:2004:246, punktid 42 ja 43; 8.9.2011, Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punktid 64 ja 65, ning 29.3.2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 40).

59 Peale selle tuleb meelde tuletada, et asjaolu, et meedet võidakse kohaldada ainult maksumaksjatele, kes vastavad meetme kohaldamise tingimustele, ei saa iseenesest muuta seda meedet valikuliseks (kohtuotsus, 29.3.2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42).

60 Kõikidest eespool toodud kaalutlustest tuleneb, et kõnealuse meetme valikulisuse tuvastamiseks asjakohane võrdluskriteerium seisneb selles, et tuleb kontrollida, kas meede teeb vahet ettevõtjatel, kes on üldise maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, ilma et vahetegemine oleks põhjendatud kõnealuse süsteemi olemuse ja ülesehitusega (vt selle kohta kohtuotsus, 4.6.2015, komisjon *vs.* MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 61).

61 Neid kaalutlusi arvestades tuleb analüüsida, kas – kui Üldkohus leidis, et komisjon ei tõendanud vaidlusalustes otsustes õiguslikult piisavalt, et vaidlusaluse meetmega anti valikuline eelis „teatud ettevõtjatele või teatud kaupade tootmisele“ – ta eiras käesoleval juhul ELTL artikli 107 lõiget 1, nii nagu Euroopa Kohus on seda tõlgendanud.

62 Käesoleval juhul näeb vaidlusalune meede ette maksusoodustuse, mis seisneb selles, et Hispaania maksuresidendist äriühing võib väljaspool seda liikmesriiki maksuresidentsust omavas äriühingus vähemalt 5protsendilise osaluse omandamise korral tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksuga maksustatavast tulust amortisatsiooni vormis maha arvata osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse. Kuna seda meedet võidakse kohaldada kõikide selliseid tehinguid tegevate ettevõtjate suhtes, tuleb seda pidada meetmeks, mis võib olla käsitatav abikavana. Seega pidi komisjon tõendama, et hoolimata sellest, et meede annab üldkohaldatava eelise, soodustab see üksnes teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist.

63 Sellega seoses märkis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktis 50 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktis 54, et komisjon tugines vaidlusaluse meetme valikulisuse tõendamisel vaidlusalustes otsustes peamiselt sellele, et tegemist on erandiga võrdlusbaasist, kuna meetmest lähtuvalt kohaldati Hispaania maksukohustuslasest ettevõtjate suhtes, kes omandasid osalusi välismaal asuvates äriühingutes, erinevat maksustamislahendust võrreldes Hispaania maksukohustuslasest ettevõtjatega, kes omandasid osalusi Hispaanias asuvates äriühingutes, kuigi nende kahe kategooria ettevõtjad on võrdlusbaasi – milleks on Hispaania üldine äriühingu tulumaksu süsteem, täpsemalt selles sisalduvad rahalise firmaväärtuse maksustamislahendust käsitlevad eeskirjad – eesmärgi seisukohast sarnases olukorras.

64 Üldkohus leidis vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktis 51 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktis 55, et komisjon rakendas seega analüüsimeetodit, mis tuleneb Euroopa Kohtu ja Üldkohtu praktikast, millele on viidatud vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktides 29–33 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktides 33–37 ning mis sisuliselt vastab käesoleva kohtuotsuse punktides 53–60 meenutatud Euroopa Kohtu praktikale.

65 Vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktides 44, 45, 52 ja 53 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktides 48, 49, 56 ja 57 leidis Üldkohus aga, et isegi kui eeldada, et erandi tegemine komisjoni poolt kindlaks tehtud võrdlusbaasist on tõendatud, ei ole ainuüksi selle põhjal võimalik tuvastada, et vaidlusalune meede soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, kuna meede oli *a priori* kõikidele ettevõtjatele kättesaadav ega olnud suunatud konkreetsele ettevõtjate kategooriale, keda meede ainsana soodustab, vaid majandustehingute kategooriale.

66 Sellegipoolest tuleb tõdeda, et selline arutluskäik põhineb ELTL artikli 107 lõikes 1 ette nähtud valikulisuse tingimuse – nagu seda on käesolevas kohtuotsuses meenutatud – vääral kohaldamisel.

67 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 53–60, on sellise üldkohaldatavat maksusoodustust andva siseriikliku meetme nagu vaidlusaluse meetme puhul kõnealune tingimus täidetud, kui komisjon suudab tõendada, et meede kaldub kõrvale asjaomases liikmesriigis kohaldatavast üldisest või „tavapärasest" maksustamissüsteemist ning selle konkreetsed tagajärjed toovad kaasa ettevõtjate erineva kohtlemise, samas kui maksusoodustust saavad ettevõtjad ja ettevõtjad, kes soodustust ei saa, on selle liikmesriigi maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

68 Vaidlustatud kohtuotsustest ilmneb, et komisjon tugines vaidlusalustes otsustes vaidlusaluse meetme valikulisuse tuvastamisel residendist ettevõtjate ebavõrdsele kohtlemisele, mille see meede kaasa toob. Meetme kohaselt võivad nimelt ainult sellised residendist ettevõtjad, kes omandavad vähemalt 5protsendilise osaluse välismaises äriühingus, teatud tingimustel saada kõnealust maksusoodustust, samas kui residendist ettevõtjatel, kes omandavad sellise osaluse Hispaania maksukohustuslasest äriühingus, ei ole võimalik seda soodustust saada, hoolimata asjaolust, et komisjoni hinnangul on nad Hispaania üldise maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast sarnases olukorras.

69 Üldkohus leidis aga, et kuna vaidlusalune meede ei ole suunatud ühelegi ettevõtjate või kaupade erikategooriale, selle kohaldamine ei sõltu ettevõtjate tegevusalast ning see on *a priori* või potentsiaalselt kättesaadav kõigile ettevõtjatele, kes soovivad omandada vähemalt 5protsendilise osaluse välismaises äriühingus ja omavad osalust vähemalt aastase katkematu ajavahemiku vältel, tuleb meedet pidada mitte valikuliseks, vaid käesoleva kohtuotsuse punktis 56 meenutatud kohtupraktika tähenduses üldmeetmeks. Niimoodi toimides rikkus Üldkohus õigusnormi.

70 Üldkohus leidis vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktides 41, 45, 67 ja 68 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktides 45, 49, 71 ja 72, et selleks, et *a priori* kõigile ettevõtjatele kättesaadava meetme puhul oleks riigiabi tuvastamiseks täidetud siseriikliku meetme valikulisuse tingimus, tuleb igal juhul kindlaks teha ettevõtjate erikategooria, keda meede ainsana soodustab ja keda saab eristada ühiste eriomaste tunnuste põhjal.

71 Euroopa Kohtu praktikast ning täpsemalt 15. novembri 2011. aasta kohtuotsusest komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) ei saa siiski tuletada ettevõtjate erikategooria tuvastamise täiendavat nõuet, mis lisanduks valikulisuse suhtes maksuvaldkonnas kasutatavale analüüsimeetodile, mis tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, ning seisneb peamiselt selle kontrollimises, kas teatud ettevõtjate väljajätmine sellise maksusoodustuse kohaldamisalast, mis on ette nähtud üldisest maksustamissüsteemist kõrvale kalduvas meetmes, kujutab endast nende ettevõtjate diskrimineerimist.

72 15. novembri 2011. aasta kohtuotsuse komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) punktis 104 leidis Euroopa Kohus tõepoolest, et selleks, et maksustamissüsteemis maksustamise aluseks olevaid kriteeriume saaks pidada valikulisi eeliseid andvaks, peavad need olema niisugused, mis iseloomustavad soodustusi saavaid ettevõtjaid neile omaste tunnuste põhjal eelisõigustatud kategooriana, mis seega võimaldab kvalifitseerida sellise süsteemi „teatud" ettevõtjaid või „teatud" kaupade tootmist soodustavaks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

73 Kõnealust põhjendust 15. novembri 2011. aasta kohtuotsuses komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) tuleb siiski tõlgendada kõikide nende põhjenduste kontekstis, mille hulka see kuulub ja mis on esitatud kohtuotsuse punktides 87–108.

74 Kõikide nende põhjenduste tervikuna analüüsimisel ilmneb seega, et nimetatud kohtuotsuses kõne all olev meede esines mitte üldisest maksustamissüsteemist kõrvale kalduva maksusoodustuse vormis, vaid „üldise" maksustamissüsteemi kohaldamise vormis, mis põhines kriteeriumidel, mis olid samuti üldist laadi. Euroopa Kohus otsustas, et erinevalt sellest, mida leidis Üldkohus, ei välistanud selle süsteemi laad kõnealuse meetme valikulise tuvastamist, kuna valikulisuse tingimus on suurema ulatusega ja

hõlmab meetmeid, mis oma tagajärgede poolest soodustavad teatud ettevõtjaid, konkreetsel juhul *offshore*-äriühinguid, nende ettevõtjate eriomaste tunnuste tõttu. Kõnealuse meetmega seega faktiliselt diskrimineeriti ühtesid ettevõtjaid võrreldes teistega, kes olid süsteemi eesmärgi – milleks konkreetsel juhul oli kehtestada üldine maksustamissüsteem kõikidele residendist äriühingutele – seisukohast sarnases olukorras.

75 Seevastu, nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 63 juba märgitud, tugines komisjon vaidlusaluse meetme valikulisuse tuvastamisel vaidlusalustes otsustes peamiselt põhjendusele, et meede toob kaasa ebavõrdse kohtlemise, kuna see annab maksusoodustuse teatud residendist ettevõtjatele, kuid mitte teistele, kes kuuluvad üldise maksustamissüsteemi kohaldamisalasse, millest vaidlusalune meede kõrvale kaldub.

76 Kuigi 15. novembri 2011. aasta kohtuotsusest komisjon ja Hispaania *vs*. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) tuleneb seega, et maksumeetme valikulisuse võib tuvastada isegi juhul, kui see ei ole erand üldisest maksustamissüsteemist, vaid moodustab süsteemi lahutamatu osa, kuulub kõnealune kohtuotsus Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika hulka, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 57 ja mille kohaselt piisab selleks, et tuvastada üldisest maksustamissüsteemist kõrvale kalduva meetme valikulisus, kui on tõendatud, et meede soodustab teatud ettevõtjaid, kuid mitte teisi, samas kui kõik need ettevõtjad on üldise maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast objektiivselt sarnases olukorras.

77 Nimelt, kuigi maksumeetme valikulisuse tuvastamiseks ei ole alati vaja, et meede oleks erand üldisest maksustamissüsteemist, on asjaolu, et tegemist on erandiga, täiesti asjakohane, kui sellest tulenevalt eristatakse kahte ettevõtjate kategooriat, keda *a priori* koheldakse erinevalt, ehk erandmeetme kohaldamisalasse kuuluvaid ettevõtjaid ja jätkuvalt üldise maksustamissüsteemi kohaldamisalasse kuuluvaid ettevõtjaid, samas kui need kaks kategooriat on süsteemi eesmärgi seisukohast sarnases olukorras.

78 Vastupidi sellele, mida Üldkohus leidis vaidlustatud kohtuotsustes, ei saa ka nõuda, et meetme valikulisuse tuvastamiseks teeks komisjon kindlaks maksusoodustust saavate ettevõtjate teatud ühised eriomased tunnused, mis võimaldavad neid eristada ettevõtjatest, kes soodustust ei saa.

79 Sellega seoses on nimelt oluline ainult asjaolu, et sõltumata meetme vormist või kasutatud normitehnikast seab see soodustust saavad ettevõtjad teistest soodsamasse olukorda, kuigi kõik need ettevõtjad on maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

80 Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et asjaolust, et nende ettevõtjate arv, kes võivad nõuda siseriikliku meetme kohaldamist, on väga suur või et need ettevõtjad kuuluvad erinevatesse tegevusvaldkondadesse, ei piisa meetme valikulisuse kahtluse alla seadmiseks ega seega meetme riigiabiks kvalifitseerimise välistamiseks (vt eelkõige kohtuotsused, 13.2.2003, Hispaania *vs* komisjon., C-409/00, EU:C:2003:92, punkt 48, ja 8.9.2011, komisjon *vs*. Madalmaad, C-279/08 P, EU:C:2011:551, punkt 50).

81 Vastupidi sellele, mida leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs*. komisjon punktides 53–58 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs*. komisjon punktides 57–62, ei sea vaidlusaluse meetme võimalikku valikulisust kahtluse alla asjaolu, et meetmest tuleneva maksusoodustuse saamise peamine tingimus on majandustehing, täpsemalt „puhtrahaline tehing“, millega ei kaasne investeeringu miinimumsummat ja mis ei sõltu soodustust saavate ettevõtjate tegevusalast.

82 Selles kontekstis tuleb vastupidi vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs*. komisjon punktis 57 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs*. komisjon punktis 61 Üldkohtu leitule märkida, et 8. novembri 2001. aasta kohtuotsuses Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) punktist 36, mille kohaselt meetmed ei ole valikulised, kui

neid kohaldatakse kõikide riigi territooriumil asuvate ettevõtjate suhtes „olenemata nende tegevusalast“, ei saa järeldada, et meede, mille kohaldamine ei sõltu ettevõtjate tegevusalast, *a priori* ei ole valikuline.

83 8. novembri 2001. aasta kohtuotsuse Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) põhjenduste tervikuna analüüsimisel ilmneb nimelt, et punktis 36, tõlgendatuna sama kohtuotsuse punkti 35 silmas pidades, asus Euroopa Kohus seisukohale, et niisugused siseriiklikud meetmed, nagu olid kõne all selles kohtuasjas, ei olnud valikulised, kuna neid kohaldati vahet tegemata kõikide asjaomase liikmesriigi ettevõtjate suhtes ja need kujutasid endast seetõttu üldmeedet käesoleva kohtuotsuse punktis 56 meenutatud kohtupraktika tähenduses.

84 Samuti tuleb täpsustada, et kuigi Euroopa Kohus viitas 8. novembri 2001. aasta otsuse Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) punktis 36 siseriiklike meetmete kohaldamisalasse kuuluvate ettevõtjate tegevusalale, on selline viide seletatav eelotsusetaotluse esitanud kohtu teise küsimuse sõnastusega kohtuasjas, milles kõnealune kohtuotsus tehti. Seda kinnitab asjaolu, et viide puudub Euroopa Kohtu hilisemates otsustes, milles on nimetatud põhimõtet mainitud (vt eelkõige kohtuotsused, 15.11.2011, komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 73, ning 29.3.2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 39).

85 Pealegi vastab tõele, nagu Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktis 66 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktis 70 märkis, et Euroopa Kohus leidis 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsuse 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) punktis 42, et asjaolu, et seda meedet võidakse kohaldada üksnes neile maksumaksjatele, kes vastavad selles kohtuasjas kõne all olnud meetme kohaldamise tingimustele, ei saa iseenesest muuta seda meedet valikuliseks. Tuleb siiski tõdeda, et samas punktis 42 täpsustas Euroopa Kohus sõnaselgelt, et valikulisuse puudumine tuleneb järeldusest, et isikud, kellel ei ole võimalik asjaomase meetme kohaldamist nõuda, ei ole seadusandja taotletava eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras maksumaksjatega, kellel on õigus selle kohaldamist nõuda.

86 Sellest tuleneb, et maksusoodustuse kohaldamise või saamise tingimus võib olla soodustuse valikulisuse alus, kui selle tingimuse tulemusel tehakse vahet ettevõtjate vahel, kes maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast on ometi sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, ning kui seega diskrimineeritakse ettevõtjaid, kes soodustust ei saa.

87 Kuigi, nagu Üldkohus vaidlustatud kohtuotsustes rõhutab, võib vaidlusalusest meetmest tuleneva maksusoodustuse saada ilma, et oleks nõutav miinimumsumma investeerimine, ja seetõttu ei ole selle meetme kohaldamine faktiliselt piiratud ettevõtjatega, kellel on piisavad rahalised vahendid, ei välista need asjaolud meetme valikulisena käsitamist muudel põhjustel, näiteks seetõttu, et residendist ettevõtjatel, kes omandavad osaluse Hispaania maksuresidendist äriühingus, ei ole võimalik seda soodustust saada.

88 Sellega seoses on Euroopa Kohus juba leidnud, et maksumeede, mis soodustab üksnes ettevõtjaid, kes teevad meetmega silmas peetud tehinguid, mitte aga sama valdkonna ettevõtjaid, kes selliseid tehinguid ei tee, võib osutuda valikuliseks, ilma et oleks vaja hinnata, kas meede soodustab rohkem suuri ettevõtjaid (vt selle kohta kohtuotsus, 15.12.2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, punktid 47–50).

89 Vastupidi sellele, mida Üldkohus leidis vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktides 59–62 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktides 63–66, ei ilmne 19. septembri 2000. aasta kohtuotsusest Saksamaa *vs.* komisjon (C-156/98, EU:C:2000:467) ühtegi vastupidist suunist maksumeetme valikulisuse tingimuse analüüsimiseks.

90 19. septembri 2000. aasta kohtuotsuse Saksamaa *vs.* komisjon (C-156/98, EU:C:2000:467) punktidest 22 ja 23 selgub nimelt, et selle otsuse aluseks olnud kohtuasjas kvalifitseeris komisjon kõnealuse meetme valikuliseks teatud geograafiliselt piiritletud äriühingute suhtes, millesse erainvestorid olid reinvesteerinud materiaalse vara müügist saadud kasumi, mitte investorite endi suhtes, kelle puhul komisjon leidis, et meede ei ole abi, kuna üldmeetmena kohaldatakse seda vahet tegemata kõikide ettevõtjate suhtes, kusjuures seda hinnangut ei seatud Euroopa Kohtus kahtluse alla, mistõttu ei olnud kohtul vaja selle üle otsustada.

91 Igal juhul ei saa kõnealuste erainvestorite olukorda samastada residendist ettevõtjate omaga, kelle suhtes võidakse kohaldada vaidlusalust meedet.

92 Komisjon tugines vaidlusalustes otsustes vaidlusaluse meetme valikuliseks kvalifitseerimisel nimelt asjaolule, et meetmega ei tehta maksusoodustust vahet tegemata kõikidele ettevõtjatele, kes on Hispaania üldise maksustamissüsteemi seisukohast objektiivselt sarnases olukorras, kuivõrd residendist ettevõtjatel, kes omandavad samalaadse osaluse Hispaania maksuresidendist äriühingus, ei ole võimalik kõnealust soodustust saada. Komisjon leidis seejärel, et nõustuda ei saa ettevõtjate eristamise põhjendusega, mille Hispaania Kuningriik esitas ja mis puudutas selle süsteemi olemust või üldist ülesehitust, millesse meede kuulub.

93 Kõigest eespool käsitletust nähtub, et Üldkohus rikkus õigusnormi, kui ta vaidlusalused otsused osaliselt tühistas põhjendusel, et komisjon ei teinud kindlaks konkreetset ettevõtjate kategooriat, keda kõnealune maksumeede soodustab, ilma et Üldkohus oleks kontrollinud, kas komisjon oli selle analüüsimeetodi kohaldamisel, mida on meenutatud vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktides 29–33 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktides 33–37 ja mida tuleb kasutada vaidlusaluse meetme valikulisuse tingimuse käsitlemisel, meetme diskrimineerivat laadi tõepoolest analüüsinud ja selle tuvastanud.

94 Kuigi selline analüüs tuleb läbi viia hoolsalt ja peab olema piisavalt põhjendatud, et võimaldada täielikku kohtulikku kontrolli eelkõige selle üle, kas meetme kohaldamisalasse kuuluvate ettevõtjate olukord on sarnane kohaldamisalast välja jäetud ettevõtjate omaga, ja vajaduse korral ebavõrdse kohtlemise põhjenduse üle, mille asjaomane liikmesriik on esitanud, rikkus Üldkohus siiski õigusnormi, kui ta jättis sellise kontrolli teostamata ja leidis vaidlustatud kohtuotsustes, et kuna vaidlusalustes otsustes komisjoni poolt kohaldatud analüüsimeetod ei hõlma selliste ettevõtjate erikategooria kindlakstegemist, keda maksumeede ainsana soodustas, lähtub see meetod ELTL artikli 107 lõikega 1 kehtestatud valikulisuse tingimuse väärast tõlgendusest.

95 Järelikult on komisjoni ainsa väite esimene osa põhjendatud.

Ainsa väite teine osa

Poolte argumendid

96 Ainsa väite teises osas heidab komisjon Üldkohtule ette, et ta rikkus eksporditoetusi käsitleva kohtupraktika kohaldamisel õigusnormi ning kunstlikult eristas eksporditoetusi kapitalieksportdi toetustest.

97 Mis puudutab esiteks eksporditoetusi käsitlevat kohtupraktikat, millele on vaidlusalustes otsustes viidatud, täpsemalt 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsust komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, ei avaldata, EU:C:1969:68), 7. juuni 1988. aasta kohtuotsust Kreeka *vs.* komisjon (57/86, EU:C:1988:284) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsust Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438), siis väidab komisjon, et Üldkohus rikkus õigusnormi, kui ta vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.*

komisjon punktides 69–76 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktides 73–80 leidis, et see kohtupraktika puudutab mitte siseriikliku meetme valikulisuse tingimust, vaid üksnes tingimust, et kahjustatakse konkurentsi ja kaubandust.

98 Eelmises punktis viidatud kohtuotsustest nähtub, et Euroopa Kohus leidis, et asjaomased maksumeetmed olid valikulised, kuna neid kohaldati üksnes ettevõtjate suhtes, kes tegid tehinguid, näiteks investeeringuid välismaal, kuid mitte ettevõtjate suhtes, kes tegid sarnaseid riigi piiresse jäävaid tehinguid. Sellest järeldub, et iga meede, mis soodustab piiriüleseid tehinguid, kuid mille kohaldamisalast jäävad samad riigisisesed tehingud välja, on valikuline.

99 Teiseks heidab komisjon Üldkohtule ette, et ta tegi vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktides 79–81 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktides 83–85 kunstlikult vahet eksporditoetustel ja kapitaliekspordi toetustel ning leidis, et eksporditoetusi käsitlevast kohtupraktikast, millele on vaidlusalustes otsustes viidatud, täpsemalt 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsusest komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, ei avaldata, EU:C:1969:68), 7. juuni 1988. aasta kohtuotsusest Kreeka *vs.* komisjon (57/86, EU:C:1988:284) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsusest Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438) nähtub, et „[s]oodustatud ettevõtjate rühm, mis võimaldas järeldada, et [vaidlusalune] meede on valikuline, koosnes […] ekspordiettevõtjatest“, kusjuures see rühm koondas ettevõtjaid, keda võis eristada ühiste tunnuste põhjal, mis on seotud nende eksporditegevusega.

100 Komisjoni hinnangul moodustavad ettevõtjad, kellele vaidlusalune meede on suunatud, eraldiseisva ettevõtjate kategooria ehk kapitaliekspordi ettevõtjate kategooria, kuna neil on ühised eritunnused, mis on seotud nende kapitaliekspordi tegevusega.

101 Komisjon leiab, et kuna valikulisuse tingimuse seisukohast ei ole vahet kaupade ekspordi ja kapitaliekspordi vahel, on vaidlusalune meede valikuline samadel alustel nagu meetmed, millest on juttu eksporditoetusi käsitlevas kohtupraktikas, millele on vaidlusalustes otsustes viidatud.

102 Komisjon väidab, et ka eraldi ekspordiettevõtjate kategooriat ei ole olemas väljaspool selliste ettevõtjate rühma, kes teevad piiriüleseid tehinguid. Liikmesriigi iga ettevõtja võib teha piiriüleseid tehinguid ning saada seega kasu eksporditoetuste süsteemist. Ta leiab, et siseriikliku meetme valikulisus võib tuleneda sellest, et ettevõtja saab soodustuse kaupade, teenuste või kapitali eksporti puudutava tehingu tegemise tõttu, mitte seetõttu, et asjaomased ettevõtjad kuuluvad väidetavasse ekspordisektorisse.

103 Samamoodi nagu Euroopa Kohus leidis 15. juuli 2004. aasta otsuses Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438) käesolevate kohtuasjadega sarnases olukorras, oleks Üldkohus pidanud asuma seisukohale, et komisjon tuvastas vaidlusaluse meetme valikulisuse õigesti, kuna seda kohaldatakse üksnes teatud ettevõtjate suhtes ehk nende suhtes, kes tegelevad kapitaliekspordiga.

104 Lõpuks väidab komisjon, et Üldkohtu lähenemisviis eirab riigiabi reguleeriva normistiku rolli ja eesmärki siseturu kaitse seisukohast. Selle normistiku eesmärk on eelkõige välistada, et liikmesriigid annavad kaupade või kapitali eksportimisega konkreetselt seotud majanduslikke eeliseid. Konkreetselt kapitaliekspordi soodustamine võib tekitada siseturu moonutusi samamoodi nagu konkreetselt kaupade ekspordi soodustamine.

105 WDFG ning Banco Santander ja Santusa vastavad, et Üldkohus leidis õigesti, et vaidlusalustes otsustes viidatud Euroopa Kohtu otsused käsitlevad mitte valikulisuse tingimust, vaid kaubanduse kahjustamise tingimust.

106 Lisaks leidis Üldkohus nende hinnangul õigesti, et eksporditoetusi käsitlevas kohtupraktikas, millele on vaidlusalustes otsustes viidatud, täpsemalt 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsuses komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, ei avaldata, EU:C:1969:68), 7. juuni 1988. aasta kohtuotsuses Kreeka *vs.* komisjon (57/86, EU:C:1988:284) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsuses Hispaania *vs.* komisjon

(C-501/00, EU:C:2004:438) leidis Euroopa Kohus, et kõnealused meetmed olid valikulised, peamiselt põhjusel, et meetmete kohaldamisalasse kuulunud ettevõtjad olid ühiste tunnustega, mistõttu võis neid käsitada konkreetsesse majandussektorisse ehk ekspordi või täpsemalt kaupade ekspordi valdkonda kuuluvana. Viidatud kohtuotsuste aluseks olnud kohtuasjades käsitletud meetmed soodustasid ettevõtjaid, keda iseloomustas asjaolu, et nad eksportisid enamal või vähemal määral olulise osa oma kaupadest või teenustest.

107 WDFG ning Banco Santander ja Santusa väidavad, et vaidlusalust meedet ei tohiks lisaks pidada valikuliseks põhjusel, et see on kohaldatav nn kapitalieksportide ettevõtjate kategooria suhtes.

108 Niisugust kategooriat ei ole olemas ja komisjon ei viidanud sellele ei vaidlusalustes otsustes ega Üldkohtus. See argument on apellatsioonimenetluses vastuvõetamatu, kuna tegemist on faktiküsimusega, mis on pealegi tõstatatud hilinenult. Pealegi on see vastuolus komisjoni põhiargumentidega, mille kohaselt komisjon ei ole meetme valikulisuse tuvastamiseks kohustatud kindlaks tegema ettevõtjate kategooriat, millele meede on suunatud.

109 Igal juhul väidavad WDFG ning Banco Santander ja Santusa, et siseriikliku meetme valikulisust ei saa analüüsida niisuguste tunnuste alusel nagu ettevõtja kapital või tema investeerimisvõime, kuna need tunnused on igale ettevõtjale põhiomased.

110 Pealegi ei välista kapitali vaba liikumise eeskirjad niisugust meedet nagu vaidlusalune meede. Kui see meede tooks kaasa erineva kohtlemise, mis soodustab osaluse omandamist välismaal, oleks tegemist kõige enam vaid pöörddiskrimineerimisega, mis on põhiõigustega kooskõlas.

111 Hispaania Kuningriik kordab oma seisukohta, mille ta esitas juba komisjoni haldusmenetluses ja mille kohaselt ei ole olemas majandustegevust, mis seisneb kapitali eksportimises. Vaidlusalune meede ei soodusta teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, kuna see ei ole suunatud kaupade ja teenuste pakkumisele turul.

112 Iirimaa väidab, et kohtuotsused, millele komisjon vaidlusalustes otsustes viitas, puudutasid meetmeid, mis soodustasid hõlpsalt tuvastatavat ettevõtjate või kaupade kategooriat ehk ekspordisektori moodustavat kategooriat. Seevastu ei ole olemas ühtset „kapitali eksportivate“ ettevõtjate kategooriat, kuna iga ettevõtja, kes omandab osaluse välismaal, „ekspordib kapitali“.

113 Saksamaa Liitvabariik väidab, et asjaolu, et komisjon väidab teise võimalusena, et vaidlusalune meede sarnaneb kaupade eksporditoetuse meetmega ja on seega suunatud ka ekspordiettevõtjate piisavalt piiritletud kategooriale, tuleb pidada vaidlusalustesse otsustesse tagantjärele täiendavate põhjenduste lisamiseks. Saksamaa Liitvabariik on seisukohal, et see argument tuleb apellatsioonimenetluses tunnistada vastuvõetamatuks.

114 Liikmesriigi hinnangul eristub ekspordiettevõtjate kategooria, millega oli tegemist kohtupraktikas, millele komisjon viitas vaidlusalustes otsustes, teistest ettevõtjatest ühiste tunnuste poolest, mis on seotud eksporditegevusega, millega teatud juhul võis kaasneda konkreetsete investeeringute tegemine.

Euroopa Kohtu hinnang

115 Mis puudutab eksporditoetusi käsitlevat kohtupraktikat, millele on vaidlusalustes otsustes viidatud, täpsemalt 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsust komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, ei avaldata, EU:C:1969:68), 7. juuni 1988. aasta kohtuotsust Kreeka *vs.* komisjon (57/86, EU:C:1988:284) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsust Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438), siis tuleb tõdeda, et nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 126–130 sisuliselt märkis, rikkus Üldkohus õigusnormi, kui ta vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktides 69–76 ning vaidlustatud

kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktides 73–80 leidis, et see kohtupraktika ei puuduta siseriikliku meetme valikulisuse tingimust, vaid üksnes tingimust, et kahjustatakse konkurentsi ja kaubandust.

116 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsuse komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, ei avaldata, EU:C:1969:68) punktis 20 ja 7. juuni 1988. aasta kohtuotsuse Kreeka *vs.* komisjon (57/86, EU:C:1988:284) punktis 8 riigiabi esinemist tuvastades leidis Euroopa Kohus nimelt tingimata, et kõik ELTL artikli 107 lõikes 1 ette nähtud tingimused, sealhulgas valikulisuse tingimus, on täidetud. Viidates muu hulgas kahele eespool mainitud kohtuotsusele, võttis Euroopa Kohus 15. juuli 2004. aasta kohtuotsuse Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438) punktis 120 sõnaselgelt seisukoha analüüsitud siseriikliku meetme valikulisuse kohta ning leidis, et kõnealusel juhul tulenes valikulisus asjaolust, et ainult ekspordiga tegelevad ettevõtjad, kes tegid teatud investeerimistehinguid välismaal, said sellest meetmest tuleneva maksusoodustuse.

117 Üldkohus rikkus õigusnormi ka siis, kui ta vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktides 77–82 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktides 81–86 leidis, et eksporditoetusi käsitlevat kohtupraktikat, millele vaidlusalustes otsustes on viidatud, tuleb mõista nii, et soodustatud ettevõtjate kategooria, kellest lähtuvalt tuleb eksporditoetuste süsteemi valikulisust analüüsida, koosneb „ekspordiettevõtjatest“ ning seda tuleb määratleda kategooriana, mis on küll äärmiselt laiaulatuslik, kuid samas siiski konkreetne, ja mis koondab ettevõtjaid, keda võib eristada ühiste eritunnuste põhjal, mis on seotud nende eksporditegevusega.

118 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 133–136 sisuliselt märkis, ei saa seda kohtupraktikat mõista nii, et siseriikliku meetme valikulisus peab tingimata tulenema asjaolust, et meede soodustab ainult kaupade või teenuste eksportimisega tegelevaid ettevõtjaid, isegi kui faktiliselt võis see nii olla asjaomastes kohtuotsustes kõne all olevate konkreetsete maksumeetmete puhul.

119 Vastupidi, võttes arvesse juba käesoleva kohtuotsuse punktides 53–60 osundatud Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikas kinnitatud põhimõtteid, mis on ekspordiga seotud maksusoodustuste suhtes täielikult kohaldatavad, võib niisugust meedet nagu vaidlusalune meede, mille eesmärk on ekspordi soodustamine, pidada valikuliseks, kui see soodustab ettevõtjaid, kes teevad piiriüleseid tehinguid, täpsemalt investeeringuid, võrreldes teiste ettevõtjatega, kes asjaomase maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras ja kes teevad samalaadseid tehinguid riigi territooriumi piires.

120 Neil asjaoludel on ainsa väite teine osa samuti põhjendatud.

121 Seega, kuna komisjoni ainsa väite mõlemad osad on põhjendatud, tuleb vaidlustatud kohtuotsused tühistada.

Hagid Üldkohtus

122 Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 61 esimese lõigu kohaselt võib Euroopa Kohus teha Üldkohtu otsuse tühistamise korral asja suhtes ise lõpliku kohtuotsuse, kui menetlusstaadium lubab.

123 Käesoleval juhul see nii ei ole, kuna Üldkohus rahuldas mõlemad tühistamishagid, ilma et ta oleks analüüsinud kolme kummaski hagis esitatud neljast väitest, mis kattuvad vaid osaliselt, ja ilma et ta oleks hagide esimese väite analüüsimisel kontrollinud, kas ettevõtjad, kes ei vasta vaidlusaluse meetmega antava maksusoodustuse saamise tingimustele, on asjaomase maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras nagu ettevõtjad, keda meede soodustab. Lisaks võib nende väidete analüüsimisel osutuda vajalikuks hinnata faktilisi asjaolusid. Seetõttu tuleb kohtuasjad saata tagasi Üldkohtule.

Kohtukulud

124 Kuna kohtuasjad saadetakse tagasi Üldkohtule, otsustatakse kohtukulude kandmise üle edaspidi.

125 Vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 140 lõikele 1 kannavad menetlusse astunud Saksamaa Liitvabariik, Iirimaa ja Hispaania Kuningriik ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

1. **Tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 7. novembri 2014. aasta otsus Autogrill España *vs.* komisjon (T-219/10, EU:T:2014:939) ning 7. novembri 2014. aasta otsus Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon (T-399/11, EU:T:2014:938)**.

2. **Saata kohtuasjad tagasi Euroopa Liidu Üldkohtule.**

3. **Otsustada kohtukulude kandmine edaspidi.**

4. **Jätta Saksamaa Liitvabariigi, Iirimaa ja Hispaania Kuningriigi kohtukulud nende endi kanda.**

Allkirjad