



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

6. oktoober 2021 *

Apellatsioonkaebus – Riigiabi – ELTL artikli 107 lõige 1 – Maksustamissüsteem – Äriühingu tulumaksu käsitlevad sätted, mis lubavad Hispaania maksuresidendist ettevõtjatel amortiseerida väljaspool seda liikmesriiki maksuresidendist ettevõtjates osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse – Mõiste „riigiabi“ – Valikulisuse tingimus – Võrdlussüsteem – Erand – Erinev kohtlemine – Erineva kohtlemise põhjendatus

Kohtuasjas C-50/19 P,

mille ese on Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 56 alusel 25. jaanuaril 2019 esitatud apellatsioonkaebus,

Sigma Alimentos Exterior SL, asukoht Madrid (Hispaania), esindajad: *abogados* M. Linares-Gil ja M. Muñoz Pérez, hiljem *abogado* M. Muñoz Pérez,

apellant,

keda toetab:

Saksamaa Liitvabariik, esindajad: R. Kanitz ja J. Möller,

menetlusse astuja apellatsioonimenetluses,

teine menetlusosaline:

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

kostja esimeses kohtuastmes,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president K. Lenaerts, asepresident R. Silva de Lapuerta, kodade presidendid A. Arabadjiev, M. Vilaras, E. Regan, M. Ilešič, A. Kumin ja N. Wahl (ettekandja), kohtunikud D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P. G. Xuereb ja I. Jarukaitis,

kohtujurist: G. Pitruzzella,

kohtusekretär: ametnik L. Carrasco Marco,

* Kohtumenetluse keel: hispaania.

arvestades kirjalikku menetlust ja 7. septembri 2020. aasta kohtuistungil esitatut, olles 21. jaanuari 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku, on teinud järgmise

otsuse

- 1 Sigma Alimentos Exterior SL palub oma apellatsioonkaebusega tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 15. novembri 2018. aasta otsus Sigma Alimentos Exterior vs. komisjon (T-239/11, ei avaldata, edaspidi „vaidlustatud kohtuotsus“, EU:T:2018:781), millega Üldkohus jättis rahuldamata tema hagi 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 „vaidlusalune otsus“), artikli 1 lõike 1 ja teise võimalusena artikli 4 tühistamise nõudes.

Kohtuvaidluse taust

- 2 Vaidluse tausta, mida Üldkohus on kirjeldanud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 1–12, võib kokku võtta järgmiselt.
- 3 Euroopa Komisjon otsustas 10. oktoobril 2007 pärast mitut kirjalikku küsimust, mille Euroopa Parlamendi liikmed olid aastatel 2005 ja 2006 talle esitanud, ning kaebust, mille ta sai 2007. aastal ühelt eraettevõtjalt, algatada ELTL artikli 108 lõikes 2 sätestatud ametliku uurimismenetluse meetme suhtes, mis on ette nähtud Hispaania äriühingu tulumaksu seaduse (Ley del Impuesto sobre Sociedades) artikli 12 lõikes 5, mis lisati sellesse seadusse 27. detsembri 2001. aasta seadusega 24/2001, mis käsitleb maksu-, haldus- ja sotsiaalmeetmete vastuvõtmist (Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social; BOE nr 313, 31.12.2001, lk 50493), ja mida korrati kuninga 5. märtsi 2004. aasta seadusandlikus dekreedis 4/2004, millega kiidetakse heaks äriühingu tulumaksu seaduse konsolideeritud versioon (Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; BOE nr 61, 11.3.2004, lk 10951) (edaspidi „vaidlusalune meede“).
- 4 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 sellest tuleneva firmaväärtuse. Meetmes on täpsustatud, et selleks, et äriühingut peetaks „välismaiseks äriühinguks“, peab ta olema maksustatud Hispaanias kohaldatava maksuga identse maksuga ja tema tulu peab peamiselt tulema äritegevusest välismaal.
- 5 Komisjon lõpetas menetluse Euroopa Liidu siseste osaluste omandamise suhtes 28. oktoobri 2009. aasta otsusega 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).

- 6 Selle otsusega tunnistas komisjon siseturuga kokkusobimatuks vaidlusaluse meetme, mis seisnes maksusoodustuses, mis võimaldas Hispaania äriühingutel amortiseerida firmaväärtust mitteresidendist äriühingus osaluse omandamisel, kui seda kohaldati liidu piires asuvates äriühingutes osaluste omandamise suhtes.
- 7 Komisjon jättis menetluse liiduväliste osaluste omandamise suhtes siiski avatuks ja Hispaania ametiasutused kohustusid esitama täiendavat teavet liiduvälistel piiriülestel ühinemistel esinevate takistuste kohta, millele nad olid viidanud.
- 8 Komisjon võttis vaidlusaluse otsuse vastu 12. jaanuaril 2011. Selle otsusega, mida parandati 3. märtsil ja 26. novembril 2011, tunnistas komisjon vaidlusaluse meetme siseturuga kokkusobimatuks, kui seda kohaldatakse väljaspool liitu asuvates ettevõtjates osaluste omandamise suhtes (artikli 1 lõige 1), ja kohustas Hispaania Kuningriiki antud abi tagasi nõudma (artikkel 4).

Menetlus Üldkohtus ja vaidlustatud kohtuotsus

- 9 Apellant esitas 3. mail 2011 Üldkohtu kantseleisse hagiavalduse vaidlusaluse otsuse artikli 1 lõike 1 ja teise võimalusena artikli 4 tühistamise nõudes.
- 10 Üldkohus otsustas 9. septembri 2013. aasta määrusega, et komisjoni esitatud vastuvõetamatuse vastuväide vaadatakse läbi koos sisuliste küsimustega.
- 11 Menetlus oli peatatud 13. märtsist kuni 7. novembrini 2014, mil Üldkohus tegi otsuse kohtuasjas, mis päädis kohtuotsusega Banco Santander ja Santusa vs. komisjon (T-399/11, EU:T:2014:938), ning tühistas vaidlusaluse otsuse. Menetlus peatati uuesti 9. märtsist 2015 kuni 21. detsembrini 2016, mil Üldkohus tegi otsuse kohtuasjades, mis päädis kohtuotsusega komisjon vs. World Duty Free Group jt C-20/15 P ja C-21/15 P, edaspidi „kohtuotsus WDFG“, EU:C:2016:981).
- 12 Kohtuotsusega WDFG tühistas Euroopa Kohus 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuse Autogrill España vs. komisjon (T-219/10, EU:T:2014:939) ja 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa vs. komisjon (T-399/11, EU:T:2014:938), saatis kohtuasjad tagasi Üldkohtule uueks arutamiseks, jättes kohtukulude kandmise otsustamise osaliselt edaspidiseks, ning otsustas jätta Saksamaa Liitvabariigi, Iirimaa ja Hispaania Kuningriigi kohtukulud nende endi kanda.
- 13 Üldkohus palus 16. jaanuari 2017. aasta kirjas pooltel esitada oma seisukohad kohtuotsuse WDFG kohta. Komisjon esitas seisukoha ette nähtud tähtajaks. Apellant seisukohti ei esitanud.
- 14 Vaidlustatud kohtuotsusega jättis Üldkohus apellandi esitatud hagi rahuldamata.
- 15 Üldkohus lükkas tagasi tema esitatud ainsa väite kaks osa, millest esimese kohaselt ei ole vaidlusalune meede esmapilgul valikuline (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 64–76) ja teise kohaselt esineb piiriülestel äriühendustel takistusi (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 77–170), ning otsustas, et hagi tuleb tervikuna rahuldamata jätta, ilma et oleks vaja teha otsust hagi vastuvõetavuse kohta, mille komisjon oli vaidlustanud (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 27 ja 172).

- 16 Konkreetsemalt seoses ainsa väite esimese osaga märkis Üldkohus, et nagu tuleneb kohtuotsusest WDFG, võib selline maksumeede, mis annab soodustuse, mille saamise tingimuseks on teatava majandustehingu sooritamine, olla valikuline, ja seda ka juhul, kui tehingu omadustest lähtuvalt võib iga ettevõtja vabalt otsustada selle tehingu teha (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 64–76).
- 17 Mis puudutab ainsa väite teist osa, siis analüüsis Üldkohus vaidlusalust meetet, kasutades riigisisese maksumeetme valikulisuse analüüsi kolmest etapist koosnevat meetodit, mis on esitatud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 47 ja 48, st tegi esmalt kindlaks asjaomases liikmesriigis kehtiva üldkohaldatava või „tavapärase“ maksustamissüsteemi, seejärel hindas, kas vaidlusalune maksumeede kujutab endast erandit üldisest süsteemist, kuna see eristab ettevõtjaid, kes üldise süsteemiga taotletava eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, ning viimaks hindas, kas selline erand on nimetatud süsteemi olemuse ja ülesehituse tõttu põhjendatud.
- 18 Mis puudutab esimest etappi, siis märkis Üldkohus, et vaidlusaluses otsuses määratletud võrdlusraamistik ehk „firmaväärtuse maksustamislahendus“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 79) on käesoleval juhul asjakohane võrdlussüsteem, eelkõige põhjusel, et ettevõtjad, kes omandavad osalusi mitteresidendist äriühingutes, on firmaväärtuse maksustamislahenduse eesmärki silmas pidades sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras nende ettevõtjatega, kes omandavad osalusi residendist äriühingutes. Selle kohtu sõnul on selle lahenduse eesmärk tagada teatav paralleelsus ettevõtjal äriühingus osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse raamatupidamisarvestuse ja maksustamislahenduse vahel (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 103–109). Üldkohus lükkas seega tagasi seisukoha, et vaidlusalune meede kujutab endast iseseisvat võrdlussüsteemi (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 112–126), mistõttu lükkas ta tagasi väite, et piiriülestel äriühendustel esines takistusi (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 108, 124 ja 127).
- 19 Mis puudutab teist etappi, siis leidis Üldkohus, et komisjon leidis vaidlusaluses otsuses õigesti, et vaidlusaluse meetmega tehti erand tavapärasest korrast. Nii lükkas ta tagasi väite, mille kohaselt komisjon ei olnud täitnud oma kohustust tõendada, et osaluste omandamine residendist äriühingutes ja mitteresidendist äriühingutes oli vaidlusaluse meetmega taotletava neutraalse maksustamise eesmärgi seisukohalt sarnane (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 128–134).
- 20 Kolmanda etapi osas rõhutas Üldkohus, et ükski käesolevas asjas konkreetset esitatud argument ei võimalda põhjendada selle meetmega kehtestatud erandit ja seega tuvastatud erinevat kohtlemist (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 135–170).

Poolte nõuded

- 21 Apellant palub apellatsioonkaebuses Euroopa Kohtul:
- tühistada vaidlustatud kohtuotsus;
 - tühistada vaidlusaluse otsuse artikli 1 lõige 1, kuna vaidlusalune meede ei kujuta endast ebaseaduslikku riigiabi;
 - teise võimalusena tühistada vaidlusaluse otsuse artikli 1 lõige 1, kuna meetmel ei ole riigiabi tunnuseid, kui seda kohaldatakse kontrollosaluste omandamisele;

- kolmanda võimalusena tühistada vaidlusaluse otsuse artikkel 4 osas, mis näeb ette nendeks tehinguteks antud abi tagastamise, mis tehti enne vaidlusaluse otsuse avaldamist *Euroopa Liidu Teatajas*, ja
 - mõista kohtukulud välja komisjonilt.
- 22 Komisjon palub Euroopa Kohtul:
- jätta apellatsioonkaebus rahuldamata ja
 - mõista kohtukulud välja apellandilt.
- 23 Saksamaa Liitvabariik toetab apellandi nõudeid.

Apellatsioonkaebus

- 24 Apellant esitab oma apellatsioonkaebuse põhjenduseks kaks väidet. Esimese väite kohaselt on kohtuotsuse WDFG tõlgendamisel tehtud viga, kuna Üldkohus tugines ebaõigetele võrreldavuskriteeriumidele, mis omakorda viisid ELTL artikli 107 tähenduses valikulise eelise olemasolu väära hindamiseni. Teises väites kinnitab apellant, et Üldkohus kohaldas valikulisuse analüüsi kolmest etapist koosnevat meetodit vääralt, kui ta leidis, et võimalike õiguslike takistuste esinemine piiriülestel äriühendustel ei võimalda vaidlusaluse meetme valikulisust välistada.
- 25 Saksamaa Liitvabariik toetab sisuliselt apellandi seisukohta, seades kahtluse alla vaidlusaluse meetme valikulisuse analüüsiskeemi, mida käesolevas asjas kasutati. Saksamaa Liitvabariik väidab eelkõige, et Üldkohus rikkus õigusnormi, kui ta otsustas, et asjaolu, et vaidlusalune meede kujutab endast üldmeedet, mis on kättesaadav kõigile ettevõtjatele, kes vastavad sisuliste tingimustele, ei ole enam valikulisuse hindamisel asjakohane.
- 26 Sissejuhatuseks tuleb osundada Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikat, mille kohaselt on riigisisese meetme ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabiks“ kvalifitseerimiseks nõutav, et kõik järgmised tingimused oleks täidetud. Esiteks peab esinema riigipoolne sekkumine või sekkumine riigi ressursside abil. Teiseks peab sekkumine olema niisugune, et see võib kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab see andma abisaajale valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi (kohtuotsus WDFG, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 27).
- 27 Väljakujunenud kohtupraktikas on tuvastatud, et maksusoodustust andvad riigisisemed meetmed, mis ei too küll kaasa riigi ressursside üleandmist, kuid asetavad nende adressaadid teiste maksumaksjatega võrreldes soodsamasse olukorda, võivad anda nende meetmete adressaatidele valikulise eelise ning kujutavad endast seega riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (vt selle kohta kohtuotsus WDFG, punkt 56, ja 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 21).
- 28 Mis puudutab eelise valikulisuse tingimust – mida käesoleva apellatsioonkaebuse raames esitatud argumentides ainsana käsitletakse –, mis on meetme ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabiks“ kvalifitseerimise lahutamatu osa, siis tuleneb Euroopa Kohtu kindlalt väljakujunenud praktikast, et selle tingimuse kohaselt tuleb kindlaks teha, kas konkreetset õiguslikku raamistikku

arvestades on riigisisene 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 erinevalt, mida võib sisuliselt pidada diskrimineerimiseks (16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 29 Meetme valikulisuse küsimuse analüüs langeb seega sisuliselt kokku selle küsimuse analüüsiga, kas nimetatud meedet kohaldatakse kõigile ettevõtjatele mittediskrimineerivalt (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 53).
- 30 Kui kõnealune meede on abikava, mitte individuaalne abi, siis peab komisjon tõendama, et kuigi meede annab üldkohaldatava eelise, on sellest kasu võimalik saada ainult teatud ettevõtjatel või tegevusvaldkondadel (kohtuotsus WDFG, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Riigisisese maksumeetme „valikuliseks“ kvalifitseerimisel peab komisjon kõigepealt kindlaks tegema, milline on asjaomases liikmesriigis kohaldatav võrdlussüsteem, s.o „tavapärase“ maksustamissüsteem, ja seejärel näitama, et kõnealune maksumeede kaldub võrdlussüsteemist kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes võrdlussüsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (vt selle kohta 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 32 Meetmed, mis eristavad vaidlusaluse 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 (19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 33 Apellandi apellatsioonkaebuse kahte väidet tuleb analüüsida neid kaalutlusi arvestades.

Apellatsioonkaebuse esimene väide

Poolte argumendid

- 34 Apellatsioonkaebuse esimeses väites osutab apellant, keda toetab Saksamaa Liitvabariik, et Üldkohus tegi vea kohtuotsuse WDFG tõlgendamisel, kui ta leidis vaidlustatud kohtuotsuse punktides 69 ja 70, et meetme valikulise võib kindlaks teha sellest meetmest tulenevast eelisest ilma jäetud ettevõtjate vabatahtliku käitumise põhjal, arvestamata nende ettevõtjate olukorda või neile omaseid tunnuseid.
- 35 Apellandi väitel tuleneb kohtuotsuse WDFG punktidest 67, 77 või 79, et valikulisuse analüüs tuleb läbi viia hoopis ettevõtjate olukorra alusel, mitte süsteemi alusel, mida nende tehtud tehingutele kohaldatakse. Asjaolu, et teatud ettevõtjad saavad valida, kas nad teevad teatud tehinguid, ja teised ei saa, viitab sellele, et need ettevõtjad on erinevas olukorras. Ettevõtjatel, kes investeerivad Hispaania äriühingutesse, on vabadus otsustada, kas luua äriühendus ja saada seega kasu firmaväärtuse amortiseerimisest, mis on Hispaania õiguses sellisel juhul ette nähtud. Nendel ettevõtjatel oleks firmaväärtust võimatu amortiseerida üksnes siis, kui nad otsustavad äriühendust mitte korraldada. Vastupidi, enne vaidlusaluse meetme jõustumist oli välismaises äriühingus osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse amortiseerimise võimatus absoluutne,

eriti ELi-väliste omandamiste puhul, ja sõltus pigem omandava äriühingu olukorrast kui selle käitumisest. Residentist äriühingutes osalusi omandanud ettevõtjad olid seega soodsamas olukorras, kuna neil oli võimalus otsustada teha teatud kindel tehing.

- 36 Komisjon leiab, et apellatsioonkaebuse esimene väide on vastuvõetamatu, kuna hagi, mille apellant esitas Üldkohtule, ei sisaldanud ühtki väidet kriteeriumide kohta, mille alusel võrrelda selliste ettevõtjate olukorda, kes vaidlusalusest meetmest kasu saavad, nende ettevõtjate olukorraga, kes on meetme kohaldamisalast välja jäetud. Komisjoni arvates tähendaks see, kui apellandil lubataks esitada apellatsioonimenetluses uusi väiteid, et tal lubataks vaidluse ulatust Üldkohtu arutatud asjaga võrreldes Euroopa Kohtus laiendada. Apellatsioonkaebuse esimene väide on igal juhul põhjendamatu, kuna vaidlusalust meedet ei kohaldata ainult sellistele ettevõtjatele, kes omandavad välismaistes äriühingutes osalusi äriühenduse loomise eesmärgil, vaid ka neile, kes omandavad vähemusosalusi.

Euroopa Kohtu hinnang

– Vastuvõetavus

- 37 Tuleb märkida, et Euroopa Kohtu kodukorra artikli 170 lõike 1 kohaselt ei või apellatsioonkaebuses muuta Üldkohtu menetluses olnud hagi eset.
- 38 Kindlalt väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on Euroopa Kohtu pädevus apellatsioonimenetluses piiratud Üldkohtus arutatud väidetele ja argumentidele antud õigusliku hinnangu kontrollimisega. Pool ei saa seega esitada esimest korda Euroopa Kohtus väidet, mida ta ei ole esitanud Üldkohtus, kuna see võimaldaks tal Üldkohtus arutatud asjaga võrreldes laiendada vaidluse ulatust Euroopa Kohtus, kellel on apellatsioonimenetluses piiratud pädevus (29. juuli 2019. aasta kohtuotsus Bayerische Motoren Werke ja Freistaat Sachsen vs. komisjon, C-654/17 P, EU:C:2019:634, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 39 Samas võib apellant esitada apellatsioonkaebuse, esitades Euroopa Kohtule väited ja argumendid, mis on tekkinud vaidlustatud kohtuotsuse enda pinnalt ja mille eesmärk on otsuse põhjendatust õiguslikult kritiseerida (29. novembri 2007. aasta kohtuotsus Stadtwerke Schwäbisch Hall jt vs. komisjon, C-176/06 P, ei avaldata, EU:C:2007:730, punkt 17, ja 4. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punkt 47).
- 40 Käesoleval juhul kritiseerib apellant oma argumentidega sisuliselt täpselt ja üksikasjalikult vaidlustatud kohtuotsuse punktides 69 ja 70 esitatud põhjendusi, milles Üldkohus viitas teatavatele järeldustele, mis tema arvates tuli kohtuotsusest WDFG teha, et hinnata vaidlusaluse meetme valikulisust. Seega ei saa apellatsioonkaebuse esimest väidet osas, milles see seab kahtluse alla järeldused, mille Üldkohus tegi tema menetluses arutatud väitele antud õiguslikust lahendusest, pidada Üldkohtus toimunud vaidluse eset muutvaks.
- 41 Neid kaalutlusi arvestades on apellatsioonkaebuse esimene väide vastuvõetav.

– *Sisulised küsimused*

- 42 Apellatsioonkaebuse esimese väitega kritiseerib apellant seda, kuidas Üldkohus tõlgendas vaidlustatud kohtuotsuse punktides 69 ja 70 kohtuotsust WDFG osas, mis puudutab võrreldavuskriteeriume, mida tuleb kohaldada sellise meetme nagu vaidlusalune meede valikulisuse hindamisel.
- 43 Sellega seoses tuleb märkida, et Üldkohus kohaldas Euroopa Kohtu poolt kohtuotsuses WDFG kinnitatud põhimõtteid ja lükkas tagasi apellandi hagi ainsa väite esimese osa, milles viimane väitis, et vaidlusalune meede ei ole valikuline, kuna seda kohaldatakse kõigile äriühingu tulumaksu maksvatele ettevõtjatele ja selles ette nähtud soodustust ei kohaldata üksnes konkreetset liiki äriühingute suhtes.
- 44 Üldkohus kinnitas niisiis vaidlustatud kohtuotsuse punktis 69, et Euroopa Kohtu poolt kohtuotsuses WDFG aluseks võetud lahenduse põhjal „ei tulene valikulisuse olemasolu tingimata sellest, et teatud ettevõtjatel on võimatu saada kõnealuse meetmega ette nähtud soodustust, kuna nad ei saa õiguslike, majanduslike või praktiliste piirangute tõttu teha tehingut, millest soodustuse andmine sõltub, vaid see võib tuleneda lihtsalt järeldusest, et on olemas tehing, mis vaatamata sarnasusele tehinguga, millest kõnealuse eelise andmine sõltub, ei anna eelise saamiseks õigust“. Siit järeldas Üldkohus samas punktis 69, et „maksumeede võib olla valikuline ka siis, kui mis tahes ettevõtja võib vabalt valida selle teingu tegemise, millest sama meetmega ette nähtud eelise andmine sõltub“. Üldkohus kinnitas sellest lahendusest lähtuvalt vaidlustatud kohtuotsuse punktis 70, et „seega on rõhk asetatud valikulisuse mõistele, mis põhineb vahe tegemisel ettevõtjate vahel, kes valivad teatud tehingute teostamise, ja teiste ettevõtjate vahel, kes valivad nende tehingute teostamata jätmise, mitte ettevõtjate eristamisele nende omaduste põhjal“.
- 45 Vastupidi sellele, mida väidab apellant, ei ole vaidlustatud kohtuotsuse punktides 69 ja 70 kohtuotsust WDFG väärtalt tõlgendatud ega rakendatud selle kohtuotsusega vastuolus olevaid vaidlusaluse meetme valikulisuse hindamise kriteeriume.
- 46 Nendes punktides selgitas Üldkohus, kuidas Euroopa Kohus võttis aluseks mõiste „valikulisus“ teistsuguse lähenemise kui see, millest ta ise lähtus oma 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuses *Autogrill España vs. komisjon* (T-219/10, EU:T:2014:939) ja 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuses *Banco Santander ja Santusa vs. komisjon* (T-399/11, EU:T:2014:938), rõhutades, et Euroopa Kohus tähtsustas selle mõiste käsitlemisel lähenemisviisi, mis põhineb vahe tegemisel ettevõtjate vahel, kes otsustasid teatud tehinguid teha, ja teiste ettevõtjate vahel, kes otsustasid neid tehinguid mitte teha, mitte ettevõtjate eristamisel nende omaduste põhjal. Üldkohus põhjendas seda järeldust vaidlustatud kohtuotsuse punktis 68 asjaoluga, et Euroopa Kohus leidis kohtuotsuse WDFG punktis 87, et asjaolu, et residendist ettevõtjatel, kes omandavad osalusi Hispaania maksuresidendist äriühingutes, ei ole õigust vaidlusaluse meetmega ette nähtud eelisele, võib võimaldada järeldada, et meede on valikuline.
- 47 Üldkohus ei eiranud kohtuotsuses WDFG esitatud juhiseid, kui ta lükkas tagasi apellandi argumendid, et vaidlusalune meede oli üldkohaldatav riigisisene maksumeede, mis on kättesaadav kõigile Hispaanias äriühingu tulumaksu maksuma kohustatud ettevõtjatele, st esmapilgul ei ole see meede valikuline.

- 48 Nimelt leidis Üldkohus just neid, eelkõige vaidlustatud kohtuotsuse punktis 68 osutatud kriteeriume kohaldades selle kohtuotsuse punktis 75, et vaidlusalune meede, „mis annab soodustuse, mille saamine sõltub majandustehingu tegemisest, võib olla valikuline ka juhul kui [...] mis tahes ettevõtja võib vabalt valida selle tehingu teostamise“, ja lükkas sel põhjusel tagasi apellandi hagi ainsa väite esimese osa.
- 49 Vastupidi sellele, mida väidab apellant, ei saa vaidlustatud kohtuotsuse punktide 69 ja 70 põhjal järeldada, et Üldkohus kinnitas, et maksumeetme valikulisuse võib tuletada ainult nende ettevõtjate käitumise põhjal, kellele kõnealuselt meetmest tulenevat soodustust ei anta, arvestamata olukorda, milles need äriühingud on. Nendes punktides rõhutas Üldkohus sisuliselt, et riigisisene meede võib olla valikuline ka siis, kui sellega ette nähtud soodustuse kasutamine ei sõltu mitte ettevõtja konkreetsetest omadustest, vaid teingust, mille ta otsustab teha või tegemata jätta. Meedet võib pidada valikuliseks ka siis, kui see ei määra enne kindlaks soodustuse saajate konkreetset liiki, ja siis, kui kõigile asjaomase liikmesriigi territooriumil asutatud ettevõtjatele, sõltumata nende suurusest, õiguslikust vormist, tegevusalast või muudest neile iseloomulikest omadustest, on meetmega ette nähtud soodustus potentsiaalselt kättesaadav tingimusel, et tehakse teatud liiki investeering (vt selle kohta kohtuotsus WDFG, punkt 78).
- 50 Siit järeldub, et esimene väide tuleb põhjendamatus tõttu tagasi lükata.

Apellatsioonkaebuse teine väide

- 51 Apellatsioonkaebuse teises väites heidab apellant Üldkohtule ette, et viimane leidis, et võimalike takistuste esinemine piiriülestel äriühendustel ei lükka ümber järeldust, et vaidlusalune meede on valikuline. See väide koosneb kahest osast.

Teise väite esimene osa

– Poolte argumendid

- 52 Teise väite esimeses osas väidab apellant, et Üldkohus tegi üldkohaldatava riikliku maksusüsteemi kindlaksmääramisel „jämeda“ vea, mis võib kaasa tuua vaidlustatud kohtuotsuse tühistamise. Täpsemalt väidab apellant, et Üldkohus leidis ekslikult, et vaidlusaluse meetme eesmärk ei olnud tagada neutraalne maksustamine ja vältida nii topeltmaksustamist. Selles osas järeldas Üldkohus ekslikult, et firmaväärtuse maksustamislahenduse eesmärk ei ole korvata takistusi ettevõtjate piiriülestel äriühendustel või tagada eri liiki osaluste omandamise võrdne kohtlemine. Nimelt on selge, et äriühingud, kes otsustavad omandada osalusi välismaal, on teistsuguses õiguslikus ja faktilises olukorras, mistõttu erinev maksustamine on põhjendatud.
- 53 Esiteks leiab apellant, et Üldkohus järeldas ekslikult, et firmaväärtuse mahaarvamise eesmärk on firmaväärtuse maksustamislahenduse ja selle raamatupidamisarvestuse lähendamine, sõltumata sellest, kas ettevõtja omandab osalusi residendist äriühingutes või välismaistes äriühingutes. Sel viisil Üldkohus mitte ainult ei jätnud tähelepanuta vaidlusaluse õigusliku meetmega ette nähtud firmaväärtuse maksustamislahenduse tegeliku eesmärgi, mis seisneb neutraalse maksustamise edendamises seeläbi, et kõrvaldatakse takistused piiriülestele äriühendustele, vaid ta asendas ka vaidlusaluse otsuse arutluskäigu enda omaga, kuna vaidlusaluses otsuses sellist järeldust ei esine.

- 54 Apellant väidab teiseks, et kuigi Hispaania õiguses on osaluste omandamise korral firmaväärtuse maksustamislahendus ja raamatupidamisarvestus omavahel seotud, on need eraldiseisvad ning järgivad erinevaid reegleid ja kriteeriume.
- 55 Kolmandaks märgib ta, et vaidlustatud kohtuotsuse punktides 103 ja 104 möönis ka Üldkohus, et arvestuslik firmaväärtus võib ilmneda ühinemiseta, ehk ilma et see raamatupidamisarvestus mõjutaks maksu.
- 56 Neljandaks meenutab apellant, et aastatel 2008–2015 ei lubanud Hispaania õigusnormid arvestuslikku firmaväärtust amortiseerida, samas kui ühinemisest tuleneva firmaväärtuse mahaarvamine oli igal juhul lubatud. Apellandi arvates tulenes vaidlusaluse meetmega soovitud eesmärgi valesti hindamisest see, et Üldkohus kinnitas komisjoni tehtud valiku teha firmaväärtuse maksustamislahenduse puhul kindlaks võrdlussüsteem, välistades selle, et vaidlusalune meede võiks sellise süsteemi moodustada.
- 57 Viiendaks ja viimaseks väidab apellant, et lisaks sellele, et Hispaania äriühingutes osalusi omandavad ettevõtjad võivad vabalt ühineda, arvates maksustamisel maha firmaväärtuse, saavad nad lisasoodustusi, nagu koondatud maksude süsteemi kohaldamine, mida välismaistes äriühingutes osalusi omandavatele ettevõtjatele ei kohaldata. Apellant rõhutab Ühendriikides ja Peruu enda tehtud omandamistingutetele viidates, et ka juhul, kui nõustuda, et õiguslikud takistused ettevõtjate piiriülestele äriühendustele puuduvad, siis on iseenesest takistuseks pelgalt asjaolu, et Hispaania ja välismaistel äriühingutel on erinev õiguslik või sotsiaalne vorm. Residentist äriühingutes osalusi omandavate ettevõtjate õiguslik ja faktiline olukord erineb seega olukorrast, milles on ettevõtjad, kes omandavad osalusi välismaistes äriühingutes, eelkõige juhul, kui tegemist on kolmandate riikide äriühingute ja kontrollosaluste omandamisega, nagu apellandi puhul.
- 58 Komisjon väidab esiteks, et apellatsioonkaebuse teise väite esimene osa on vastuvõetamatu samadel põhjustel, mis on esitatud apellatsioonkaebuse esimese väite kohta, ja teiseks on see väide põhjendatu. Ta selgitab, et vastupidi sellele, mida väidab apellant, ei saa vaidlusalune meede tagada neutraalset maksustamist ega ole proportsionaalne, kuna seda kohaldatakse ka vähemusosaluste piiriülesele omandamisele, mis mingil juhul ei võimalda piiriülest äriühendust luua. Seega on Üldkohus õigesti järeldanud, et väidetaval takistuste esinemisel ettevõtjate piiriülestele äriühendustele Peruu või Ühendriikides ei ole tähtsust.

– *Euroopa Kohtu hinnang*

- 59 Alustuseks tuleb osutada, et nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 39 viidatud kohtupraktikast, on apellandil õigus esitada apellatsioonkaebuse raames väiteid ja argumente, mis on tekkinud vaidlustatud kohtuotsuse enda pinnalt ja mille eesmärk on selle otsuse põhjendatust õiguslikult kritiseerida. Apellandil on seega õigus vaidlustada Üldkohtu järeldused, mis on kokku võetud käesoleva kohtuotsuse punktis 52, sõltumata asjaolust, et ta ei esitanud esimeses kohtuastmes argumente, millega oleks konkreetselt vaidlustatud vaidlusalune otsus selles küsimuses.
- 60 Lisaks, kuivõrd apellant soovib kritiseerida Üldkohtu nende järelduste põhjendatust, mis sisalduvad vaidlustatud kohtuotsuse punktis 108, mille kohaselt „firmaväärtuste maksustamislahenduse eesmärk on tagada teatav sidusus firmaväärtuse maksustamislahenduse ja

raamatupidamisarvestuse vahel“, siis tuleb asuda seisukohale, et see seab kahtluse alla Üldkohtu faktilised järeldused, mis tulenevad Hispaania õiguse alusel firmaväärtuse suhtes kohaldatavate maksu- ja raamatupidamispõhimõtete tõlgendusest.

- 61 Kindlalt väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole faktide ja tõendite hindamine aga õigusküsimus, mis iseenesest alluks apellatsioonimenetluses Euroopa Kohtu kontrollile, välja arvatud juhul, kui fakte ja esitatud tõendeid on moonutatud. Üksnes siis, kui Üldkohus on faktid tuvastanud või neid hinnanud, on Euroopa Kohus vastavalt ELTL artiklile 256 pädev kontrollima faktide õiguslikku kvalifikatsiooni ja neist tuletatud õiguslikke tagajärgi (25. juuli 2018. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania jt, C-128/16 P, EU:C:2018:591, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 62 Niisiis saab Euroopa Kohus apellatsioonkaebuse raames kontrollida üksnes seda, kas Üldkohtu hinnangus riigisisese õiguse kohta, mis riigiabi valdkonnas tähendab faktilistele asjaoludele antavat hinnangut, on seda õigust moonutatud. Seevastu apellatsioonkaebuse raames selle analüüsimine, kuidas Üldkohus riigisisese õiguse normi liidu õiguse sätte seisukohast õiguslikult kvalifitseeris, kujutab endast õigusküsimust, mis kuulub Euroopa Kohtu pädevusse (28. juuni 2018. aasta kohtuotsus *Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 78 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 63 Lisaks tuleb silmas pidada, et ELTL artiklis 263 sätestatud seaduslikkuse kontrolli raames on Euroopa Kohtul ja Üldkohtul pädevus lahendada hagi, mille aluseks on pädevuse puudumine, olulise menetlusnormi rikkumine, aluslepingu või selle rakendusnormi rikkumine või võimu kuritarvitamine. ELTL artiklis 264 on ette nähtud, et kui hagi on põhjendatud, tunnistatakse vaidlustatud õigusakt tühiseks. Euroopa Kohus ja Üldkohus ei saa seega mingil juhul asendada vaidlustatud õigusakti vastuvõtja põhjendust enda omaga (22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus *British Aggregates vs. komisjon*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 141, ja 28. veebruari 2013. aasta kohtuotsus *Portugal vs. komisjon*, C-246/11 P, ei avaldata, EU:C:2013:118, punkt 85). Järelikult on Euroopa Kohus apellatsioonimenetluses pädev kontrollima, kas Üldkohus on neid asendanud ja rikkunud seega õigusnormi.
- 64 Siit järeldub, et teise väite esimese osa põhjendamiseks esitatud argumendid, millega apellant heidab Üldkohtule sisuliselt ette seda, et viimane asendas vaidlusaluses otsuses sisalduva põhjenduse enda omaga selle „eesmärgi“ osas, millest lähtuvalt tuleb analüüsida vaidlusaluse meetme kohaldamisest kasu saavate ettevõtjate olukorra võrreldavust nende ettevõtjate olukorraga, kes on meetme kohaldamisalast välja jäetud, on vastuvõetavad.
- 65 Sellega seoses väidab apellant, et vaidlustatud kohtuotsuse punktis 108 nimetatud eesmärk „tagada teatav sidusus firmaväärtuse maksustamislahenduse ja raamatupidamisarvestuse vahel“ vaidlusaluses otsuses ei kajastu.
- 66 Käesoleval juhul tuleb nimelt tõdeda, et üheski vaidlusaluse otsuse osas ei ütle komisjon, et tema kindlakstehtud võrdlussüsteemi eesmärk oleks teatava sidususe säilitamine firmaväärtuse maksustamislahenduse ja raamatupidamisarvestuse vahel.
- 67 Üldkohus on küll kinnitanud teatavaid selles otsuses sedastatud asjaolusid, kui ta märkis, et firmaväärtuse maksustamislahendus põhineb kriteeriumil, kas luuakse äriühendus või mitte (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 103 ja 105), ja on selle otsuse põhjendustele 28 ja 123 viidates selgitanud, et see tuleneb asjaolust, et vara omandamise või varalise sissemakse tegemise järel, mille tulemusel moodustub sõltumatu üksus, või ka ühinemise või jagunemise järel

„kirjendatakse firmaväärtus [...] eraldi immateriaalse varana äriühendusega loodud ettevõtte raamatupidamisarvestuses“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 104). Ka kinnitus, et firmaväärtuse maksustamislahendus on „seotud raamatupidamisloogikaga“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 103), on jätk teatavatele komisjoni kaalutlustele, mis sisalduvad vaidlusaluses otsuses, eelkõige selle põhjendustes 121–124.

- 68 Siiski järeltas Üldkohus sellest otsusest sõltumatult ja lähtudes sellest, kuidas ta ise Hispaania õiguse alusel kohaldatavaid maksu- ja raamatupidamiseeskirju tõlgendas, seda, et kuninga seadusandliku dekreediga 4/2004 kinnitatud äriühingu tulumaksu seaduses sisalduvate rahalise firmaväärtuse amortiseerimiseeskirjade eesmärk on tagada sidusus firmaväärtuse maksustamislahenduse ja raamatupidamisarvestuse vahel ning et selle eesmärgi seisukohast on Hispaania äriühingutesse investeerivate ettevõtjate olukord mitteresidendist äriühingutesse investeerivate ettevõtjate omaga sarnane.
- 69 Järelikult rikkus Üldkohus õigusnormi, asendades vaidlusaluse otsuse põhjenduse enda põhjendusega.
- 70 Siiski tuleb uurida, kas vaatamata Üldkohtu-poolsele õigusnormi rikkumisele tuleb igal juhul tagasi lükata apellandi poolt Üldkohtule esitatud hagi põhjendamiseks esitatud ainsa väite teine osa selles osas, milles ta heidab komisjonile ette, et viimane ei ole tõendanud, et osaluste omandamine residendist äriühingutes ja mitteresidendist äriühingutes oli vaidlusaluse meetmega taotletava neutraalse maksustamise eesmärgi seisukohast sarnane.
- 71 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole nimelt siis, kui Üldkohtu otsuse põhjendustest liidu õiguse rikkumine küll ilmneb, kuid resolutsioon on muude õiguslike kaalutlustega põhjendatud, see rikkumine oma olemuselt selline, mis tooks kaasa kohtuotsuse tühistamise (30. septembri 2003. aasta kohtuotsus *Biret International vs. nõukogu*, C-93/02 P, EU:C:2003:517, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 14. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus *Buono jt vs. komisjon*, C-12/13 P ja C-13/13 P, EU:C:2014:2284, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 72 Seoses sellega on oluline silmas pidada, et käesoleva kohtuotsuse punktis 31 viidatud kohtupraktika kohaselt, millele Üldkohus on vaidlustatud kohtuotsuse punktis 130 põhjendatult viidanud, tuleb valikulisuse analüüsi teises etapis võrreldavust analüüsida võrdlussüsteemi, mitte vaidlusaluse meetme eesmärgist lähtudes.
- 73 Nagu Euroopa Kohus on juba järeltanud, võib sellist meedet nagu vaidlusalune meede, mis soodustab ekspordi, pidada valikuliseks, kui see annab ettevõtjatele, kes teevad piiriüleseid tehinguid, täpsemalt investeringuid, eelise võrreldes teiste ettevõtjatega, kes asjaomase maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras ja kes teevad samalaadseid tehinguid riigi territooriumi piires (kohtuotsus *WDFG*, punkt 119).
- 74 Ent käesolevas asjas tuvastas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 109 õigesti, et ettevõtjad, kes omandavad osalusi mitteresidendist äriühingutes, on firmaväärtuse maksustamislahendusega taotletava eesmärgi seisukohalt sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras ettevõtjatega, kes omandavad osalusi residendist äriühingutes. Nimelt, kuna ettevõtjad, kes omandavad piiriüleseid vähemusosalusi, võivad saada vaidlusalusest meetmest kasu isegi siis, kui apellandi viidatud äriühenduste loomise väidetavad takistused neid ei mõjuta, siis ei saa väita, et nende takistuste tõttu on vaidlusalusest meetmest kasusaajad teistsuguses õiguslikus ja faktilises olukorras kui ettevõtjad, kes kuuluvad tavapärase maksustamissüsteemi alla.

- 75 Neid kaalutlusi arvestades tuleb järeldada, et vaatamata õigusnormi rikkumisele, mille Üldkohus pani toime sellega, et võrdlussüsteemi eesmärgi kindlakstegemise kontrollimisel asendas ta vaidlusaluses otsuses sisalduva põhjenduse enda omaga, tuleb apellatsioonkaebuse teise väite esimene osa põhjendamatus tõttu tagasi lükata.

Teise väite teine osa

– Poolte argumendid

- 76 Apellant väidab, et Üldkohus tegi vea, kui ta välistas, et vaidlusalune meede võiks olla omaette võrdlussüsteem, viidates eelkõige kohtujurist Warneri ettepanekule kohtuasjas Itaalia vs. komisjon (173/73, edaspidi „kohtujurist Warneri ettepanek“, EU:C:1974:52, lk 728,). Vastupidi sellele, mida leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 124, ei ole selle meetme eesmärk lahendada teatud tööstussektori konkreetset probleemi, vaid seda kohaldatakse kõigile äriühingu tulumaksu maksvatele ettevõtjatele.
- 77 Üldkohus tegi vea ka sellega, et ta ei pidanud vaidlusalust meetet üldmeetmeks, mille eesmärk on pakkuda ettevõtjatele praktiline lahendus, mis võrdsustab piiriüleste tehingute maksustamislahenduse äriühingu tulumaksu seaduse artikli 89 lõikes 3 ja artikli 11 lõikes 4 riigisisestele tehingutele ette nähtud lahendusega selleks, et ettevõtjad teeksid investeerimisotsuseid majanduslike kriteeriumide, mitte maksustamiskriteeriumide alusel. Vaidlusalune meede on selgelt üldise majanduspoliitika meede, mille eesmärk on neutraalse maksustamise põhimõtte kaitse. Teise võimalusena väidab apellant, et meetet on maksustamissüsteemi loogikast lähtudes põhjendatud, arvestades neutraalse maksustamise põhimõtet.
- 78 Komisjon palub teise väite teine osa tagasi lükata. Esiteks väidab ta, et see väiteosa on vastuvõetamatu, kuna see tõstatab väite, mida ei ole esitatud apellandi poolt Üldkohtule esitatud hagi. Teiseks leiab komisjon, et see väiteosa on igal juhul põhjendamatu. Vastupidi sellele, mida leiab apellant, ei taga vaidlusalune meede neutraalset maksustamist, kuna sellega antakse välismaistes äriühingutes osaluste omandamise korral soodsamad firmaväärtuse amortiseerimise tingimused, kui need, mis on ette nähtud riigisisestes äriühingutes osaluste omandamise korral. Esimete jaoks nimelt sõltub firmaväärtuse amortiseerimise võimalus üksnes tingimusest, et omandatavas ettevõttes omandatakse vähemalt 5protsendiline osalus, samas kui teisel juhul on nõutav ka ettevõtjate ühinemine.

– Euroopa Kohtu hinnang

- 79 Kõigepealt tuleb tagasi lükata komisjoni väide, et teise väite teine osa on vastuvõetamatu. Nagu nähtub nimelt käesoleva kohtuotsuse punktis 39 viidatud kohtupraktikast, on poolel õigus esitada väiteid ja argumente, mis on tekkinud vaidlustatud kohtuotsuse enda pinnalt ja mille eesmärk on selle otsuse põhjendatust õiguslikult kritiseerida. Apellandil on seega õigus vaidlustada Üldkohtu järeldused sõltumata asjaolust, et ta ei esitanud esimeses kohtuastmes argumente, millega oleks konkreetset vaidlustatud vaidlusalune otsus selles küsimuses.
- 80 Mis puudutab apellandi argumentide põhjendatust, siis tuleb tõdeda, et Üldkohus välistas selle, et vaidlusalune meede üksi võiks olla omaette võrdlussüsteem. Täpsemalt selgitas ta vaidlustatud kohtuotsuse punktides 113–119 tingimusi, mis on nõutavad selleks, et maksumeede ise saaks olla

omaenda võrdlusraamistik, ja tõdes seejärel nimetatud kohtuotsuse punktis 120, et see meede oli üksnes ulatuslikuma maksu, st äriühingu tulumaksu kohaldamise erimeede, ning seega ei ole sellega kehtestatud selgelt piiritletud maksustamissüsteemi.

- 81 Sellega seoses märkis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 121 õigesti, et nimetatud meetmega ei kehtestatud – nagu märkis komisjon vaidlusaluse otsuse põhjenduses 124 – uut omaette üldnormi, mis käsitleks firmaväärtuse amortiseerimist, vaid kehtestati „erand üldreeglist“, mille kohaselt ainult äriühendused võivad viia firmaväärtuse amortiseerimiseni, kusjuures see erand pidi Hispaania Kuningriigi sõnul kõrvaldama mitteresidendist äriühingutes osaluse omandamise ebasoodsad tagajärjed, mis on tingitud üldreegli kohaldamisest.
- 82 Seega nähtub vaidlustatud kohtuotsusest, et põhjendamaks oma järeldust, mille kohaselt võrdlussüsteem ei saanud piirduda ainult vaidlusaluse meetmega, ei tuginenud Üldkohus ainuüksi asjaolule, et meede oli sama moodi nagu see, mis oli kõne all kohtuasjas, milles tehti kohtujurist Warneri ettepanek, suunatud konkreetse eesmärgi saavutamisele ja seega konkreetse probleemi lahendamisele. Sellest tuleneb, et apellandi argumendid, millega ta püüab esiteks kritiseerida käesoleva juhtumi võrdsustamist juhtumiga, mida käsitleti kohtuasjas, milles on tehtud kohtujurist Warneri ettepanek, ning teiseks näidata, et vaidlusaluse meetme eesmärk on neutraalse maksustamise põhimõtte kaitsmine, mitte konkreetse probleemi lahendamine, ei saa lükata ümber Üldkohtu mõttekäiku ega saa seega olla edukad.
- 83 Igal juhul tuleb tähele panna, et ainuüksi asjaolu, et vaidlusalune meede on üldine, kuna see võib *a priori* olla soodus kõigile äriühingu tulumaksuga maksustatud ettevõtjatele, ei välista, et see meede võiks olla valikuline. Nimelt, nagu Euroopa Kohus on juba selgitanud, on valikulisuse tingimus sellise üldkohaldatavat maksusoodustust andva riigisisese meetme puhul nagu vaidlusalune meede 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 maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (kohtuotsus WDFG, punkt 67).
- 84 Kõiki neid kaalutlusi arvestades tuleb apellatsioonkaebuse teise väite teine osa edutuse tõttu või igal juhul põhjendamatu tõttu tagasi lükata.

Teise väite kolmas osa

– Poolte argumendid

- 85 Apellant väidab, et isegi kui eeldada, et võrdlussüsteem on õigesti kindlaks tehtud, tegi Üldkohus hindamisvea, kui ta vaidlustatud kohtuotsuse punktis 134 järeldas, et vaidlusaluse meetmega on kehtestatud erand üldisest riigisisestest süsteemist kui võrdlusraamistikust. Miski ei võimalda sellist järeldust teha, kuna ettevõtjad, kes omandavad osalusi välismaal, ja need, kes omandavad osalusi residentidist äriühingutes, ei ole piiriüleste äriühenduste tõkete tõttu sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras.
- 86 Komisjon palub teise väite kolmas osa tagasi lükata. Esiteks väidab ta, et see väiteosa on vastuvõetamatu, kuna see tõstatab väite, mida ei ole esitatud apellandi poolt Üldkohtule esitatud hakis. Teiseks leiab komisjon, et see väiteosa on igal juhul põhjendamatu.

– *Euroopa Kohtu hinnang*

- 87 Kõigepealt tuleb tagasi lükata komisjoni väide, et teise väite kolmas osa on vastuvõetamatu. Nagu nähtub nimelt käesoleva kohtuotsuse punktis 39 viidatud kohtupraktikast, on poolel õigus esitada väiteid ja argumente, mis on tekkinud vaidlustatud kohtuotsuse enda pinnalt ja mille eesmärk on selle otsuse põhjendatust õiguslikult kritiseerida. Apellandil on seega õigus vaidlustada Üldkohtu järeldused sõltumata asjaolust, et ta ei esitanud esimeses kohtuastmes argumente, millega oleks konkreetselt vaidlustatud vaidlusalune otsus selles küsimuses.
- 88 Mis puudutab apellandi argumentide põhjendatust, siis tuleb märkida, et Üldkohus lükkas vaidlustatud kohtuotsuse punktides 128–133 esitatud kaalutluste põhjal tagasi võimaluse, et piiriülesel äriühendustel esinevatel võimalikel takistustel võiks olla tähtsust selle hindamisel, kas Hispaanias asuvates äriühingutes osalust omandavad ettevõtjad ja välismaistes äriühingutes osalust omandavad ettevõtjad on võrreldavad.
- 89 Sellega seoses rõhutas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 128–130 õigesti, et valikulisuse analüüsi teises etapis tuleb võrreldavuse analüüs läbi viia lähtuvalt asjaomases liikmesriigis kohaldatava üldise või tavapärase maksustamissüsteemi eesmärgist, mitte meetme enda eesmärgist. Samuti ei teinud Üldkohus viga, kui ta vaidlustatud kohtuotsuse punktides 130–133 leidis, et võimalike takistuste esinemisel piiriülestel äriühendustel – kuna see asjaolu ei ole seotud võrdlussüsteemi eesmärgiga ja seondub pigem vaidlusaluse meetme eesmärgiga – ei ole valikulisuse analüüsi meetodi teise etapi analüüsi staadiumis tähtsust.
- 90 Tuleb aga nentida, et apellatsioonkaebuse teise väite kolmas osa ei puuduta üldse neid vaidlustatud kohtuotsuse põhjendusi, vaid sellega vaidlustatakse üksnes kohtuotsuse punkt 134, milles Üldkohus leidis „ammendavuse huvides“, et komisjon järeldas õigesti, et vaidlusaluse meetmega kehtestati erand tavapärasest või võrdlussüsteemist.
- 91 Kuna apellandi argumendid on seega suunatud vaidlustatud kohtuotsuse ammendavuse huvides esitatud põhjenduse vastu, tuleb need tunnistada edutuks. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb nimelt, et väide, mis on apellatsioonimenetluses suunatud vaidlustatud kohtuotsuse ammendavuse huvides esitatud põhjenduse vastu, ei saa olla edukas ja tuleb seega tagasi lükata, kui kohtuotsuse resolutsioon on muude väidetega õiguslikult piisavalt põhjendatud (vt selle kohta 29. märtsi 2011. aasta kohtuotsus *Anheuser-Busch vs. Budějovický Budvar*, C-96/09 P, EU:C:2011:189, punkt 211 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 92 Kõigi eelnevate kaalutluste põhjal tuleb ka apellatsioonkaebuse teise väite kolmas osa edutuse tõttu tagasi lükata.

Teise väite neljas osa

– *Poolte argumendid*

- 93 Teise väite neljandas osas vaidlustab apellant vaidlustatud kohtuotsuse punkti 155, milles Üldkohus punktides 147–154 läbi viidud analüüsi tulemusel järeldas, et ei ole tõendatud, et vaidlusalusest meetmest tulenevast eelisest said kasu ettevõtjad, kes olid selle erineva kohtlemise adressaatideks, mida kõnealuse meetmega sooviti parandada, ja seega ei olnud meetme „tasakaalustav mõju“ tõendatud. Apellandi arvates rikutaks meetmest tuleneva paranduse puudumisel neutraalse maksustamise põhimõtet, kuna nii jääks püsima olukorrad, milles

välismaistes äriühingutes osaluse omandamise takistused ei võimaldaks firmaväärtust amortiseerida samadel tingimustel, mis kehtivad maksuresidendist äriühingutes osaluse omandamisel. Apellant viitab seoses takistuste esinemisega Ühendriikide ja Peruu äriühingutega ühinemisel asjaoludele, millele ta juba Üldkohtu menetluses tugines. Mis puudutab vaidlustatud kohtuotsuse punktis 154 Üldkohtu tehtud järeldust, et Hispaania Kuningriik ei ole tõendanud, „et ettevõtjad, kellel on kavatsus piiriüleselt ühineda ja kes ei saa seda teha eelkõige ühinemise õiguslike takistuste tõttu, omandavad automaatselt osalusi mitteresidendist äriühingutes, või seda, et need ettevõtjad jätaavad vähemalt alles juba olemasolevad osalused“, siis väidab apellant, et vaidlusaluses otsuses vastavat kriteeriumi ei esine ja järelikult asendab Üldkohus ka sel juhul viidatud otsuse põhjendused.

- 94 Komisjon palub teise väite neljas osa tagasi lükata. Esiteks väidab ta, et see väiteosa on vastuvõetamatu, kuna see tõstatab väite, mida ei ole esitatud apellandi poolt Üldkohtule esitatud hakis. Teiseks leiab komisjon, et see väiteosa on igal juhul põhjendamatu.

– *Euroopa Kohtu hinnang*

- 95 Kõigepealt tuleb tagasi lükata komisjoni väide, et apellatsioonkaebuse teise väite neljas osa on vastuvõetamatu. Nagu nähtub nimelt käesoleva kohtuotsuse punktis 39 viidatud kohtupraktikast, on poolel õigus esitada väiteid ja argumente, mis on tekkinud vaidlustatud kohtuotsuse enda pinnalt ja mille eesmärk on selle otsuse põhjendatust õiguslikult kritiseerida. Apellandil on seega õigus vaidlustada Üldkohtu järeldused sõltumata asjaolust, et ta ei esitanud esimeses kohtuastmes argumente, millega oleks konkreetselt vaidlustatud vaidlusalune otsus selles küsimuses.
- 96 Mis puudutab selle väiteosa põhjendatust, mis seondub vaidlustatud kohtuotsuse punktides 135–169 Üldkohtu läbi viidud valikulisuse analüüsi kolmanda etapiga, siis heidab ta Üldkohtule ette, et viimane ei võtnud arvesse asjaolu, et vaidlusaluse meetmega püütakse tagada neutraalse maksustamise põhimõtte järgimine.
- 97 Sellega seoses märkis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 139, et Hispaania Kuningriik võib tõhusalt tugineda neutraalse maksustamise põhimõttele, et põhjendada vaidlusaluse meetmega kehtestatud eristamist residendist äriühingutes osaluse omandamise ja mitteresidendist äriühingutes osaluse omandamise vahel.
- 98 Üldkohus leidis siiski, et toimiku materjalidest ei nähtu, et vaidlusaluse meetmega kehtestatud erand oleks neutraalse maksustamise põhimõtte seisukohast põhjendatud, ja seda kahel eraldiseisval põhjusel, mis on esitatud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 145–165.
- 99 Esimesena järeldas Üldkohus – lähtudes vaidlustatud kohtuotsuse punktis 149 sedastatud asjaolust, et vaidlusalune meede põhineb tingimata oletusel, et ettevõtjad, kellel on kavatsus piiriüleselt ühineda ja kes ei saa seda ühinemise takistuste tõttu teha, omandavad automaatselt osalusi mitteresidendist äriühingutes või et need ettevõtjad jätaavad vähemalt alles juba olemasolevad osalused –, et Hispaania Kuningriik, kelle ülesanne oli põhjendada vaidlusaluse meetmega võrdlussüsteemist kehtestatud erandit, ei olnud sellise eelduse põhjendatust tõendanud. Üldkohus leidis vaidlustatud kohtuotsuse punktides 152–154 sisuliselt, et kuna osaluste omandamine on ühinemisest eristuv tehing ega kujuta endast viimase alternatiivi, siis annab vaidlusalune meede tegelikult maksusoodustuse ettevõtjatele, kes plaanivad investeerida välismaistesse äriühingutesse, aga kelle eesmärgiks ei ole tingimata ühineda, ehk ettevõtjatele, kes

erinevad nendest ettevõtjatest, keda Hispaania Kuningriigi väitel firmaväärtuse amortiseerimise üldeeskirjadega kahjustatakse. Üldkohus järeldas sellest kohtuotsuse punktis 155, et vaidlusaluse meetme „tasakaalustav mõju“ ei ole tõendatud.

- 100 Teisena leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 157–165, et isegi kui eeldada, et vaidlusaluse meetme tagajärjel tasakaalustatakse tavapäraste eeskirjade väidetavalt ebasoodsad tagajärjed, mis on seotud takistustega piiriülestel ühinemistel, on meede ebaoproportsionaalne ja seega põhjendamatu.
- 101 Kuna apellandi apellatsioonkaebuse teise väite neljandas osas esitatud argumendid ei puuduta kaalutlusi, mis on esitatud teise põhjenduse raames, mille alusel Üldkohus järeldas, et komisjon ei teinud viga, kui ta leidis, et Hispaania Kuningriik ei olnud põhjendanud vaidlusaluse meetmega kehtestatud eristamist, siis ei saa need viia vaidlustatud kohtuotsuse tühistamiseni. Nagu on nimelt märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 91, tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et väited, mis on apellatsioonimenetluses suunatud vaidlustatud kohtuotsuse ammendavuse huvides esitatud põhjenduse vastu, ei saa olla edukad ja tuleb seega tagasi lükata, kui kohtuotsuse resolutsioon on muude põhjendustega õiguslikult piisavalt põhjendatud.
- 102 Samuti ei saa nõustuda argumentidega, et Üldkohus asendas põhjendused, kui ta viitas vaidlustatud kohtuotsuse punktis 154 kaalutlustele, mida vaidlusaluses otsuses ei esinenud. Kuigi vastab tõeale, et Üldkohtu arutluskäik ei ole sõnastatud samamoodi nagu vaidlusaluses otsuses, järgib see arutluskäik otsuse loogikat ja lähenemisviisi, mille alusel komisjon järeldas, et vaidlusalune meede ei ole kooskõlas ega proportsionaalne väidetava eesmärgiga neutraliseerida firmaväärtuse amortiseerimise tavapärase süsteemi kahjulikku mõju, mis tuleneb ettevõtjatele, kes omandavad osalusi välismaistes äriühingutes ja kellel ei ole võimalik piiriüleseid äriühendusi teostada.
- 103 Neid kaalutlusi arvestades tuleb teise väite neljas osa edutuse tõttu tagasi lükata ja seega see väide tervikuna tagasi lükata.
- 104 Kõikidest eespool esitatud kaalutlustest tuleneb, et apellatsioonkaebus tuleb jätta rahuldamata.

Kohtukulud

- 105 Euroopa Kohtu kodukorra artikli 184 lõige 2 näeb ette, et kui apellatsioonkaebus on põhjendamatu, siis otsustab Euroopa Kohus kohtukulude jaotuse. Vastavalt kodukorra artikli 138 lõikele 1, mida selle kodukorra artikli 184 lõike 1 alusel kohaldatakse apellatsioonkaebuste suhtes, on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud.
- 106 Kuna komisjon on käesolevas asjas kohtukulude hüvitamist nõudnud ja apellant on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb käesoleva apellatsioonimenetluse ja Üldkohtu menetlusega seotud kohtukulud välja mõista apellandilt.
- 107 Kodukorra artikli 140 lõike 1 kohaselt, mida kodukorra artikli 184 lõike 1 alusel kohaldatakse apellatsioonimenetluse suhtes, kannavad menetluse astunud liikmesriigid ise oma kohtukulud. Seega kannab Saksamaa Liitvabariik, kes astus menetluse Üldkohtus ja osales menetluses Euroopa Kohtus, ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

- 1. Jätta apellatsioonkaebus rahuldamata.**
- 2. Mõista kohtukulud välja Sigma Alimentos Exterior SLilt.**
- 3. Jätta Saksamaa Liitvabariigi kohtukulud tema enda kanda.**

Allkirjad