



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MELCHIOR WATHELET
esitatud 28. juulil 2016¹

Liidetud kohtuasjad C-20/15 P ja C-21/15 P

**Euroopa Komisjon
versus
World Duty Free Group SA, varem Autogrill España SA (C-20/15 P),
Banco Santander SA,
Santusa Holding SL (C-21/15 P)**

Apellatsioonkaebus — ELTL artikli 107 lõige 1 — Hispaania õigusnormid, mis käsitlevad äriühingu tulumaksu ja võimaldavad Hispaania maksukohustuslastest ettevõtjatel amortiseerida firmaväärtuse, mis tuleneb osaluste omandamisest ettevõtjates, mis on välisriigi maksukohustuslased — Komisjoni otsus 2011/5/EÜ ja otsus 2011/282/EL — Otsused, millega see kava kvalifitseeritakse riigiabiiks, tunnistatakse see abi siseturuga kokkusobimatuks ja kohustatakse seda tagasi nõudma — Mõiste „riigiabi“ — Valikulisus — Niisuguste ettevõtjate kategooria kindlakstegemine, keda meetmega, mis kujutab endast tavapärase süsteemi erandit, ainsana soodustatakse

I. Sissejuhatus

1. Euroopa Komisjon palub oma apellatsioonkaebusega kohtuasjas C-20/15 P tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuse Autogrill España vs. komisjon (T-219/10, EU:T:2014:939)², millega see kohus tühistas artikli 1 lõike 1³ ja artikli 4⁴ komisjoni 28. oktoobri 2009. aasta otsuses 2011/5/EL firmaväärtuse amortiseerimise kohta välismaises äriühingus osaluse omandamisel C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), mida Hispaania rakendas⁵.

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — Edaspidi „vaidlustatud kohtuotsus Autogrill España vs. komisjon“.

3 — Selles õigusnormis on sisuliselt ette nähtud, et abikava, mida Hispaania Kuningriik rakendas artikli 12 lõike 5 alusel, mis viidi Hispaania äriühingu tulumaksu seadusesse sisse 27. detsembri 2001. aasta seadusega nr 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) ning mis on võetud üle 5. märtsi 2004. aasta kuninglikku seadusandlikku dekreeti 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 kava“ või „vaidlusalune meede“), mille Hispaania Kuningriik ELTL artikli 108 lõiget 3 rikkudes ebaseaduslikult jõustas, on ühisturuga kokkusobimatu.

4 — Selles sättes on nähtud ette abi tagasinõudmine.

5 — ELT 2011, L 7, lk 48; edaspidi „esimene vaidlusalune otsus“.

2. Oma apellatsioonkaebusega kohtuasjas C-21/15 P palub komisjon tühistada Üldkohtu 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuse *Banco Santander ja Santusa vs. komisjon* (T-399/11, EU:T:2014:938)⁶, millega viimane tühistas artikli 1 lõike 1⁷ ja artikli 4⁸ komisjoni 12. jaanuari 2011. aasta otsuses 2011/282/EL firmaväärtuse amortiseerimise kohta välismaises äriühingus osaluse omandamisel C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), mida Hispaania rakendas⁹.

3. Nende kahe vaidlusaluse otsusega¹⁰ tunnistas komisjon ühisturuga kokkusobimatuks maksusoodustuse, mis võimaldab Hispaania maksukohustuslasest ettevõtjatel amortiseerida firmaväärtuse¹¹, mis tuleneb osaluste omandamisest¹² „välismaistes ettevõtjates“,¹³ ning kohustas Hispaania Kuningriiki selle kava kohaselt antud abi tagasi nõudma.

4. Väljakujunenud kohtupraktikast ilmneb, et selleks, et meede võiks kuuluda riigiabina ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalasse,¹⁴ peab esiteks olema tegemist riigi sekkumise või vähemalt riigi ressurssidega, teiseks peab sekkumine kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust, kolmandaks peab see andma abisaajale eelise ja neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi ning kõik need tingimused peavad olema ühekorraga täidetud.¹⁵

5. Need kaks apellatsioonkaebust puudutavad ainult kolmandat tingimust, st valikulisust. See tingimus on juba kaua üks kõige rohkem vaidlusi tekitavaid küsimusi riigiabi valdkonnas. Seega annavad need apellatsioonkaebused Euroopa Kohtule võimaluse täpsustada selle tingimuse ulatust, eriti maksumeetmete korral.

6. Eelkõige palutakse Euroopa Kohtul tõlgendada ELTL artikli 107 lõikes 1 kasutatud väljendit „soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ ning teha kindlaks, kas valikulisus võib tuleneda ainuüksi sellest, et tuvastatakse, et on kehtestatud üldkohaldatava ehk „tavapärase“ maksusüsteemi¹⁶ erand, või on kõikidel juhtudel vaja – nagu Üldkohus otsustas vaidlustatud kohtuotsuse *Autogrill España vs. komisjon* punktis 45 ja vaidlustatud kohtuotsuse *Banco Santander ja Santusa vs. komisjon*¹⁷ punktis 49 – kindlaks määrata ka ettevõtjate kategooria, keda meetmega, mis kujutab endast asjaomase üldkohaldatava süsteemi erandit, soodustatakse.

6 — Edaspidi „vaidlustatud kohtuotsus *Banco Santander ja Santusa vs. komisjon*“.

7 — Selles õigusnormis on nähtud ette, et „[a]bikava, mida Hispaania [Kuningriik] rakendas Hispaania äriühingu tulumaksu seaduse muudatusi konsolideeriva 5. märtsi 2005. aasta kuningliku seadusandliku dekreeidi nr 4/2004 artikli 12 lõike 5 alusel, mille Hispaania [Kuningriik] [ELTL] artikli 108 lõiget 3 rikkudes ebaseaduslikult jõustas, on siseturuga kokkusobimatu abisaajatele ELi-väliste omandamistega seoses antud abi puhul“.

8 — Selles sättes on nähtud ette abi tagasinõudmine.

9 — ELT 2011, L 135, lk 1; edaspidi „teine vaidlusalune otsus“.

10 — Edaspidi koos „vaidlusalused otsused“.

11 — Vastavalt vaidlusalusele meetmele arvatakse rahalise firmaväärtuse kindlaksmääramiseks osaluse omandamise eest makstud hinnast maha omandatava äriühingu materiaalse ja immateriaalse vara turuväärtus. Seega toob vaidlusaluses meetmes osundatud rahalise firmaväärtuse kontseptsiooni aktsiate omandamise valdkonda tavaliselt varade üleandmise või äriühenduse tehingute puhul kasutatava mõiste. Vt esimese vaidlusaluse otsuse põhjendus 20, mis on identne teise vaidlusaluse otsuse põhjendusega 29.

12 — Osaluste omandamine on määratletud nii, et see on tehing, mille käigus äriühing omandab osaluse teise äriühingu kapitalis, saamata seejuures sihtäriühingus hääleteenamust. Vt esimese vaidlusaluse otsuse põhjendus 23, mis on identne teise vaidlusaluse otsuse põhjendusega 32.

13 — Vaidlusalustes otsustes on täpsustatud, et selleks, et äriühing kvalifitseeritaks „välismaiseks äriühinguks“, on vaja, et tema suhtes kohaldataks Hispaanias kohaldatava maksuga sarnast maksu ning tema tulud peavad olema saadud peamiselt tegevusest välisriigis. Vt esimese vaidlusaluse otsuse põhjendus 21 ja teise vaidlusaluse otsuse põhjendus 30.

14 — ELTL artikli 107 lõikes 1 on sätestatud, et „[k]ui aluslepingutes ei ole sätestatud teisiti, on igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, siseturuga kokkusobimatu niivõrd, kui võrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust“.

15 — Vt selle kohta kohtuotsus, 16.4.2015, *Trapeza Eurobank Ergasias* (C-690/13, EU:C:2015:235, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika). Tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peavad „abiks“ kvalifitseerimiseks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses olema täidetud kõik selles õigusnormis sätestatud tingimused. Kohtuotsus, 1.7.2008, *Chronopost ja La Poste vs. UFEF jt* (C-341/06 P ja C-342/06 P, EU:C:2008:375, punkt 121 ja seal viidatud kohtupraktika).

16 — Üldkohaldavat ehk tavapärase maksusüsteema nimetatakse mõnikord ka võrdlusbaasiks.

17 — Edaspidi koos „vaidlustatud kohtuotsused“.

7. Ma väidan käesolevas ettepanekus esiteks, et niipea kui maksumeede kujutab endast „tavapärase“ maksusüsteemi ehk võrdlusbaasi erandit ning toob kasu vaadeldavaid tehinguid tegevatele ettevõtjatele, aga mitte teistele, kes teevad samalaadseid tehinguid ja on seega sarnases olukorras, on see meede oma olemuselt diskrimineeriv ehk valikuline, v.a juhul, kui erinev kohtlemine, mille meede tekitab, on seletatav selle süsteemi olemuse või üldise ülesehitusega, millesse see meede kuulub.

8. Asjaolu, et tingimusi, mis erandliku maksumeetmega vaadeldavate tehingute suhtes kehtestatakse, võib üsna lihtsalt täita ja seega on võimalik, et seda meedet kohaldatakse paljude ettevõtjate suhtes, ei sea kahtluse alla selle meetme valikulisust, vaid ainult valikulisuse taseme.

9. Ma ei usu ka, et asjaolu tõttu, et ELTL artikli 107 tekstis on mainitud ainult meetmeid, mis „soodusta[vad] teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“, jääksid selle artikli kohaldamisalast välja majandustehingud, mida needsamad meetmed soodustavad. Et tehinguid teevad ettevõtjad, soodustatakse teatud majandustehinguid soodustades ka teatud ettevõtjaid.

10. Seega ei eelda ELTL artikli 107 lõikes 1 ette nähtud valikulisuse tingimus – vastupidi sellele, mida otsustas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsustes, – minu arvates, et määratakse kindlaks ettevõtjate kategooria, kellel on eriomased tunnused,¹⁸ mille tõttu on nad ainsad, keda asjaomane maksumeede soodustab.

11. Teiseks järelndan vastavalt Euroopa Kohtu praktikale, mis on kujundatud välja 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsuse komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, punkt 20), 7. juuni 1988. aasta kohtuotsuse Kreeka *vs.* komisjon (57/86, EU:C:1988:284, punkt 8) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsusega Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 120), et vaidlusalune meede on valikuline, sest see toob kasu ettevõtjatele, kes teevad piiriüleseid tehinguid, mitte ettevõtjatele, kes teevad samu tehinguid riigisiselt.

II. Vaidluse taust

12. Komisjon otsustas 10. oktoobril 2007 pärast mitut küsimust, mille olid 2005. ja 2006. aastal kirjalikult esitanud Euroopa Parlamendi liikmed, ning kaebust, mille ta sai samal aastal ühelt eraettevõtjalt, algatada vaidlusaluse meetme suhtes ametliku uurimismenetluse.

13. Selles meetmes on nähtud ette, et Hispaania maksukohustuslasest äriühing võib „välismaises äriühingus“ vähemalt 5-protsendilise 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 ettevõtte raamatupidamises kirjendatud eraldi immateriaalse varana.

14. Seevastu ei luba Hispaania maksuõigus Hispaania maksukohustuslasest äriühingul Hispaanias asuvas äriühingus osaluse omandamise korral omandamisest tulenevat maksustatavat firmaväärtust raamatupidamises eraldi kirjendada. Hispaania õiguse kohaselt võib firmaväärtuse aga amortiseerida ettevõtjate äriühenduse korral.¹⁹

18 — Vt vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktid 64–68 ja vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktid 68–72.

19 — Vt esimese vaidlusaluse otsuse põhjendus 19, mis on identne teise vaidlusaluse otsuse põhjendusega 28. Ettevõtjate äriühendus on tehing, mille käigus üks või mitu äriühingut annavad likvideerimismenetlusest 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. Vt esimese vaidlusaluse otsuse põhjendus 23, mis on identne teise vaidlusaluse otsuse põhjendusega 32.

15. Komisjon lõpetas menetluse, mis puudutas osaluste omandamisi liidus, esimese vaidlusaluse otsusega. Selle otsuse artikli 1 lõikes 1 tunnistas komisjon ühisturuga kokkusobimatuks vaidlusaluse kava, mis seisneb maksusoodustuses, mis lubab Hispaania äriühingutel amortiseerida firmaväärtust välismaises äriühingus osaluse omandamisel, juhul kui seda kohaldati liidus asutatud äriühingutes osaluste omandamise suhtes. Sama otsuse artiklis 4 kohustas ta Hispaania Kuningriiki selle kava alusel antud abi tagasi nõudma.

16. Komisjon jättis menetluse EL-väliste omandamiste puhul lõpetamata ja Hispaania ametiasutused kohustusid esitama uusi üksikasju liiduvälistel piiriülestel ühinemistel esinevate takistuste kohta.

17. Ka teise vaidlusaluse otsusega tunnistas komisjon ühisturuga kokkusobimatuks vaidlusaluse kava, mis seisnes maksusoodustuses, mis võimaldas Hispaania äriühingutel amortiseerida firmaväärtust välismaises äriühingus osaluse omandamisel, kui seda kohaldati väljaspool liitu asuvates ettevõtjates osaluste omandamise suhtes,²⁰ ning kohustas Hispaania Kuningriiki selle kava alusel antud abi tagasi nõudma.²¹

III. Menetlused Üldkohtus ja vaidlustatud kohtuotsused

18. Autogrill España SA, mis nüüd on World Duty Free Group SA (edaspidi „WDFG“), esitas Üldkohtu kantseleisse 14. mail 2010 saabunud hagiavaldusega hagi, milles palus tühistada esimese vaidlusaluse otsuse. WDFG põhjendas oma hagi nelja väitega, millest esimese kohaselt rikkus komisjoni valikulisuse tingimuse kohaldamisel õigusnormi.²²

19. Banco Santander SA ja Santusa Holding SL (edaspidi „Banco Santander ja Santusa“) esitasid 29. juulil 2011 Üldkohtu kantseleisse saabunud hagiavaldusega hagi, milles palusid tühistada teise vaidlusaluse otsuse. Banco Santander ja Santusa põhjendasid oma hagi viie väitega, millest esimese kohaselt rikkus komisjoni valikulisuse tingimuse kohaldamisel õigusnormi.²³

20. Üldkohus nõustus vaidlustatud kohtuotsustes sisuliselt samasugustele põhjendustele tuginedes nende kahe hagi esimese väitega, mille kohaselt oli ELTL artikli 107 lõiget 1 valikulisuse tingimusest lähtudes kohaldatud valesti, ning tühistas vaidlusaluste otsuste artikli 1 lõiked 1 ja artiklid 4, jättes hagi teised väited analüüsimata.

21. Üldkohus leiab vaidlustatud kohtuotsustes esiteks, et „siseriikliku maksumeetme „valikulisena“ määratlemine eeldab esiteks selle kindlakstegemist, missugune on asjaomases liikmesriigis üldkohaldatav või „tavapärane“ maksustamiskord, ja selle eelnevat uurimist. Teiseks tuleb selle üldkohaldatava või „tavapärase“ maksustamiskorra alusel hinnata ja tuvastada, et kõnealuse maksumeetmega antavat soodustust kohaldatakse valikuliselt, tõendades, et see meede on üldkohaldatava korra erand, kuna see eristab ettevõtjaid, kes liikmesriigi maksusüsteemi enda eesmärke arvestades on sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras [...]. Vajaduse korral tuleb kolmandaks uurida, kas asjaomane liikmesriik on suutnud tõendada, et meede on põhjendatud selle maksusüsteemi olemuse või ülesehitusega, mille osaks see on [...]“.²⁴

20 — Vt teise vaidlusaluse otsuse artikli 1 lõige 1.

21 — Vt teise vaidlusaluse otsuse artikkel 4.

22 — Teise väite kohaselt ei olnud meede valikuline, sest sellega loodud erinev kohtlemine tulenes selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse see meede kuulus; kolmanda väite kohaselt ei andnud meede mingit eelist äriühingutele, kelle suhtes vaidlusalust kava kohaldati, ja neljanda väite kohaselt oli vaidlusalune otsus põhjendamata, mis puudutab nii valikulisuse tingimust kui ka eelise olemasolu tingimust.

23 — Teise väite kohaselt oli võrdlusbaasi kindlaksmääramisel tehtud viga; kolmanda väite kohaselt ei olnud meede valikuline, sest sellega loodud erinev kohtlemine tulenes selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse see meede kuulus; neljanda väite kohaselt ei andnud meede mingit eelist äriühingutele, kelle suhtes vaidlusalust kava kohaldati, ja viienda väite kohaselt oli vaidlusalune otsus põhjendamata, mis puudutab nii valikulisuse tingimust kui ka eelise olemasolu tingimust.

24 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, Autogrill España vs. komisjon, punkt 33 ja vaidlustatud kohtuotsus, Banco Santander ja Santusa vs. komisjon, punkt 37.

22. Üldkohus otsustas siiski, et „[k]ui [...] kõnealune meede teeb küll erandi üldkohaldatavast või „tavapärasest“ maksusüsteemist, kuid on potentsiaalselt kättesaadav kõigile ettevõtjatele, siis ei saa üldkohaldatava või „tavapärase“ süsteemiga taotletavat eesmärki arvestades hakata võrdlema nende ettevõtjate õiguslikku ja faktilist olukorda, keda meede võib soodustada, nende ettevõtjate olukorraga, keda see ei saa soodustada. [S]elleks, et valikulisuse tingimus oleks täidetud, peab igal juhul olema kindlaks tehtud ettevõtjate ring, keda meede ainsana soodustab[.] [V]alikulisus [ei saa] tuleneda ainuüksi selle tuvastamisest, et on kehtestatud erand üldkohaldatavast või „tavapärasest“ maksusüsteemist“.²⁵

23. Seepärast otsustas Üldkohus, 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 meedet võidi *a priori* kohaldada kõigi ettevõtjate suhtes.²⁶

24. Vaidlusaluse meetme kohta tuvastas Üldkohus, et seda kohaldati välismaises äriühingus vähemalt 5-protsendilise osaluse omandamise kõikidel juhtudel, kui see on omandatud vähemalt aastaseks katkematuks ajavahemikuks, ning et meede ei ole suunatud ühelegi ettevõtjate või kaupade erikategooriale, vaid viitab teatud majandustehingute kategooriale.²⁷

25. Üldkohtu arvates peab ettevõtte selleks, et saada vaidlusaluse meetmega ette nähtud soodustust, ostma välismaise äriühingu aktsiaid.²⁸ Ta leidis, et selline puhtrahaline tehing ei sunni ostu sooritanud ettevõtjat *a priori* muutma oma tegevusala ja toob talle pealegi üldjuhul kaasa vaid piiratud vastutuse tehtud investeeringu ulatuses.²⁹ Üldkohus asus seisukohale, et vastavalt 8. novembri 2001. aasta kohtuotsuse Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) punktile 36 „[ei ole] meede, mille kohaldamine ei sõltu ettevõtjate tegevusalast, [...] *a priori* valikuline“.³⁰

26. Üldkohus lisas, et vaidlusalune meede ei kehtesta ühtki miinimumsummat, mis vastaks 5-protsendilise osaluse alammäärale, ega anna seega soodustust tegelikult vaid ettevõtjatele, kelle käsutuses on selleks piisavad rahalised vahendid.³¹ Lõpuks märkis Üldkohus, et vaidlusalune meede näeb ette maksusoodustuse andmise tingimuse alusel, mis seondub erilise materiaalse vara, st välismaiste äriühingute osaluse ostuga.³² „Aga [19. septembri 2000. aasta] kohtuotsuses Saksamaa vs. komisjon [(C-156/98, EU:C:2000:467, punkt 22)] leidis Euroopa Kohus, et maksusoodustus, mida kasutasid teatavat materiaalselt vara müüvad maksumaksjad, kes võisid sellelt saadud kasumi maha arvata juhul, kui omandati osalus piiratud vastutusega äriühingutes, mille asukoht oli teatavates piirkondades, andis küll neile maksumaksjatele eelise, kuid kuna see oli üldmeede, mida kohaldati vahet tegemata kõigi ettevõtjate suhtes, ei olnud tegemist abiga aluslepingu asjassepuutuvate sätete tähenduses. [...] Seega ei jäta vaidlusalune meede ühtki ettevõtjate rühma *a priori* selles ette nähtud

25 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, Autogrill España vs. komisjon, punktid 44 ja 45 ning vaidlustatud kohtuotsus, Banco Santander ja Santusa vs. komisjon, punktid 48 ja 49.

26 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, Autogrill España vs. komisjon, punkt 52 ning vaidlustatud kohtuotsus, Banco Santander ja Santusa vs. komisjon, punkt 56.

27 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, Autogrill España vs. komisjon, punkt 53 ning vaidlustatud kohtuotsus, Banco Santander ja Santusa vs. komisjon, punkt 57.

28 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, Autogrill España vs. komisjon, punkt 55 ning vaidlustatud kohtuotsus, Banco Santander ja Santusa vs. komisjon, punkt 59.

29 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, Autogrill España vs. komisjon, punkt 56 ning vaidlustatud kohtuotsus, Banco Santander ja Santusa vs. komisjon, punkt 60.

30 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, Autogrill España vs. komisjon, punkt 57 ning vaidlustatud kohtuotsus, Banco Santander ja Santusa vs. komisjon, punkt 61.

31 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, Autogrill España vs. komisjon, punkt 58 ning vaidlustatud kohtuotsus, Banco Santander ja Santusa vs. komisjon, punkt 62.

32 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, Autogrill España vs. komisjon, punktid 59 ning vaidlustatud kohtuotsus, Banco Santander ja Santusa vs. komisjon, punkt 63.

soodustusest ilma. [...] Seega, isegi kui eeldada, et vaidluslune meede on erand komisjoni aluseks võetud võrdlusbaasist, ei ole mingil juhul ainuüksi selle asjaoluga põhjendades võimalik tuvastada, et vaidluslune meede soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ [ELTL] artikli [107] tähenduses.³³

27. Teiseks märkis Üldkohus, et komisjon on leidnud, et kõnealune meede on valikuline, kuna see soodustab üksnes teatavaid välismaal investeerivate ettevõtjate rühmi ning et meede, mis soodustab ainult neid ettevõtjaid, kes vastavad selle kohaldamise tingimustele, on „õigusjärgselt“ valikuline, ilma et oleks vaja veenduda, et selle toime sai soodustuse anda ainult teatud ettevõtjatele või teatud kaupadele.³⁴

28. Üldkohus leiab aga, et ometi ei võimalda ka see teine vaidlusluses otsustes esitatud põhjendus tuvastada, et vaidluslune meede on valikuline. Üldkohus asus seisukohale, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt³⁵ eristab ELTL artikli 107 lõige 1 riigi sekkumisi nimelt nende tagajärgede põhjal ning et komisjoni pakutud lähenemisviis võib aga viia iga sellise maksumeetme valikulisuse tuvastamiseni, mille kasutamisele on seatud teatavad tingimused, kuigi soodustatud ettevõtjatel ei ole peale selle, et nad võiksid vastata meetme kohaldamise tingimustele, ühtki ühist eritunnust, mis võimaldaks neid teistest ettevõtjatest eristada.³⁶

29. Kolmandaks märgib Üldkohus, et komisjoni arvates oli vaidlusluse meetme eesmärk soodustada kapitali ekspordi Hispaaniast muudesse riikidesse, et tugevdada Hispaania äriühingute positsiooni välismaal, suurendades seeläbi kava raames abi saajate konkurentsivõimet.³⁷

30. Üldkohtu sõnul põhineb meetme valikulisuse tuvastamine sama liikmesriigi seaduste alusel ettevõtjate rühmade erineval kohtlemisel, mitte ühe liikmesriigi ettevõtjate erineval kohtlemisel võrreldes teiste liikmesriikide ettevõtjatega.³⁸ Üldkohus leiab ka, et kapitali ekspordi ja kaupade ekspordi vaheline seos võimaldaks – kui eeldada, et see on tõendatud, – üksnes tuvastada konkurentsi ja kaubanduse kahjustamise, mitte vaidlusluse meetme valikulisust, mida tuleb hinnata riigisisises raamistikus.³⁹

31. Neljandaks otsustas Üldkohus, et tagasi tuleb lükata ka komisjoni argument, et liidu kohtud on juba nõustunud maksumeetme valikuliseks lugemisega, ilma et oleks kindlaks tehtud, et meede soodustab ettevõtjate või kaupade erikategooriat, välistades teised ettevõtjad või muud kaubad.⁴⁰

33 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, *Autogrill España vs. komisjon*, punktid 60–62 ning vaidlustatud kohtuotsus, *Banco Santander ja Santusa vs. komisjon*, punktid 64–66.

34 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, *Autogrill España vs. komisjon*, punkt 63 ning vaidlustatud kohtuotsuse *Banco Santander ja Santusa vs. komisjon* punkt 67.

35 — Vt kohtuotsus 2.7.1974, *Itaalia vs. komisjon* (173/73, EU:C:1974:71, punkt 27); kohtuotsus, 29.4.2004, *Madalmaad vs. komisjon* (C-159/01, EU:C:2004:246, punkt 51) ja kohtuotsus, 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 87 ja 88).

36 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, *Autogrill España vs. komisjon*, punktid 64–68 ning vaidlustatud kohtuotsuse *Banco Santander ja Santusa vs. komisjon*, punktid 68–72.

37 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, *Autogrill España vs. komisjon*, punkt 69 ning vaidlustatud kohtuotsus, *Banco Santander ja Santusa vs. komisjon*, punkt 73.

38 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, *Autogrill España vs. komisjon*, punkt 75 ning vaidlustatud kohtuotsus, *Banco Santander ja Santusa vs. komisjon*, punkt 79.

39 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, *Autogrill España vs. komisjon*, punkt 76 ning vaidlustatud kohtuotsus, *Banco Santander ja Santusa vs. komisjon*, punkt 80.

40 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, *Autogrill España vs. komisjon*, punkt 77 ning vaidlustatud kohtuotsus, *Banco Santander ja Santusa vs. komisjon*, punkt 81.

32. Selles küsimuses asus Üldkohus esiteks seisukohale, et nendes kolmes kohtuotsuses, millele komisjon viitab (kohtuotsus, 10.12.1969, komisjon *vs.* Prantsusmaa, 6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, punkt 20; kohtuotsus, 7.6.1988, Kreeka *vs.* komisjon, 57/86, EU:C:1988:284, punkt 8, ja kohtuotsus, 15.7.2004, Hispaania *vs.* komisjon, C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 120), koosnes soodustatud ettevõtjate rühm – mis võimaldas järeldada, et asjaomane meede on valikuline, – „ekspordiettevõtjatest“, mis on küll äärmiselt laiaulatuslik, kuid koondab ettevõtjaid, keda võib eristada ühiste eritunnuste põhjal, mis on seotud nende eksporditegevusega.⁴¹

33. Mis puudutab teiseks 15. juuli 2004. aasta kohtuotsust Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 120), siis Üldkohus leidis, et ehkki maksusoodustus, millega oli tegemist kohtuasjas, milles tehti see kohtuotsus, puudutas kogu eksporditegevust, sh osaluste omandamine välismaistes äriühingutes, pidid ettevõtjad selle maksusoodustuse saamiseks sellegipoolest omandama osalusi äriühingutes, mis olid otseselt seotud kaupade või teenuste eksportimisega. Ka see meede puudutas seega konkreetset ettevõtjate kategooriat, kelleks olid ekspordiettevõtjad.⁴²

IV. Menetlus ja poolte nõuded

34. Komisjon palub oma apellatsioonkaebustes kohtuasjades C-20/15 P ja C-21/15 P Euroopa Kohtul:

- tühistada vastavalt vaidlustatud kohtuotsus Autogrill España *vs.* komisjon ja vaidlustatud kohtuotsus Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon;
- saata vastavad kohtuasjad tagasi Üldkohtule ning
- otsustada kohtukulude jaotus hiljem.

35. WDFG (C-20/15 P) ning Banco Santander ja Santusa (C-21/15 P) paluvad Euroopa Kohtul:

- tunnistada nende vastuväited, mis nad esitasid vastustes komisjoni apellatsioonkaebusele, vastuvõetavaks ja nõustuda nendega;
- lükata komisjoni apellatsioonkaebuse ainus väide tagasi ning jätta vastavalt vaidlustatud kohtuotsus Autogrill España *vs.* komisjon ja vaidlustatud kohtuotsus Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon muutmata ning
- mõista kohtukulud välja komisjonilt.

36. Euroopa Kohtu presidendi 19. mai 2015. aasta määrustega anti Hispaania Kuningriigile, Iirimaa ja Saksamaa Liitvabariigile luba menetlusse astumiseks WDFG (C-20/15 P) ning Banco Santanderi ja Santusa (C-21/15 P) nõuete toetuseks.

37. Seevastu Euroopa Kohtu presidendi 6. oktoobri 2015. aasta määrustega jäeti Telefónica SA ja Iberdrola SA menetlusse astumise avaldused, millega nad taotlesid luba menetlusse astumiseks WDFG (C-20/15 P) ning Banco Santanderi ja Santusa (C-21/15 P) nõuete toetuseks, rahuldamata.

38. Komisjon, WDFG, Banco Santander ja Santusa, Saksamaa Liitvabariik, Iirimaa ja Hispaania Kuningriik esitasid kirjalikud seisukohad. Kohtuistungil, mis toimus 31. mail 2016, esitasid nad kõik suulised seisukohad.

41 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, Autogrill España *vs.* komisjon, punktid 79 ja 80 ning vaidlustatud kohtuotsus, Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon, punktid 82 ja 83.

42 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, Autogrill España *vs.* komisjon, punkt 82 ning vaidlustatud kohtuotsus, Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon, punkt 86.

V. Apellatsioonkaebused

39. Komisjon põhjendab oma apellatsioonkaebusi ainult ühe väitega, mis jaguneb kaheks osaks ning mille kohaselt rikkus Üldkohus ELTL artikli 107 lõikes 1 sätestatud valikulisuse tingimuse tõlgendamisel õigusnormi.

A. Esimene osa

1. Poolte argumentid

40. Oma ainsa väite esimeses osas heidab komisjon Üldkohtule ette, et viimane rikkus õigusnormi, kui kohustas teda meetme valikulisuse tõendamiseks kindlaks tegema niisuguste ettevõtjate rühma, kellel on eriomased tunnused.

41. Komisjon väidab, et tema vaidlusalustes otsustes on järeldatud, et vaidlusalune meede kujutab endast tavapärase süsteemi erandit, millega soodustati ainult ettevõtjaid, kes teevad teatavat liiki investeeringut välismaal (st omandavad vähemalt 5-protsendilisi osalusi), mitte ettevõtjaid, kes tegid sama liiki investeeringut Hispaanias, ning kes olid seetõttu sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. Komisjon väidab, et ehkki Üldkohus kinnitas selle meetodi kohaldamist, peab ta lisaks tõendama, et meede soodustab teatavaid ettevõtjaid, keda on võimalik kindlaks teha nende eritunnuste põhjal, mida teistel ettevõtjatel ei ole, st nende eriomaste tunnuste põhjal, mida on võimalik ette kindlaks teha.

42. Komisjoni sõnul kujutab see mõiste „valikulisus“ täiendav ja tingimata kitsendavam analüüs, millele Üldkohus tugineb, kui kohustab teda vaidlusaluste otsuste artikli 1 lõiget 1 ja artiklit 4 tühistama, endast õigusnormi rikkumist ja on vastuolus liidu kohtute väljakujunenud praktikaga, mida ta lisaks paljudel juhtudel valesti tõlgendab.

43. Komisjon heidab Üldkohtule ette, et viimane rikkus õigusnormi, kui eitas, et meede, mida kohaldatakse olenemata ettevõtja tegevusest või mille kohaselt ei sõltu selle kohaldamine mingist minimaalsummast, võiks olla valikuline. Komisjoni arvates ei saa – vastupidi sellele, mida otsustas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España vs. komisjon punktis 57 ja vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa vs. komisjon punktis 61, – 8. novembri 2001. aasta kohtuotsuse Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) punktist 36 järeldada, et meede, mida kohaldatakse olenemata ettevõtja tegevuse laadist, ei ole *a priori* valikuline. Komisjon väidab, et sellest punktist 36 ilmneb, et meede ei ole valikuline, kui seda kohaldatakse üldiselt, ilma mingi vahetegemiseta, kõikide ettevõtjate suhtes liikmesriigis, mitte olenevalt ettevõtjate tegevusest, nagu väidab Üldkohus vaidlustatud kohtuotsustes.

44. Komisjon heidab Üldkohtule ette ka seda, et viimane rikkus õigusnormi, kui otsustas vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España vs. komisjon punktides 59–62 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa vs. komisjon punktides 63–66, et vaidlusalune meede ei ole valikuline, sest see seondub erilise materiaalse vara ostuga, ja seega ei jäta vaidlusalune meede ühtki ettevõtjate rühma *a priori* selles ette nähtud soodustusest ilma. Üldkohus tugines 19. septembri 2000. aasta kohtuotsuse Saksamaa vs. komisjon (C-156/98, EU:C:2000:467) punktile 22 tema arvates ekslikult. Selle kohtuotsuse punktidest 22 ja 23 tuleneb nimelt, et kohtuasjas, milles tehti see kohtuotsus, kvalifitseeris komisjon asjaomase meetme valikuliseks ainult teatavate geograafiliselt kindlaks määratud ja piiritletud ettevõtjate suhtes, millesse erainvestorid olid reinvesteerinud kasumid materiaalse vara müügist, mitte nende investorite enda suhtes, kelle kohta ta leidis, et see meede ei kujuta endast abi. Igal juhul ei vaidlustatud selles kohtuasjas hinnangut meetme valikulisusele Euroopa Kohtus.

45. Komisjon heidab Üldkohtule ette ka seda, et viimane otsustas vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktides 66–68 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktides 70–72, et Euroopa Kohtu praktikas on kinnitatud, et meede, mille „kasutamisele on seatud teatavad tingimused, kuigi soodustatud ettevõtjatel ei ole peale selle, et nad võiksid vastata meetme kohaldamise tingimustele, ühtki ühist eritunnust, mis võimaldaks neid teistest ettevõtjatest eristada“, ei saa olla valikuline.

46. Komisjon väidab, et Üldkohus tugineb seega asjassepuutuva kohtupraktika ekslikule analüüsile.

47. 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 punktides 90 ja 91 ilmneb, et kohtuasi, milles see kohtuotsus tehti, puudutas väga eripärast olukorda, milles Euroopa Kohus leidis, et valikuline on võrdlusmaksusüsteem ise, sest see soodustas *offshore*-ettevõtjaid, mitte selle süsteemi mingi erand. Viidet selles kohtuotsuses ettevõtjate kategooriale „omastele tunnustele“ tuleb seega mõista nii, et selle all mõeldakse tunnuseid, mille tõttu on need ettevõtjad oma olemuselt valikulise võrdluskorra kontekstis maksustamise seisukohast soodsamas olukorras, ning seda ei saa kanda üle väljapoole nimetatud konkreetset konteksti.

48. Komisjon märgib, et vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktis 66 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktis 70 viitab Üldkohus ainult 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsuse 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) punkti 42 esimesele lausele,⁴³ samas kui selle punkti 42 teine lause väljendab Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikas sedastatud põhimõtet, et meede on valikuline, kui see võib soodustada „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ võrreldes teistega, mis on selle korra eesmärgi arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

49. Komisjon väidab, et ta on järginud maksualase valikulisuse analüüsimise meetodit, mis on sedastatud Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikas, tõendades vaidlusalustes otsustes, et vaidlusalune meede kujutab endast võrdlusbaasi erandit, sest see näeb Hispaania maksukohustuslasest ettevõtjate puhul, kes omandavad osalusi välisriigis asuvates äriühingutes, ette teistsuguse maksualase kohtlemise, kui kohaldatakse Hispaania maksukohustuslasest ettevõtjate suhtes, kes omandavad osalusi Hispaanias asuvates äriühingutes, samas kui need kaks ettevõtjate kategooriat on sarnastes olukordades.

50. Ta leiab, et kui Üldkohus kohustas teda lisaks tõendama, et vaidlusaluse meetmega soodustatakse teatavaid ettevõtjaid, keda on võimalik kindlaks teha teatavate eritunnuste põhjal, mida teistel ettevõtjatel ei ole, st neile eriomaste ja ette kindlaks määratavate tunnuste põhjal, tugines ta mõistele „valikulisus“, mis on paratamatult kitsendavam kui Euroopa Kohtu praktikas kasutatav mõiste ja on seega selle kohtupraktikaga vastuolus, ning sellega rikkus ta õigusnormi.

51. WDFG ning Banco Santander ja Santusa märgivad kõigepealt, et komisjon ei väitnud vaidlusalustes otsustes, et vaidlusalune meede on faktiliselt valikuline, ning seepärast on käesolevate apellatsioonkaebuste raames vaja ainult analüüsida vaidlustatud kohtuotsuste pihta suunatud kriitikat, sest Üldkohus otsustas nendes, et põhjendused, millele komisjon nendes otsustes tugineb, ei võimalda järeldada, et see meede oli õiguslikult valikuline.

43 — Üldkohtu sõnul „on Euroopa Kohus [selle kohtuotsuse punktis 42] leidnud, et asjaolu, et meedet võidakse kohaldada üksnes neile maksumaksjatele, kes vastavad selles kohtuasjas arutusel oleva meetme kohaldamise tingimustele, ei saa iseenesest muuta meedet valikuliseks“.

52. Nad väidavad, et 8. novembri 2001. aasta kohtuotsusest *Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) tuleneb, et meetet, mis on kättesaadav kõikidele ettevõtjatele ja mida võidakse kohaldada kõigi nende suhtes, ei saa pidada valikuliseks. Seevastu ei saa sellest kohtuotsusest järeldada – nagu tegi komisjon –, et valikulisuse puudumiseks on vaja, et meetet kohaldataks tõesti liikmesriigi kõigi ettevõtjate suhtes ilma eranditeta, sest niisugune seisukoht viiks selleni, et peaaegu kõik maksureeglid oleksid valikulised.

53. WDFG ning Banco Santander ja Santusa vaidlevad ka vastu komisjoni seisukohale, et meetmeid on juba mitmel korral kvalifitseeritud valikuliseks isegi siis, kui nendega ei ole kehtestatud mingit minimaalset investeeringusummat ja kui neid kohaldatakse olenemata asjaomase isiku tegevuse laadist.

54. Seevastu vaidluselust meetet, millega antakse maksusoodustus käitumise põhjal, mille võivad faktiliselt ja õiguslikult valida igat liiki ettevõtjad ja sektorid, ei saa automaatselt ja ainuüksi selle tõttu pidada esmapilgul ja õiguslikult valikuliseks.

55. WDFG ning Banco Santander ja Santusa väidavad, et Üldkohus tugines põhjendatult 19. septembri 2000. aasta kohtuotsuse *Saksamaa vs. komisjon* (C-156/98, EU:C:2000:467) punktile 22, mille sõnastust ta rangelt järgis. Otsuses, mida käsitleti kohtuasjas, milles tehti see kohtuotsus, nõustus komisjon ise sõnaselgelt sellega, et meede ei ole asjaomaste investorite suhtes valikuline, – mida kinnitas Euroopa Kohus.

56. Komisjon on oma otsuste tegemise praktikas muide juba mitmel korral välistanud niisuguste maksumeetmete valikulisuse sama tingimuse põhjal, milleks on tingimus, et üldmeetmed, mida kohaldatakse ühtviisi kõikide ettevõtjate suhtes ja mida võidakse kohaldada iga maksukohustuslase suhtes, ei ole valikulised.

57. Selle tingimuse kohaldamise tulemus ei ole muide niisugune, et valikulised ei ole meetmed, mis puudutavad teatava komisjoni nimetatud vara ostu. Need meetmed on valikulised, kui on leidnud tõendamist, et need toovad faktiliselt kasu teatavatele ettevõtjatele, kuid mitte teistele. Igal juhul ei tulene nende valikulisus mitte ostetava vara laadist, vaid asjaolust, et see laad võimaldab asuda seisukohale, et asjaomased ostjad moodustavad erikategooria.

58. 15. juuli 2004. aasta kohtuotsuse *Hispaania vs. komisjon* (C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 120) kohta arvavad WDFG ning Banco Santander ja Santusa, et Üldkohus leidis õigesti, et meede, millega oli tegemist kohtuasjas, milles tehti see kohtuotsus, erines käsitletavast, sest selle eesmärk oli anda eelis ettevõtjate eraldi ja kindlakstehtavale kategooriale, st ettevõtjatele, kes tegelevad eksporditegevusega.

59. WDFG ning Banco Santander ja Santusa väidavad veel, et 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) punktist 104 ilmneb selgelt, et meetme saab kvalifitseerida valikuliseks ainult siis, kui see toob kasu ettevõtjate kategooriale, millel on neile „omased tunnused“. Sellest kohtuotsusest ilmneb lisaks, et tavapärase süsteemi erandi kindlakstegemine ei ole eesmärk omaette, sest loeb meetme tegelik mõju, st kas meede soodustab teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist.

60. 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsuse *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) tõlgendusega, mida soovib komisjon, ei saa samuti nõustuda. Selles kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et asjaolu, et meetet võidakse kohaldada ainult maksukohustuslaste suhtes, kelle puhul on täidetud selle kohaldamise tingimused, ei saa iseenesest muuta seda meetet valikuliseks.

61. Lõpuks väidavad WDFG ning Banco Santander ja Santusa, et Üldkohus otsustas õigesti, et meetet ei saa kvalifitseerida valikuliseks ELTL artikli 107 tähenduses, kui selle kohaldamine sõltub käitumisest, mille võivad esmapilgul valida kõik ettevõtjad olenemata oma tegevussektorist. Seda näitab väga hästi 19. septembri 2000. aasta kohtuotsuses *Saksamaa vs. komisjon* (C-156/98, EU:C:2000:467) tuvastatud

meetme valikulisuse puudumine. Üldkohtu analüüs on muide sisuliselt samasugune, nagu pakkus välja kohtujurist Kokott oma ettepanekus kohtuasjas, milles tehti 6. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661). Vastupidine seisukoht viiks muide absurdse olukorrani, kus iga maksumeede oleks muide valikuline, kui seda ei kasutaks eranditeta liikmesriigi kõik ettevõtjad.

62. 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 Hispaania ametiasutused võtsid haldusmenetluse käigus ning mille kohaselt saab majanduslikku eelist abiks pidada ainult siis, kui see võib soodustada „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Hispaania ametiasutused tõendasid haldusmenetluse käigus väidetavalt, et vaidlusalust meedet võidakse kohaldada kõigi suhtes, kinnitades nii vaidlustatud kohtuotsustes esitatud analüüsi ja asjaolu, et komisjon ei tõendanud vaidlusalustes otsustes meetme valikulisust.

63. Iirimaa väidab, et vastupidi komisjoni väitele ei järeldanud Üldkohus 8. novembri 2001. aasta kohtuotsusest *Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), 6. märtsi 2002. aasta kohtuotsusest *Diputación Foral de Álava jt vs. komisjon* (T-92/00 ja T-103/00, EU:T:2002:61) ning 9. septembri 2009. aasta kohtuotsusest *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 tegevuse laadiga või sõltub teatavast minimaalsummast, on valikulised, vaid ainult seda, et vaidlusaluse meetme valikulisus ei saa olla tõendatud, sest tegemist on meetmega, mis võib tuua kasu kõikidele ettevõtjatele, kes investeerivad vähemalt 5-protsendiliste osaluste omandamisse välismaises ettevõtjas, olenemata nende tegevuse laadist ja investeeritavatest summadest.

64. See liikmesriik väidab, et Üldkohus tugines põhjendatult 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) punktile 104, otsustades, et selleks, et erinevat maksukoormust saaks pidada abiks, peab saama teha kindlaks ettevõtjate erikategooria, keda võib eristada neile eriomaste tunnuste põhjal. Iirimaa sõnul tuleb ELTL artikli 107 lõikega 1 kehtestatud valikulisuse tingimust määratleda samamoodi kõikides kohtuasjades, mis puudutavad väidetavat riigiabi maksude vormis, ning selle kohtuotsuse punktis 104 sõnaselgelt sedastatud põhimõtet ei saa – vastupidi komisjoni väitele – piirata nii, et maksusüsteemi analüüsitakse „tervikuna“.

65. Iirimaa arvab, et niisuguseid meetmeid nagu vaidlusalune meede, mida võidakse tõesti kohaldada kõikide ettevõtjate suhtes – sest ei ole võimalik teha kindlaks konkreetset sektorit või konkreetset ettevõtjat, mille puhul on selle kohaldamine välistatud ja mis on seega ebasoodsas olukorras, – ei tohiks kunagi pidada valikuliseks. Komisjon on oma otsuste tegemise praktikas muide sellele põhjendusele tuginenud ning järeldanud, et teatavad amnestiameetmed ei ole valikulised, isegi kui tegemist oli võrdlusbaasi erandiga. Seisukoht, mille komisjon on võtnud käesolevate apellatsioonkaebuste raames, ei ole seega kooskõlas selle institutsiooni enda praktikaga.

66. Saksamaa Liitvabariik rõhutab, et ainuüksi see, kui eksisteerib komisjoni määratletud võrdlusbaasi erand – eeldusel, et see erand on tõendatud, – ei võimalda veel järeldada, et vaidlusaluse meetmega soodustatakse „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Vastupidi, sellest järeldub ainult, et maksusoodustust võib pidada samaväärseks toetusega (st rahalise toetusega, mida teatavale ettevõtjale tõesti makstakse) ja et see avaldab samasugust taganttõukavat mõju. Järelikult tuleks pärast niisugust analüüsi vastavalt kohtupraktikale (15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 104) ja kohtujurist Kokott'i ettepanekule kohtuasjas, milles tehti 6. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punktid 83–85) – ning nagu Üldkohus vaidlustatud kohtuotsustes õigesti otsustas – täiendavas etapis kontrollida, kas nende maksukohustuslaste kategooria, keda maksumeede soodustab, hõlmab piisavalt konkreetseid ettevõtjaid või piisavalt konkreetset kaupade tootmist ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

67. Euroopa Kohus on seega leidnud, et komisjon on õiguslikult piisavalt tõendanud, et nende ettevõtjate kategooriat, kelle suhtes meedet võidakse kohaldada, iseloomustab piisavalt asjaolu, et need ettevõtjad kuuluvad teatavatesse sektoritesse või majandusharudesse (15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, punktid 44 jj), neil on kindel õiguslik vorm (10. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus *Cassa di Risparmio di Firenze jt*, C-222/04, EU:C:2006:8, punkt 136) või nad on kindla suurusega (13. veebruari 2003. aasta kohtuotsus *Hispaania vs. komisjon*, C-409/00, EU:C:2003:92, punktid 48 ja 49) või siis paikneb nende asukoht kindlas piirkonnas (17. novembri 2009. aasta kohtuotsus *Presidente del Consiglio dei Ministri*, C-169/08, EU:C:2009:709, punkt 63).

68. Seevastu tuleneb kohtupraktikast, et sellest, kui maksusoodustuse puhul nähakse ette selle kohaldamise tingimused või kui kaldutakse kõrvale üldisest maksusüsteemist, ei piisa iseenesest, et tõendada maksumeetme valikulisust.

69. Saksamaa Liitvabariik meenutab, et Euroopa Kohus on juba otsustanud, et maksusoodustus, mida kohaldatakse maksukohustuslaste suhtes, kes müüvad teatavat materiaalselt vara ja võivad vastava kasumi muu materiaalse vara ostmise korral maha arvata, annab neile eelise, mida ei saa kvalifitseerida riigiabi, sest tegemist on üldkohaldatava meetmega, mida kohaldatakse ühtemoodi kõikide ettevõtjate suhtes (19. septembri 2000. aasta kohtuotsus *Saksamaa vs. komisjon*, C-156/98, EU:C:2000:467, punkt 22).

70. Ammugi ei tohiks niisugust meedet nagu vaidlusalune meede, mille kohaldamine on üldiselt seotud teatava ühinguõiguse valdkonda kuuluvate tehingute kategooriaga, käsitleta juhul osaluste omandamistega – mis ei sõltu tegevusalast ja ettevõtja äritegevusest –, pidada põhimõtteliselt valikuliseks.

71. Lõpuks leiavad kõik menetlusse astujad, et sellega nõustumine, et valikulisuse tingimus kuulub laia tähendusse, mille soovib valida komisjon oma apellatsioonkaebustes, toob kaasa olemasoleva institutsionaalse tasakaalu segipaiskumise. Komisjon võib siis oma pädevuse kohaselt riigiabi valdkonnas kontrollida peaaegu kõiki otseseid maksumeetmeid, kuigi see valdkond kuulub põhimõtteliselt liikmesriikide õigusloomepädevusse.

2. Analüüs

72. Käesolevad apellatsioonkaebused puudutavad siseriiklikku otsest maksumeedet ja selle õiguspärasust ELTL artikli 107 lõike 1 seisukohast. ELTL artikli 107 lõike 1 kohaselt on keelatud anda abi, mis soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“, see tähendab valikulist abi. Selles küsimuses tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et ELTL artikli 107 lõike 1 alusel tuleb kindlaks teha, kas antud õigusliku korra raames võetud siseriiklik meede soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ võrreldes teistega, kes on nimetatud korra eesmärki silmas pidades sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras.⁴⁴

44 — Kohtuotsus, 14.1.2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, punktid 54 ja 55) ja kohtuotsus, 22.12.2008, *British Aggregates vs. komisjon* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 82).

73. Kõigepealt tuleb märkida, et kui analüüsitakse – nagu käsitletaval juhul –, kas maksumeede on valikuline, on võrdlusbaasi kindlaksmääramine põhimõtteliselt⁴⁵ kõige olulisem.⁴⁶

74. Seejärel tuleb arutada, kas asjaomane maksumeede kujutab endast võrdlusbaasi erandit ja eelist teatavatele ettevõtjatele võrreldes teistega, kes on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.⁴⁷

75. Lõpuks tuleb juhtida tähelepanu, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei vasta sellele valikulisuse tingimusele meede, mis annab küll eelise isikule, kelle suhtes seda kohaldatakse, kuid on õigustatud selle süsteemi olemuse või üldise ülesehitusega, millesse see kuulub.^{48 49}

76. Vaidlustatud kohtuotsustest ilmneb, et vaidlusalustes otsustes leidis komisjon, et vaidlusalune meede kujutab endast maksukohustuslasest ettevõtjate suhtes Hispaanias kohaldatava „tavapärase“ maksusüsteemi ehk võrdlussüsteemi erandit ning et see süsteem ei kujuta endast maksu- või majanduspoliitika üldmeedet.⁵⁰ Vaidlusaluse meetme kohaselt võib amortiseerida ainult firmaväärtuse, mis tuleneb sellest, kui Hispaania maksukohustuslasest ettevõtja omandab osalusi „välismaises äriühingus“. ⁵¹ Seevastu firmaväärtust, mis tuleneb sellest, kui Hispaania maksukohustuslasest ettevõtja omandab osalusi Hispaanias asuvas äriühingus, ei saa amortiseerida.⁵² Võttes arvesse niisugust erinevat kohtlemist hoolimata sellest, et need kaks ettevõtjate kategooriat on sarnastes olukordades, järeldas komisjon, et vaidlusalune meede kujutab endast võrdlussüsteemi erandit.⁵³

77. Tuleb rõhutada, et Üldkohus ei ole seadnud kahtluse alla, kas Hispaania maksukohustuslasest ettevõtjate osaluste omandamised on võrreldavad olenevalt sellest, kas neid omandatakse „välismaises äriühingus“ või Hispaanias asuvas äriühingus. Lisaks ei ole Üldkohus leidnud, et nende osaluste omandamiste erinev käsitlemine vaidlusaluse meetme alusel on õigustatud selle süsteemi olemuse või ülesehitusega, millesse see kuulub.

45 — Seda ei lükka ümber 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) punktid 91–93, milles Euroopa Kohus otsustas, et maksusüsteemi „valikuliseks“ kvalifitseerimiseks ei ole vaja kindlaks määrata võrdlusbaasi ja selle baasi erandit, kui maksusüsteem, mis selle asemel, et kehtestada kõigile ettevõtjatele üldeskirjad, millest tehakse teatud ettevõtjaid soodustavad erandid, *saavutab sama tulemuse, kohandades ja kombineerides erinevaid maksueskirju nii, et nende kohaldamisel tekib olukord, kus erinevaid ettevõtjaid maksustatakse erinevalt*.

46 — Vt kohtuotsus, 6.9.2006, Portugal *vs.* komisjon (C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56), milles Euroopa Kohus otsustas, et „[...] meetme valikulisuse hindamiseks tuleb kontrollida, kas antud õigusliku korra raames võetud meede soodustab teatud ettevõtjaid võrreldes teistega, mis asuvad võrreldavas õiguslikus ja faktilises olukorras. *Võrdlusbaasi määratlus on erilise tähtsusega maksumeetmete korral, sest soodustuse olemasolu saab tuvastada üksnes võrdluses nn tavalise maksustamisega [...]*“. Kohtujuristi kursiiv.

47 — Kohtuistungil märkis komisjon, et niisugust meedet tuleb pidada esmapilgul valikuliseks.

48 — Kohtuotsus, 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika). 8. septembri 2011. aasta kohtuotsuse Paint Graphos jt (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550) punktis 49 otsustas Euroopa Kohus: „Meetme „valikulisusena“ liigitamine eeldab esiteks selle kindlakstegemist, missugune on asjaomases liikmesriigis üldkohaldatav ehk „tavapärase“ maksustamiskord, ja selle eelnevat uurimist. Teiseks tuleb selle üldkohaldatava ehk „tavapärase“ maksustamiskorra alusel hinnata ja tuvastada, et kõnealuse maksumeetmega antavat soodustust kohaldatakse valikuliselt, tõendades, et see meede on üldkohaldatava korra erand, kuna see eristab ettevõtjaid, kes asjasepuutuva liikmesriigi maksusüsteemi enda eesmärgi arvestades on sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras.“ Seega kui need, kelle suhtes asjaomast maksumeedet kohaldatakse, ja maksukohustuslased, kelle suhtes seda meedet ei kohaldata, ei ole tavapärase korra eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, ei ole meede valikuline. Vt kohtuotsus, 8.9.2011, Saint Graphos jt (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punktid 63 ja 64) ning kohtuotsus, 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42).

49 — Komisjoni sõnul võimaldab see kolmas etapp vältida seda, et tõesti üldkohaldatavaid meetmeid peetakse valikuliseks. Komisjon leiab seega, et uus tingimus, mille Üldkohus on välja töötanud, ei ole vajalik ning kahjustab valikulisuse klassikalist analüüsi, mis on välja töötatud Euroopa Kohtu praktikas. Komisjon märgib ka, et Üldkohus lõi selle uue tingimuse väljatöötamisega uue meetmete kategooria – meetmed, mis on ühtaegu üldkohaldatavad ja erandlikud. Ta arvab, et niisugune meetmete kategooria on ebalooiline.

50 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, Autogrill España *vs.* komisjon, punkt 54 ning vaidlustatud kohtuotsus, Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon, punkt 58.

51 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, Autogrill España *vs.* komisjon, punkt 9 ning vaidlustatud kohtuotsus, Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon, punkt 14.

52 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, Autogrill España *vs.* komisjon, punkt 13 ning vaidlustatud kohtuotsus, Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon, punkt 18.

53 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, Autogrill España *vs.* komisjon, punkt 50 ning vaidlustatud kohtuotsus, Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon, punkt 54.

78. Üldkohus leidis vaidlustatud kohtuotsustes, et *isegi kui eeldada*, et erandi tegemine komisjoni poolt kindlaks tehtud võrdlusbaasist *on tõendatud*,⁵⁴ ei ole ainuüksi selle põhjal võimalik tuvastada, et vaidlusalune meede soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, kuna meedet võidi *a priori* kohaldada kõigi ettevõtjate suhtes ning see ei ole seega suunatud ühelegi ettevõtjate või kaupade erikategooriale, vaid viitab teatud majandustehingute kategooriale.⁵⁵

79. Minu arvates ei saa ELTL artikli 107 lõike 1 ja valikulisuse tingimuse niisuguse tõlgendusega nõustuda.

80. Kui maksumeede kujutab endast „tavapärase“ maksusüsteemi ehk võrdlussüsteemi erandit ja soodustab *teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist* teiste kahjuks,⁵⁶ kes või mis on sarnases olukorras,⁵⁷ on see meede minu arvates juba oma olemuselt diskrimineeriv ehk valikuline,⁵⁸ v.a juhul kui erinev kohtlemine on õigustatud selle süsteemi olemuse või üldise ülesehitusega, millesse see kuulub.

81. Tuleb rõhutada, et 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsustes Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punktid 49 ja 50) ja Itaalia vs. komisjon (C-66/02, EU:C:2005:768, punktid 97–100)⁵⁹ tuvastas Euroopa Kohus, et kõnesolevaid maksumeetmeid kohaldatakse ainult pangandussektori suhtes⁶⁰ ning et pangandussektoris saavad nendest kasu ainult ettevõtjad, kes teevad osundatud tehinguid, ning otsustas, et need meetmed on teiste majandussektorite suhtes ja isegi pangandussektoris valikulised. Seega otsustas Euroopa Kohus 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsuse Itaalia vs. komisjon (C-66/02, EU:C:2005:768) punktides 99 ja 100, et kuna kõnesolevaid maksumeetmeid „ei kohaldata kõigile ettevõtjatele, ei saa neid lugeda üldiseks maksu- või majanduspoliitika meetmeteks. [...] Tegelikult on see erand tavalisest maksusüsteemist. Ettevõtjad, keda see puudutab, kasutavad maksusoodustusi, millele neil maksusüsteemi tavapärasel kohaldamisel õigust ei oleks ja millele teiste sektorite ettevõtjatel, kes sooritavad analoogseid tehinguid, või pangandussektori ettevõtjatel, kes viidatud tehinguid ei soorita, õigust ei olegi“.⁶¹

82. Märgin, et ELTL artikli 107 lõike 1 sõnastus on väga lai ja abstraktne. Ehkki väljendit „teatud kaupade tootmine“ võib mõista nii, et selle all mõeldakse eelkõige teatud sektoreid või teatud teenuseid ja seega teatavaid ettevõtjate kategooriaid, on väljend „teatud ettevõtjad“ veel üldisem.

54 — WDFG ning Banco Santanderi ja Santusa sõnul ei ole Üldkohus võrdlussüsteemi määratlust üldse heaks kiitnud.

55 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, Autogrill España vs. komisjon, punktid 44 ja 45 ning vaidlustatud kohtuotsus, Banco Santander ja Santusa vs. komisjon, punktid 48 ja 49.

56 — Seevastu riiklik meede, mis toob ühtemoodi kasu kõigile riigi territooriumil asuvatele ettevõtjatele, ei saa kujutada endast riigiabi. Vt selle kohta Euroopa Kohtu otsus, 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 35).

57 — 4. juuni 2015. aasta kohtuotsuse komisjon vs. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362) punktis 61 otsustas Euroopa Kohus, et „kässolevas asjas vaidlustatud meetme valikulisuse tõendamisel hõlmab asjakohane võrdluskriteerium selle kontrollimist, kas [see meede] teeb vahet ettevõtjatel, kes on asjassepuutuva meetmega taotletavat eesmärki arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, ilma et vahetegemine oleks põhjendatav kõnealuse süsteemi laadi ja ülesehitusega“.

58 — Mõiste „valikulisus“ on võrreldav mõistega „diskrimineerimine“. Vt selle kohta kohtuotsus, 14.1.2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 53) ja kohtuotsus, 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 101). Vt kohtujurist Wahli kohtuasjas komisjon vs. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32) esitatud ettepaneku punkt 54 ja kohtujurist Bobeki kohtuasjas Belgia vs. komisjon (C-270/15 P, EU:C:2016:289) esitatud ettepaneku punkt 29.

59 — Need kaks kohtuasja puudutasid komisjoni 11. detsembri 2001. aasta otsust 2002/581/EÜ riigiabi kohta, mida Itaalia andis pankadele (EÜT 2002, L 184, lk 27).

60 — Seega ei too asjaomased meetmed kasu teiste majandussektorite ettevõtjatele.

61 — Kohtujuristi kursiiv.

83. ELTL artikli 107 lõikes 1 ei ole silmas peetud mitte ainult meetmeid, mis on valikulised või diskrimineerivad piiratud arvu ette kindlaks määratud tingimuste põhjal, näiteks asjaomane sektor, ettevõtjate suurus või nende laad.⁶² Oluline on teada, kas meede asetab need, kelle suhtes seda kohaldatakse, soodsamasse rahalisse olukorda kui teised ettevõtjad, kes on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras,⁶³ ükskõik missugune on ettevõtjate laad, asjaomased tegevusalad või tehinguid, v.a kui see on õigustatud selle süsteemi olemuse ja üldise ülesehitusega, millesse see meede kuulub.

84. Ei ELTL artikli 107 lõike 1 sõnastusest ega Euroopa Kohtu praktikast ei ilmne, et väljend „soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ eeldaks, et tehakse kindlaks ettevõtjate kategooria, keda asjaomane meede neile eriomaste tunnuste tõttu ainsana soodustab, nagu sedastab Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse *Autogrill España vs. komisjon* punktides 41 ja 45 ning vaidlustatud kohtuotsuse *Banco Santander ja Santusa vs. komisjon* punktides 45 ja 49. Mina arvan ka, et eriomaste tunnustega ettevõtjate kindlakstegemine oleks äärmiselt ebatäpne ja isegi meelevaldne ülesanne, mis tekitaks õigusliku ebakindluse.

85. Minu arvates eelistas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsustes oma valikulisuse tingimuse analüüsis äärmiselt formalistlikku ja piiratud lähenemist, püüdes teha kindlaks ettevõtjate erikategooria, keda vaidlusalune meede ainsana soodustab, mitte ei keskendunud põhiküsimusele, kas selle meetmega koheldakse erinevalt ettevõtjaid, kes on sarnases olukorras.

86. Tuleb rõhutada, et asjaolu, et sageli on võimalik teha kindlaks üks või mitu sektorit või ettevõtjate kategooriat, mida maksumeede soodustab, võttes eelkõige arvesse tingimusi, mis peavad olema maksukohustuslaste puhul täidetud, et erandlikku korda nende suhtes kohaldataks,⁶⁴ ei tähenda, et meetme valikulisus sõltuks niisugusest kindlakstegemisest.

87. Lisaks ei piisa asjaolust, et nende ettevõtjate arv, kelle suhtes võidakse asjaomast meetet kohaldada, on suur ja et need ettevõtjad kuuluvad erinevatesse tegevussektoritesse, et seada valikulisus kahtluse alla ja välistada seega selle riigiabiks kvalifitseerimine.⁶⁵

88. Selles küsimuses arvan, et asjaolu, et vaidlusaluse meetmega kehtestatud tingimused ei olnud väga ranged⁶⁶ ning seda meetet võidi seega kohaldada paljude ettevõtjate suhtes, ei sea kahtluse alla selle valikulisust ennast, vaid ainult selle valikulisuse taseme.

89. Märgin ka, et kohtuistungil ja vastuseks Euroopa Kohtu küsimusele leidis Saksamaa Liitvabariik, et käsitletav meede oleks valikuline, kui selle puhul nõutaks 5-protsendilise osaluse asemel 75-protsendilise osaluse omandamist ja seda ühe aasta asemel 10 aastaks. Niisuguses olukorras saaksid vaidlusalusest meetmest selle valitsuse sõnul kasu ainult suured ettevõtjad ja see oleks niisiis valikuline.

90. Ma ei saa niisuguse lähenemisega nõustuda, sest see on ebatäpne, ebapraktiline ja meelevaldne. Kuhu 75-protsendilise ja 5-protsendilise osaluse omandamise ning 10-aastase ja üheaastase osaluse vahele see piir siis tõmmata tuleks? Milline on see piiritõmbamise kriteerium, mis neid kahte tehingut eristaks?

62 — Möistagi on maksumeetmed, mis soodustavad ühe sektori ettevõtjaid teiste kahjuks või suuri ettevõtjaid väikeste kahjuks, valikulised.

63 — Vt analoogia alusel kohtuotsus, 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 87 ja 93).

64 — Vt selle kohta kohtuotsus, 15.7.2004, Hispaania vs. komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 120). Euroopa Kohus otsustas, et maksusoodustus, mis toob tegelikult kasu ainult teatud kategooriasse kuuluvatele ettevõtjatele – nendele, kes tegelevad ekspordiga ja teevad vaidlustatud meetmetes osutatud teatud liiki investeeringuid, on valikuline.

65 — Vt kohtuotsus, 13.2.2003, Hispaania vs. komisjon (C-409/00, EU:C:2003:92, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika). Abi võib olla ELTL artikli 107 lõike 1 seisukohast valikuline, isegi kui see puudutab kogu majandussektorit (vt eelkõige kohtuotsus, 17.6.1999, Belgia vs. komisjon, C-75/97, EU:C:1999:311, punkt 33, ja kohtuotsus, 8.9.2011, Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 53) või mitut majandussektorit (vt kohtuotsus, 20.11.2003, kohtuotsus GEMO, C-126/01, EU:C:2003:622, punktid 37–39).

66 — Tuleb meenutada, et vaidlusalust meetet kohaldati kõikide välismaistes äriühingutes vähemalt 5-protsendiliste osaluste omandamiste suhtes, kui need olid omandatud vähemalt aastaseks katkematuks ajavahemikuks, kehtestamata investeeringusummat või muud investeeringu minimaalläve.

91. Arvan seega, et maksumeede, mis kujutab endast üldkohaldatava maksusüsteemi erandit ja *samalaadseid tehinguid* tegevate ettevõtjate erinevat kohtlemist, on valikuline, v.a juhul kui erinev kohtlemine, mille meede tekitab, on õigustatud selle süsteemi olemuse ja üldise ülesehitusega, millesse meede kuulub.

92. Kui ettevõtjad, kelle suhtes maksumeedet kohaldatakse, saavad kasu maksusoodustusest, millele neil ei ole tavapärase maksusüsteemi kohaldamise raames õigust ja mida ei saa taotleda ettevõtjad, kes teevad samalaadseid tehinguid, on niisugune meede valikuline, sest seda ei kohaldata tegelikult – vastupidi Üldkohtu väitele⁶⁷ – kõikide⁶⁸ ettevõtjate suhtes.⁶⁹ On ilmne, et vaidlusalune meede toob kasu ainult kõigile neile ettevõtjatele, kes vastavad nõutavatele tingimustele,⁷⁰ st Hispaania maksukohustuslastest ettevõtjad, kes omandavad osalusi „välismaises äriühingus“, ning välistatud on selle kohaldamine ettevõtjate suhtes, kes teevad samalaadseid tehinguid, st omandavad osalusi, kuid Hispaanias asuvas äriühingus.

93. 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsuse 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) punktis 42 on märgitud, et kuigi „[a]sjaolu, et seda meedet võidakse kohaldada üksnes neile maksumaksjatele, kes vastavad nimetatud tingimustele, ei saa iseenesest omistada viimasele valikulist olemust“, on niisugune maksumeede valikuline, kui sellega käsitatakse samasuguseid olukordi ja tehinguid erinevalt.⁷¹

94. Järelikult puudutab ELTL artikli 107 lõikes 1 ette nähtud valikulisuse tingimus maksumeetmeid, mis toovad olenemata kasutatud meetoditest kaasa selle,⁷² et ettevõtjatele,⁷³ kes on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras,⁷⁴ kehtestatakse erinev maksukoormus.

67 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, Autogrill España vs. komisjon, punkt 52 ning vaidlustatud kohtuotsus, Banco Santander ja Santusa vs. komisjon, punkt 56.

68 — Minu arvates kasutab Üldkohus sofismi, kui ta leiab, et maksumeede, mida võidakse kohaldada kõikide ettevõtjate suhtes, ei ole valikuline, kuigi selle meetmega koheldakse erinevalt ettevõtjaid, kes teevad samalaadseid tehinguid. Lisaks tuleb märkida, et vastupidi sellele, mida väidavad WDFG ning Banco Santander ja Santusa vastavalt käesoleva ettepaneku punktile 61, ei ole maksumeede automaatselt valikuline, kui seda ei kasuta liikmesriigi kõik ettevõtjad ilma eranditeta, sest kõik need ettevõtjad ei ole tingimata sarnastes olukordades. Maksumeede on valikuline ainult siis, kui sellega käsitatakse erinevalt sarnaseid olukordi. Vastupidi menetluse astujate seisukohtadele, mis on esitatud käesoleva ettepaneku punktis 71, ei sea valikulisuse tingimuse kohaldamine juhul, kui sarnastes olukordades maksukohustuslaste vahel valitseb diskrimineerimine, seega ohtu institutsionaalset tasakaalu komisjoni ja liikmesriikide vahel, vaid vastab hoopis seadusandja tahtele, mis väljendub ELTL artikli 107 lõikes 1.

69 — Vt analoogia alusel kohtujurist Kokott'i kohtuasjas Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242) esitatud ettepaneku punktid 81 ja 82, milles ta märgib, et „[ü]ksnes asjaolu alusel, et maksuõigusnorm annab soodustuse ainult neile ettevõtjatele, kes vastavad sellele tingimustele, ei saa kohtupraktika kohaselt veel tuvastada õigusnormi valikulist olemust. Teisest küljest ei saa valikulisust ilmselgelt alati eitada ka põhjendusega, et vahet tegemata kõik ettevõtjad saavad kasutada maksuõigusnormi eelist, kui nad vastavad normi tingimustele. Sellisel juhul tuleks maksuõigusnormi valikulisust alati eitada. [...] Seepärast on kohtupraktika seadnud maksusoodustuste valikulisuse tuvastamiseks konkreetsed tingimused. Vastavalt sellele on lõpuks otsustav, kas maksusoodustuse tingimused on liikmesriigi maksusüsteemi kriteeriumide kohaselt kohaldatavad ilma diskrimineerimiseta. [...]“. Kohtujuristi kursiiv.

70 — Vastupidi sellele, mida väidavad Hispaania Kuningriik (vt käesoleva ettepaneku punkt 62) ja Iirimaa (vt käesoleva ettepaneku punkt 65), ei kohaldata vaidlusalust meedet kõikide ettevõtjate suhtes, kes teevad sarnaseid tehinguid.

71 — Kuigi Euroopa Kohus otsustas tõesti 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsuse 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) punktis 42, et „[a]sjaolu, et seda meedet võidakse kohaldada üksnes neile maksumaksjatele, kes vastavad nimetatud tingimustele, ei saa iseenesest omistada viimasele valikulist olemust“, tõdes ta seejärel samas punktis 42, et isikud, kellel ei olnud kõnealuses kohtuasjas võimalik seda nõuda, ei olnud nende maksumaksjatega sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras siseriikliku seadusandja taotletud eesmärgi osas. Mina arvan, et võttes arvesse asjaolu, et Üldkohus ei seadnud vaidlustatud kohtuotsustes kahtluse alla, et see, kui Hispaania maksukohustuslastest ettevõtja omandab osalusi „välismaises äriühingus“, ja see, kui Hispaania maksukohustuslastest ettevõtja omandab osalusi Hispaanias asuvas äriühingus, on sarnased olukorrad, on 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsuse 3M Italia (C 417/10, EU:C:2012:184) punkt 42 käsitletaval juhul ainult väga vähe asjakohane.

72 — ELTL artikli 107 lõikes 1 ei ole tehtud vahet riigi sekkumiste põhjuste ja eesmärkide vahel, vaid riigi sekkumised on määratletud nende mõju põhjal ja seega kasutatud meetodeid arvestamata. Vt kohtuotsus, 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 87).

73 — Vt analoogia alusel kohtuotsus, 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 93).

74 — Vastupidi Saksamaa Liitvabariigi väitele (vt käesoleva ettepaneku punkt 66), ei ole niisugusele analüüsile vaja lisada selle kontrollimist, kas on olemas soodustatud maksukohustuslaste kategooria. Teiste sõnadega ei ole valikulistele maksumeetmetele, mis toovad kasu teatavatele maksukohustuslastele, kuid mitte teistele, kes on sarnases olukorras, võimalik teha riigiabi kontrolli üksnes seetõttu, et need „põhinevad teistsugusel normitehnikal, kuigi nende õiguslik ja/või tegelik toime on sama“. Vt kohtuotsus, 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 92).

95. Selles küsimuses märkin, et Üldkohus on ise otsustanud 13. septembri 2012. aasta kohtuotsuse Itaalia *vs.* komisjon (T-379/09, EU:T:2012:422) punktis 47, et „meetme valikulisust hinnatakse, võttes arvesse kõiki ettevõtjaid, mitte ettevõtjaid, kelle suhtes kohaldatakse sama eelist sama rühma piires [...]”. Lisaks ei tõenda ainuüksi see, et meede võib tuua kasu kõikidele ettevõtjatele, kes vastavad ette nähtud tingimustele, – st et selle kohaldamisala on kindlaks määratud objektiivsete kriteeriumite põhjal –, et see meede on üldkohaldatav, ega ole takistuseks, miks ei saa see olla valikuline [...]“.

96. Sellest järeldub, et asjaolu, et maksumeede ei puuduta ühtegi ettevõtjate erikategooriat, vaid ettevõtjaid, kes teevad teatavasse kategooriasse kuuluvaid majandustehinguid – käsitletaval juhul finantstehinguid välismaal –, ning selle meetme kohaldamine ei sõltu mingist minimaalsummast,⁷⁵ ei muuda seda meedet vähem valikuliseks või vähem diskrimineerivaks, kui sellega kehtestatakse erinev maksukoormus ettevõtjatele, kes on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras ning teevad sarnaseid finantstehinguid, ehkki oma liikmesriigis asuvates äriühingutes.

97. Seda järeldust ei väära 19. septembri 2000. aasta kohtuotsuse Saksamaa *vs.* komisjon (C-156/98, EU:C:2000:467) – millele Üldkohus viitab vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktis 60 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktis 64 – punkt 22.

98. Tõdedes vaidlustatud kohtuotsustes, et „Euroopa Kohus [leidis], et maksusoodustus, mida kasutasid teatavat materiaalist vara müüvad maksumaksjad, kes võisid sellelt saadud kasumi maha arvata juhul, kui *omandati osalus piiratud vastutusega äriühingutes, mille asukoht oli teatavates piirkondades*, andis küll neile maksumaksjatele eelise, kuid kuna see oli üldmeede, mida kohaldati *vahet tegemata kõigi ettevõtjate suhtes*, ei olnud tegemist abiga aluslepingu asjasepuutuvate sätete tähenduses“,⁷⁶ paneb Üldkohus põhjendamatult kokku – nagu komisjon on oma seisukohtades märkinud – 19. septembri 2000. aasta kohtuotsuse Saksamaa *vs.* komisjon (C-156/98, EU:C:2000:467) punktid 22 ja 23 ning tõlgendab seega seda kohtuotsust valesti.

99. Selle kohtuotsuse punktis 23 lisab Euroopa Kohus, et „[t]uleb ka meenutada, et vaidlustatud otsuses on tehtav maksusoodustus riigiabiks kvalifitseeritud [...] *ainult osas, milles see soodustab teatud ettevõtjaid, kes asuvad uutes liidumaades ja Lääne-Berliinis*, mille tõttu ei ole see enam maksu- ja majanduspoliitika üldkohaldatav meede“. ⁷⁷ Järelikult ilmneb 19. septembri 2000. aasta kohtuotsuse Saksamaa *vs.* komisjon (C-156/98, EU:C:2000:467) punktide 22 ja 23 selgelt – vastupidi sellele, mida Üldkohus vaidlustatud kohtuotsustes kinnitab –, et maksumeede, mis annab eelise teatud ettevõtjatele uutes liidumaades ja Lääne-Berliinis, ei kujuta endast üldkohaldatavat meedet, mida kohaldatakse ühtemoodi kõigi ettevõtjate suhtes, vaid valikulist meedet ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

100. Lisaks tuleb märkida, et ehkki 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 otsustas Euroopa Kohus, et „kriteeriumid, mis on maksusüsteemis maksustamise aluseks, [peavad] selleks, et neid saaks pidada valikulisi soodustusi andvateks teguriteks, olema niisugused, *mis iseloomustavad soodustusi saavaid ettevõtjaid neile omaste tunnuste põhjal eelisõigustatud kategooriana*, mis seega võimaldab liigitada selle maksusüsteemi süsteemiks, mis soodustab „teatud“ ettevõtjaid või „teatud“ kaupade tootmist [ELTL] artikli [107] lõike 1 tähenduses“, ⁷⁸ arvan, et see kohtupraktika ei ole käesoleval juhul kohaldatav.

75 — Asjaolu, et vaidlusaluse meetme kohaldamine ei sõltu mingist minimaalsummast, ei näita minu arvates seda, et see meede ei ole valikuline. Asjaolu, et puudub minimaalsummaga seotud kohaldamise tingimus, tähendab ainult seda, et ei ole ettevõtjate suurusel põhinevat valikulisuse tingimust, mis on *a priori* valikuline. Vt selle kohta kohtuotsus, 8.9.2011, komisjon *vs.* Madalmaad (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

76 — Kohtujuristi kursiiv.

77 — Kohtujuristi kursiiv.

78 — Kohtujuristi kursiiv.

101. Käesolevas kohtuasjas käsitletava faktilise olukorra, täpsemalt selle maksusüsteemi ja olukorra vahel, mida käsitleti kohtuasjas, milles tehti 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732), on nimelt olulisi erinevusi, mille Üldkohus vaidlustatud kohtuotsustes kahe silma vahele jättis.

102. Selle kohtuotsuse punktides 92 ja 93 märkis Euroopa Kohus selgelt, et asjaomase maksumeetme valikulisus ei tulene sellest, et see on „tavapärase“ maksusüsteemi erand, vaid sellest, et see süsteem tekitab tegelikult diskrimineerimise sarnases olukorras äriühingute suhtes.⁷⁹ Euroopa Kohus otsustas siiski, et kuigi vaidlusaluse korra kriteeriumid on üldised, välistavad need kohe igasuguse maksustamise ettevõtjate ühe identifitseeritava kategooria puhul, milleks on *offshore*-äriühingud.⁸⁰ Nendel konkreetsetel asjaoludel – mida käsitletal juhul ei esine – leidis Euroopa Kohus, et ehkki „üldkohaldatava“ maksusüsteemi kohaldamine ei ole iseenesest piisav selleks, et tuvastada valikuline maksustamine ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, tuleb seda üldkohaldatavat süsteemi pidada valikuliseks, kui on võimalik teha kindlaks ettevõtjate kategooria, keda see soodustab.⁸¹

103. Tuleb aga meenutada, et komisjon leidis vaidlusalustes otsustes, et vaidlusalune meede on Hispaania maksukohustuslasest ettevõtjate suhtes kohaldatava „tavapärase“ maksusüsteemi ehk võrdlussüsteemi erand.⁸² Lisaks ei seadnud Üldkohus vaidlustatud kohtuotsustes seda analüüsi kahtluse alla.⁸³

104. Et 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) puudutab konkreetset olukorda, kus ei olnud mingit tavapärase maksusüsteemi erandit, sest Euroopa Kohus otsustas, et asjaomane tavapärase kord on iseenesest faktiliselt diskrimineeriv, arvan, et Üldkohus tõlgendas ja kohaldas seda kohtupraktikat vaidlustatud kohtuotsustes ekslikult, samas kui nende kohtuasjade asjaolud ei olnud sarnased. Järelikult rikkus Üldkohus õigusnormi, kui nõudis, et tehtaks kindlaks ettevõtjate kategooria, keda vaidlusalune meede soodustab, ehkki see meede kujutab endast „tavapärase“ maksusüsteemi erandit.

105. Lisaks otsustas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktis 57 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktis 61, et 8. novembri 2001. aasta kohtuotsuse Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) punktist 36 ilmneb, et meede, mille kohaldamine ei sõltu ettevõtjate tegevusalast, ei ole *a priori* valikuline.

106. Ma arvan nagu komisjongi oma seisukohtades, et Üldkohus tõlgendas 8. novembri 2001. aasta kohtuotsust Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) ekslikult, sest ehkki selle kohtuotsuse punktis 35 otsustas Euroopa Kohus, „[et] riiklik meede, mis *toob ühtemoodi kasu* kõigile riigi territooriumil asuvatele ettevõtjatele, ei saa kujutada endast riigiabi“,⁸⁴ otsustas ta seejärel selle kohtuotsuse punktis 36, et maksusüsteem ei kujuta endast abi, kui seda kohaldatakse kõikide ettevõtjate suhtes riigi territooriumil, olenemata nende tegevusalast.

79 — Kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 101).

80 — Kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 101 ja 102).

81 — Kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 103 ja 104).

82 — Vt vaidlustatud kohtuotsus, Autogrill España *vs.* komisjon, punkt 50 ning vaidlustatud kohtuotsus, Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon, punkt 54.

83 — Vt käesoleva ettepaneku punkt 77.

84 — Kohtujuristi kursiiv.

107. Vastupidi sellele, mida Üldkohus otsustas vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktis 57 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktis 61, ei võimalda 8. novembri 2001. aasta kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punktid 35 ja 36) järeldada, et meede, mille kohaldamine ei sõltu ettevõtjate tegevuse laadist või selle eesmärgist, ei ole *a priori* valikuline.

108. See kohtupraktika⁸⁵ kinnitab lihtsalt, et maksusüsteem, mida kohaldatakse ühtemoodi kõikide ettevõtjate suhtes riigi territooriumil, ei ole valikuline.

109. Piisab aga, kui meenutada, et vaidlusaluse meetme puhul eristatakse selgelt Hispaania maksukohustuslasest ettevõtja osaluste omandamist „välismaises äriühingus“ ja Hispaania maksukohustuslasest ettevõtja osaluste omandamist Hispaanias asuvas äriühingus. Et Üldkohus ei tuvastanud, et neid tehinguid tegevad ettevõtjad ei ole sarnases olukorras, leian, et Üldkohus rikkus õigusnormi, kui pani komisjonile selleks, et tõendada meetme valikulisust ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, kohustuse teha kindlaks ettevõtjate rühm, millel on eriomased tunnused.

110. Nendest kaalutlustest ilmneb minu arvates, et komisjoni ainsa väite esimene osa on põhjendatud.

B. Teine osa

1. Poolte argumendid

111. Oma ainsa väite teises osas väidab komisjon, et Üldkohus rikkus eksporditoetusi käsitleva kohtupraktika kohaldamisel õigusnormi ning tegi kunstlikult vahet eksporditoetuste ja kapitalieksporti toetuste vahel.

112. Komisjon väidab, et Euroopa Kohtu praktikas on üheselt sedastatud, et eksporditoetus on valikuline isegi siis, kui meede soodustab kogu ekspordi.

113. Esiteks leiab komisjon, et vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktides 73 ja 74 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktides 77 ja 78 kohaldas Üldkohus valesti 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsust komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, punkt 20), 7. juuni 1988. aasta kohtuotsust Kreeka *vs.* komisjon (57/86, EU:C:1988:284, punkt 8) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsust Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 120), leides, et see kohtupraktika ei puuduta meetme valikulisust, vaid ainult ELTL artikli 107 lõikes 1 sätestatud konkurentsi ja kaubanduse kahjustamise tingimust.

114. Teiseks heidab komisjon Üldkohtule ette, et viimane tegi vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktides 79–81 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktides 83–85 kunstlikult vahet eksporditoetuse ja kapitalieksporti toetuse vahel.

115. Komisjoni sõnul kinnitas Üldkohus, et nende ettevõtjate kategooria, kelle suhtes meedet kohaldati, – mis võimaldas järeldada, et meede, mida käsitleti kohtuasjades, milles tehti 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, punkt 20), 7. juuni 1988. aasta kohtuotsus Kreeka *vs.* komisjon (57/86, EU:C:1988:284, punkt 8) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 120), on valikuline, – koosnes ekspordiettevõtjatest. Ta märgib, et Üldkohtu arvates hõlmab see kategooria ettevõtjaid, keda võib

85 — Kohtuotsus, 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punktid 35 ja 36).

eristada nende ühiste tunnuste põhjal, mis on seotud nende eksporditegevusega. Komisjon leiab, et mis puudutab valikulisuse tingimust ja eelkõige selle ettevõtjate või toodetavate kaupade erikategooria kindlaksmääramist, mida võib nende ühiste tunnuste põhjal eristada, siis ei ole kaupade ja kapitali ekspordi vahel mingit vahet.

116. Komisjon väidab, et Üldkohtu valitud lähenemisega eiratakse riigiabi regulatsiooni ülesannet ja eesmärki siseturu kaitse seisukohast. Selle regulatsiooni eesmärk on nimelt eelkõige vältida seda, et liikmesriigid annavad majanduslikke eeliseid, mis on konkreetsetelt seotud kaupade või kapitali ekspordiga. See, kui soodustatakse konkreetsetelt kapitali ekspordit, võib muide tekitada siseturu moonutusi samamoodi nagu see, kui soodustatakse konkreetsetelt kaupade ekspordit.

117. Oma repliigis kinnitab komisjon, et ta ei ole sugugi väitnud, et eksporditoetused kuuluvad teistsuguse mõiste „valikulisus“ alla. Komisjon väidab, et ta viitab vigadele, mida Üldkohus tegi Euroopa Kohtu eksporditoetusi käsitleva praktika tõlgendamisel ja kohaldamisel.

118. WDFG ning Banco Santander ja Santusa leiavad, et Üldkohus on 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsust komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, punkt 20), 7. juuni 1988. aasta kohtuotsust Kreeka *vs.* komisjon (57/86, EU:C:1988:284, punkt 8) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsust Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 120) tõlgendanud õigesti. 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsuse komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, punkt 20) kohta märgivad nad, et mõiste „abi“ üle teostatav kontroll oli piiratud ning et otsustatu puudutas kaubanduse ja konkurentsi kahjustamist. WDFG ning Banco Santanderi ja Santusa arvates ei ole valikulisuse küsimust arutatud ka 7. juuni 1988. aasta kohtuotsuses Kreeka *vs.* komisjon (57/86, EU:C:1988:284, punkt 8). WDFG ning Banco Santander ja Santusa leiavad, et vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktides 71 jj ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktides 75 jj meenutas Üldkohus võrdlusbaasi, mida tuleb meetme valikulisuse üle otsustamisel kasutada. Nad arvavad, et Üldkohus tahtis öelda, et valikulisust tuleb hinnata liikmesriigi territooriumil ning et komisjon on kohustatud tõendama, et meede soodustab ettevõtjate ühte erikategooriat, aga mitte teisi ettevõtjaid. WDFG ning Banco Santander ja Santusa leiavad, et kui komisjon piiritles selle kohtuasjades, milles tehti 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, punkt 20), 7. juuni 1988. aasta kohtuotsus Kreeka *vs.* komisjon (57/86, EU:C:1988:284, punkt 8) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 120), siis käsitleval juhul ei tehtud seda üldse.

119. WDFG ning Banco Santander ja Santusa väidavad, et eksporditoetusi tuleb valikulisuse tingimusest lähtudes hinnata samamoodi nagu muid riiklikke meetmeid. Nad arvavad, et Euroopa Kohus leidis 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsuses komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, punkt 20), 7. juuni 1988. aasta kohtuotsuses Kreeka *vs.* komisjon (57/86, EU:C:1988:284, punkt 8) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsuses Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 120) õigesti, et kõikidel ettevõtjatel, kelle suhtes meedet kohaldatakse, on ühised tunnused peale selle, et nende puhul on täidetud meetme kohaldamise tingimused, – tunnused, mis võimaldavad kvalifitseerida neid ettevõtjateks, kes kuuluvad kindlasse majandussektoris, milleks on ekspordisektor. Tegemist oli ettevõtjatega, kes toodavad ekspordiks mõeldud kaupu.

120. WDFG ning Banco Santanderi ja Santusa sõnul kohaldati vaidlusalust meedet aga kõikidesse sektoritesse kuuluvate ja ükskõik missuguse suurusega ettevõtjate suhtes, ükskõik kas nende toodang oli mõeldud kodu- või välismaisele turule. Nad leiavad, et komisjonil oli nii haldusmenetluse käigus kui ka esimeses kohtuastmes palju võimalusi tõendada, et on olemas ettevõtjate kategooria, kelle suhtes vaidlusalust meedet kohaldati, – mida ta aga kunagi ei teinud. WDFG ning Banco Santanderi ja Santusa arvates kujutab komisjoni argument, et on olemas „kapitali eksportivate“ ettevõtjate kategooria, kelle suhtes vaidlusalust meedet kohaldatakse, endast seega faktilisi asjaolusid käsitlevat argumenti, mis on apellatsioonkaebuse raames vastuvõetamatu.

121. WDFG ning Banco Santander ja Santusa arvavad, et kaupade ja kapitali eksport ei ole samaväärsed, eelkõige sellepärast, et kaupade ja teenuste suhtes ei kohaldata samu õigusnorme, mida kapitali suhtes. Nad märgivad, et kõikidel ettevõtjatel on kapital ja nad võivad seda investeerida, ning seega näib, et tegemist ei ole tunnusega, mis võib tekitada valikulisuse. Lisaks on selge – nagu komisjon isegi oma otsuses tunnistas⁸⁶ –, et kapitali vaba liikumise nõuded ei keela kehtestada niisugust meedet nagu käsitletav, mille puhul käsitatakse erinevalt tehinguid (osaluste omandamised Hispaania ettevõtjates ja osaluste omandamised välismaistes ettevõtjates), mis on isegi juhul, kui neid teevad samad ettevõtjad (ükskõik milline ettevõtja), ka erinevad.

122. Hispaania Kuningriik väidab, et ei ole olemas majandustegevust, mis seisneks kapitali eksportimises. Vaidlusalune meede ei soodusta teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, sest see ei puuduta kaupade ja teenuste pakkumist turul.

123. Iirimaa nõustub WDFG ning Banco Santanderi ja Santusa arvamusel, et kohtuotsused, millele komisjon tugines, puudutasid meetmeid, mis soodustasid kindlat ettevõtjate või kaupade kategooriat, st ekspordisektorit. Eksporditajad moodustavad ettevõtjate kategooria, mida on võimalik kergesti kindlaks teha. Vastupidi komisjoni väitele ei ole aga olemas ühtset „kapitali eksportivate“ ettevõtjate kategooriat, sest iga ettevõtja, kes teeb ostu välisriigis, „eksportib kapitali“.

124. Saksamaa Liitvabariik väidab, et kuna komisjon kinnitab teise võimalusena, et vaidlusalune meede sarnaneb kaupade eksporditoetuse meetmele ja puudutab seega ka ekspordiettevõtjate piisavalt piiritletud kategooriat, on tegemist vaidlusalustesse otsustesse tagantjärele põhjenduste lisamisega, mis on apellatsiooniasemes vastuvõetamatu.

125. Ekspordiettevõtjate kategooria, millega oli tegemist kohtupraktikas, millele komisjon viitab, eristub teistest ettevõtjatest just ühiste tunnuste poolest, mis on seotud eksporditegevusega, millega võib kaasneda konkreetsete investeeringute tegemine. Näiteks 15. juuli 2004. aasta kohtuotsuses Hispaania vs. komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438) ei tuginenud Euroopa Kohus investeeringute tegemisele, vaid võttis seda kriteeriumit ainult arvesse teiste hulgas, mille seas oli esikohal – ja vastavalt ELTL artikli 107 lõike 1 sõnastusele – nende ettevõtjate „tootmise“ laad, kelle suhtes meedet kohaldatai, et eristada seda ettevõtjate rühma kõigist ettevõtjatest.

2. Analüüs

126. Esiteks arvan vastavalt komisjoni argumentidele, mis on esitatud käesoleva ettepaneku punktis 113, et Üldkohus rikkus õigusnormi, kui leidis, et 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, punkt 20), 7. juuni 1988. aasta kohtuotsus Kreeka vs. komisjon (57/86, EU:C:1988:284, punkt 8) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus Hispaania vs. komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 120) ei puuduta valikulisuse tingimust, vaid ainult ELTL artikli 107 lõikes 1 ette nähtud konkurentsi ja kaubanduse kahjustamise tingimust.

127. 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsuse komisjon vs. Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68) punktis 20 otsustas Euroopa Kohus, et „ekspordiga seonduv soodsam rediskonteerimismäär, mille riik kehtestab ainult rahvuslikele ekspordikaupadele, et aidata neil konkureerida teistes liikmesriikides sealt pärinevate kaupadega, kujutab endast abi [ELTL] artikli [107] tähenduses“. Lisaks otsustas Euroopa Kohus 7. juuni 1988. aasta kohtuotsuse Kreeka vs. komisjon (57/86, EU:C:1988:284) punktis 8, et intresside hüvitamine, mida kohaldatakse ainult ekspordikrediidi suhtes, kujutab endast riigiabi Kreeka ekspordiettevõtjatele. Seejärel otsustas ta 7. juuni 1988. aasta kohtuotsuse Kreeka vs. komisjon (57/86, EU:C:1988:284) punktis 10, et kõnesoleva meetmega soodustatakse teatud ettevõtjaid.

86 — Vt esimese vaidlusluse otsuse punkt 135 ja teise vaidlusluse otsuse punkt 160.

128. Tuleb meenutada, et selleks, et meede võiks kuuluda ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalasse ja kujutada endast riigiabi, peavad kumulatiivselt täidetud olema kõik selles lõikes ette nähtud tingimused. Sellest järeldub, et tuvastades riigiabi olemasolu 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsuse komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68) punktis 20 ja 7. juuni 1988. aasta kohtuotsuse Kreeka *vs.* komisjon (57/86, EU:C:1988:284) punktis 8, otsustas Euroopa Kohus, et kõik ELTL artikli 107 lõikes 1 ette nähtud tingimused, sh valikulisuse tingimus, on täidetud.

129. Lõpuks tuleb märkida, et 15. juuli 2004. aasta kohtuotsuse Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438) punktis 120 juhtis Euroopa Kohus – vastuseks Hispaania valitsuse seisukohale, et kõikide ettevõtjate suhtes kohaldatav meede kujutab endast riigiabi ainult siis, kui siseriiklikel ametiasutustel on selle kohaldamisel teatav kaalutusõigus,⁸⁷ – tähelepanu, et see meede (maksusoodustus) saab tuua kasu ainult ettevõtjatele, kellel on eksporditegevus ja kes teevad teatavaid vaidlusalustes meetmetes osundatud investeeringuid. Ta asus seisukohale, et see tõdemus on piisav näitamaks, et see maksusoodustus vastab sellele eritingimusele, mis on mõiste „riigiabi“ oluline tunnus ja ja milleks on nimelt kõnealuse eelise valikulisus.

130. Arvan, et Euroopa Kohus on tõesti võtnud seisukoha nende maksumeetmete valikulisuse küsimuses, millega oli tegemist kohtuasjades, milles tehti 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, punkt 20), 7. juuni 1988. aasta kohtuotsus Kreeka *vs.* komisjon (57/86, EU:C:1988:284, punkt 8) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 120).

131. Mis puudutab teiseks komisjoni seisukohta, et Üldkohus rikkus õigusnormi, kui tegi vahet kaupade ja kapitali eksporditoetuste vahel, siis tuleb meenutada, et valikulisuse tingimus on seotud küsimusega, kas esineb diskrimineerimine või mitte, st niisuguste ettevõtjate erinev maksukoormus, kes on selle liikmesriigi maksusüsteemi eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, kusjuures see erinev maksukoormus on põhjendamatu. Sellest järeldub, et isegi juhul, kui asjaomast maksumeedet kohaldatakse sektorist olenemata, tuleb selle väljaselgitamisel, kas see meede on valikuline, kasutada käesoleva ettepaneku punktides 73–75 kirjeldatud kolmeetapilist analüüsi.

132. Arvan seega, et sellel, kas Üldkohus tegi kunstlikult vahet kaupade ja kapitali ekspordi vahel – nagu komisjon väidab –, on vähe tähtsust, sest maksumeetme valikuliseks liigitamiseks ei ole tarvis tõendada, et seda kohaldatakse konkreetse sektori või ettevõtjate kategooria suhtes, millel on eriomased tunnused.⁸⁸

133. Järelikult põhineb ainsa väite teine osa valel eeldusel.

134. Seega leian, et see ainsa väite teine osa tuleb tulemusetuse tõttu tagasi lükata.

C. Täiendavad kaalutlused

135. Kõigepealt märgin, et vastupidi sellele, mida Üldkohus otsustas vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktides 79–83 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktides 83–86, ei ole nn „ekspordiettevõtjate kategooriat“ minu arvates olemas. 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, punkt 20), 7. juuni 1988. aasta kohtuotsus Kreeka *vs.* komisjon (57/86, EU:C:1988:284, punkt 8) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 120) puudutavad lihtsalt meetmeid, mis soodustavad eksporti, mitte ettevõtjate kategooriat, mille saab juba ette kindlaks teha.

87 — Vt kohtuotsus, 15.7.2004, Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 96).

88 — Vt käesoleva ettepaneku punktid 83 ja 84.

136. Olen seisukohal, et nagu on investeringutega välismaistesse ettevõtjatesse ja osaluste omandamistega nendes, nii võib ka iga kodumaisel turul tegutsev ettevõtja eksportida kaupu või teenuseid, isegi kui tal ei olnud eelnevat kavatsust seda teha. Ettevõtjatel, kes investeerivad välisriiki, või nendel, kes ekspordivad kaupu või teenuseid, ei ole minu arvates eriomaseid tunnuseid ning nad ei moodusta minu arvates piiritletud ja kindlakstehtavat kategooriat.

137. Arvan vastavalt Euroopa Kohtu praktikale 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsuses komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, punkt 20), 7. juuni 1988. aasta kohtuotsuses Kreeka *vs.* komisjon (57/86, EU:C:1988:284, punkt 8) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsuses Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 120), et maksumeede on valikuline, kui see toob kasu ettevõtjatele, kes teevad piiriüleseid tehinguid, mitte ettevõtjatele, kes teevad sarnaseid tehinguid riigisiselt.⁸⁹ Minu meelest on niisugune maksumeede siseturule eriti kahjulik, sest tekitab otsekohe liikmesriikidevahelise kaubanduse moonutuse. Selle kohta märgin, et EL toimimise lepingu riigiabi käsitlevate sätetega püütakse eelkõige takistada seda, et liikmesriik soodustab ettevõtjaid, kes tegelevad piiriülese tegevusega.⁹⁰ Need sätted kujutavad endast seega EL toimimise lepingu kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumist käsitlevate sätete puhul – mille eesmärk on ennetada piiriülese tegevuse takistusi – „mündi tagakülge“ ehk „peeglit“, nagu kohtuistungil märgiti.

138. Sellest jäeldub, et maksumeetmed, millega ettevõtjaid, kes ekspordivad liikmesriigist kapitali, soodustatakse teiste ettevõtjate kahjuks, kes investeerivad sarnases olukorras riigi territooriumil,⁹¹ on vastavalt 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsusele komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, punkt 20), 7. juuni 1988. aasta kohtuotsusele Kreeka *vs.* komisjon (57/86, EU:C:1988:284, punkt 8) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsusele Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 120) valikulised ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

139. Nendel põhjustel rikkus Üldkohus õigusnormi, kui otsustas vaidlustatud kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon punktis 81 ning vaidlustatud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon punktis 85, et „kohtupraktika [mis tuleneb 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsusest komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, EU:C:1969:68, punkt 20), 7. juuni 1988. aasta kohtuotsusest Kreeka *vs.* komisjon (57/86, EU:C:1988:284, punkt 8) ja 15. juuli 2004. aasta kohtuotsusest Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 120) ning] mis käsitleb ekspordiga tegelevaid ettevõtjaid, ei luba seega jäeldada, et liidu kohtud on nõustunud maksumeetme valikuliseks lugemisega, kui ei ole kindlaks tehtud ettevõtjate või kaupade erikategooriat, mida saab eristada eritunnuste põhjal“.

VI. Ettepanek

140. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku:

- Tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 7. novembri 2014. aasta kohtuotsus Autogrill España *vs.* komisjon (T-219/10, EU:T:2014:939), millega see kohus tühistas artikli 1 lõike 1 ja artikli 4 komisjoni 28. oktoobri 2009. aasta otsuses 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);

89 — Teise vaidlusaluse otsuse punktis 154 on nähtud ette, et „[...] meetme eesmärk [on] edendada kapitali ekspordi Hispaaniast muudesse riikidesse, et tugevdada Hispaania äriühingute positsiooni välismaal, suurendades seeläbi kava raames abi saajate konkurentsivõimet“. Vt teise vaidlusaluse otsuse punkt 129.

90 — Vt selle kohta kohtuotsus, 7.7.2009, komisjon *vs.* Kreeka (C-369/07, EU:C:2009:428, punkt 119).

91 — Olles sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

- tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 7. novembri 2014. aasta kohtuotsus Banco Santander ja Santusa vs. komisjon (T-399/11, EU:T:2014:938), millega see kohus tühistas artikli 1 lõike 1 ja artikli 4 komisjoni 12. jaanuari 2011. aasta otsuses 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);
- saata kohtuasjad tagasi Euroopa Liidu Üldkohtule ning
- teha otsus kohtukulude kohta hiljem.