



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
GIOVANNI PITRUZZELLA
esitatud 21. jaanuaril 2021¹

Liidetud kohtuasjad C-51/19 P ja C-64/19 P

World Duty Free Group, SA, varem Autogrill España, SA
versus
Euroopa Komisjon (C-51/19 P)
ja
Hispaania Kuningriik
versus
World Duty Free Group, SA, varem Autogrill España, SA
Euroopa Komisjon (C-64/19 P)

Apellatsioonkaebus – Äriühingu tulumaksu käsitlevad sätted, mis lubavad Hispaania maksuresidendist ettevõtjatel amortiseerida välismaa maksuresidendist äriühingutes osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse – Mõiste „riigiabi“ – Valikulisus

1. Käesolevate liidetud kohtuasjade esemeks on apellatsioonkaebused, mille World Duty Free Group SA, varasem Autogrill España SA (edaspidi „WDFG“) (kohtuasi C-51/19 P) ja Hispaania Kuningriik (kohtuasi C-64/19 P) on esitanud 15. novembri 2018. aasta kohtuotsuse World Duty Free Group *vs.* komisjon² (edaspidi „vaidlustatud kohtuotsused“) peale, millega Üldkohus jättis rahuldamata hagi, mille WDFG oli esitanud ELTL artikli 263 alusel, paludes tühistada komisjoni 28. oktoobri 2009. aasta otsuse 2011/5/EÜ firmaväärtuse amortiseerimise kohta välismaises äriühingus osaluse omandamisel, artikli 1 lõige 1, mida Hispaania rakendas (edaspidi „vaidlusalune otsus“),³ ning teise võimalusena tühistada selle otsuse artikkel 4.

2. Käesolevad apellatsioonkaebused on osa kaheksast paralleelsest kohtuasjast, milles on esitatud nõue tühistada kohtuotsused, millega Üldkohus jättis rahuldamata hagid, mille teatavad Hispaania äriühingud esitasid vaidlusaluse otsuse peale või komisjoni 12. jaanuari 2011. aasta otsuse 2011/282/EL peale firmaväärtuse amortiseerimise kohta välismaises äriühingus osaluse omandamisel, mida Hispaania rakendas (edaspidi „12. jaanuari 2011. aasta otsus“).⁴

¹ Algkeel: itaalia.

² T-219/10 RENV, EU:T:2018:784.

³ C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (ELT 2011, L 7, lk 48).

⁴ C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), mida Hispaania rakendas (ELT 2011, L 135, lk 1). Ülejäänud kohtuasjad, milles tänase kuupäevaga ettepaneku esitan, on liidetud kohtuasjad C-53/19 P, Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon ja C-65/19 P, Hispaania *vs.* komisjon, ning kohtuasjad C-50/19 P, Sigma *vs.* komisjon, C-52/19 P, Banco Santander *vs.* komisjon, C-54/19 P, Axa Mediterranean *vs.* komisjon ja C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridade *vs.* komisjon.

I. Faktilised asjaolud, vaidlusalune meede ja vaidlusalune otsus

3. Euroopa Komisjon otsustas 10. oktoobril 2007 pärast mitut kirjalikku küsimust, mille Euroopa Parlamendi liikmed olid aastatel 2005 ja 2006 talle esitanud, ning kaebust, mille ta sai 2007. aastal ühelt eraettevõtjalt, algatada ELTL artikli 108 lõike 2 kohase ametliku uurimismenetluse⁵ (edaspidi „algatamisotsus“) meetme suhtes, mis on ette nähtud Hispaania äriühingu tulumaksu seaduse (Ley del Impuesto sobre Sociedades) artikli 12 lõikes 5, mis lisati sellesse seadusse 27. detsembri 2001. aasta seadusega 24/2001 maksu-, haldus- ja sotsiaalmeetmete kohta (Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social)⁶ ja mida korrati kuninga 5. märtsi 2004. aasta seadusandlikus dekreedis 4/2004, millega kiidetakse heaks äriühingu tulumaksu seaduse konsolideeritud redaktsioon (Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, edaspidi „TRLIS“) (edaspidi „vaidlusalune meede“). Vaidlusaluse meetme kohaselt võib Hispaania maksukohustuslasest äriühing siis, kui ta on omandanud „välismaises äriühingus“ vähemalt 5-protsendilise osaluse ning seda vähemalt aastaseks katkematuks ajavahemikuks, tema poolt tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksuga maksustatavast tulust amortisatsiooni vormis maha arvata sellest tuleneva firmaväärtuse⁷, täpsemalt rahalise firmaväärtuse (*comercio financiero*)⁸. Vaidlusaluses meetmes on täpsustatud, et selleks, et äriühingut peetaks „välismaiseks äriühinguks“, peab tal olema kohustus tasuda maksu, mis on Hispaanias kohaldatava maksuga identne, ja ta peab oma tulu peamiselt saama äritegevusest välismaal.

4. Komisjon võttis 28. oktoobril 2009 vaidlusaluse otsuse vastu, lõpetades sellega ametliku uurimismenetluse Euroopa Liidu siseste osaluste omandamise suhtes. Olles selle otsuse põhjenduses 19 märkinud, et „[v]älja arvatud kõnealuse meetme puhul, võib firmaväärtust Hispaania maksupoliitika põhimõtete kohaselt amortiseerida ainult pärast äriühendust, mis tekib sõltumatute äriühingute varade omandamise või varalise sissemakse teel või siis pärast ühinemist või jagunemist“, ning täpsustanud põhjenduses 20, et „[vaidlusaluse meetme] kohane rahalise firmaväärtuse kontseptsioon [toob] aktsiate omandamise valdkonda tavaliselt varade üleandmise või äriühenduse tehingute puhul kasutatava mõiste“, asus komisjon seisukohale, et vaidlusalune meede on valikuline, kuna see annab soodustuse üksnes teatavatele välismaal investeerivate ettevõtjate rühmadele, ning et „see konkreetne tunnus ei ole põhjendatav kava olemusega“ (vt põhjendus 89). Komisjoni sõnul kehtib see järeldus sellest sõltumata, kas võrdlussüsteemina määratletakse „eeskirjad rahalise firmaväärtuse maksustamislahenduse kohta Hispaania maksusüsteemis“ (vt põhjendused 89 ja 92–114) või „muu riigi kui Hispaania residendist äriühingus omandatud majandushuvist tuleneva firmaväärtuse maksustamislahendus“ (vt põhjendused 89 ja 115–119). Selle otsuse artikli 1 lõikega 1 tunnistas komisjon „[a]bikava, mida

⁵ ELT 2007 C 311, lk 21.

⁶ BOE nr 61, 11.3.2004, lk 10951.

⁷ Firmaväärtusena käsitatakse vaidlusaluse otsuse põhjenduses 18 „tuntud ärinime väärtust, häid kliendisuhteid, töötajate oskusi ja muid selliseid tegureid, mis peaksid tootma tulevikus suuremat tulu kui kõnealusel hetkel ilmne“, mis vastavad „äriühingu omandamisel üle tolle varade turuväärtuse [makstavale hinnale]“, mis tuleb Hispaania raamatupidamispõhimõtete kohaselt kirjendada eraldi immateriaalse varana niipea, kui sihtäriühing omandava äriühingu kontrolli alla läheb.

⁸ Vaidlusaluse otsuse põhjenduse 20 kohaselt tähendab rahaline firmaväärtus Hispaania maksusüsteemis firmaväärtust, mis oleks kirjendatud osalust omava äriühingu ja sihtäriühingu ühinemise korral.

Hispaania rakendas [vaidlusaluse meetme] alusel, [...] siseturuga [kokkusobimatuks] abisaajatele seoses ühendusesiseste omandamistega antud abi puhul“ ning nägi artiklis 4 ette, et selle kava alusel antud maksuvähendustele vastav abi nõutakse tagasi.⁹

5. Komisjon jättis selle ametliku uurimismenetluse liiduväliste omandamiste suhtes avatuks, oodates uusi andmeid, mille Hispaania ametiasutused lubasid esitada. See menetluse osa lõpetati 12. jaanuari 2011. aasta otsusega, millega komisjon tunnistas vaidlusaluse meetme alusel Hispaanias rakendatud abikava siseturuga kokkusobimatuks ka osas, milles seda kava kohaldati väljaspool liitu asuvates äriühingutes osaluse omandamise suhtes.

II. Menetlus Üldkohtus ja vaidlustatud kohtuotsus

6. WDFG esitas vaidlusaluse otsuse tühistamiseks hagiavalduse, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 14. mail 2010. Üldkohus rahuldas tema hagi 7. novembri 2014. aasta kohtuotsusega *Autogrill España vs. komisjon*¹⁰ põhjendusel, et komisjon on ELTL artikli 107 lõikes 1 ette nähtud valikulisuse tingimust vääralt kohaldanud (edaspidi „kohtuotsus *Autogrill España vs. komisjon*“). Samuti tühistas Üldkohus 7. novembri 2014. aasta kohtuotsusega *Banco Santander ja Santusa vs komisjon*¹¹ (edaspidi „kohtuotsus *Banco Santander ja Santusa vs komisjon*“) 12. jaanuari 2011. aasta otsuse.

7. Apellatsioonkaebusega, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 19. jaanuaril 2015, vaidlustas komisjon kohtuotsuse *Autogrill España vs. komisjon*. See apellatsioonkaebus, mis registreeriti numbriga C-20/15 P, liideti apellatsioonkaebusega, mis oli registreeritud numbriga C-21/15 P ja millega komisjon oli vaidlustanud kohtuotsuse *Banco Santander ja Santusa vs. komisjon*. Euroopa Kohtu presidendi 19. mai 2015. aasta otsustega anti Saksamaa Liitvabariigile, Iirimaa ja Hispaania Kuningriigile luba liidetud kohtuasjades WDFG ning *Banco Santanderi ja Santusa* nõuete toetuseks menetlusse astuda. 21. detsembri 2016. aasta otsusega komisjon *vs. World Duty Free Group jt*¹² (edaspidi „kohtuotsus WDFG“) tühistas Euroopa Kohus kohtuotsuse *Autogrill España vs. komisjon*, saatis kohtuasja tagasi Üldkohtusse ning jättis teatud osa kohtukulude üle otsustamise edaspidiseks. Samuti tühistas Euroopa Kohus kohtuotsuse *Banco Santander ja Santusa vs. komisjon*.

8. Üldkohus tegi 15. novembril 2018 vaidlustatud kohtuotsuse, millega ta jättis WDFG hagi rahuldamata, jättis WDFG kohtukulud tema enda kanda, mõistis temalt välja komisjoni kohtukulud ning jättis Saksamaa Liitvabariigi, Iirimaa ja Hispaania Kuningriigi kohtukulud nende endi kanda.¹³

⁹ Vaidlusaluse otsuse artikli 1 lõikes 2 jäeti ühisturuga kokkusobimatuks tunnistamise ning tagastamisnõude kohaldamisalast välja maksuvähendused, mida abisaajad olid kasutanud vaidlusaluse meetme alusel seoses ühendusesiseste omandamistega, mis on „seotud otsuste või kaudsete õigustega välismaistes äriühingutes ning mis 21. detsembriks 2007 vastasid abikava asjaomastele tingimustele, kuid mitte tingimusele, et asjaomasele äriühingule pidi osalus kuuluma vähemalt aastase katkematu ajavahemiku jooksul“. Komisjon leidis nimelt, et kuni selle kuupäevani (mil ametliku uurimismenetluse algatamise otsus avaldati ELTs) oli vaidlusaluse meetme kasutajatel õiguspärane ootus, et meede on seaduslik (vt vaidlusaluse otsuse põhjendused 165–168).

¹⁰ T-219/10, EU:T:2014:939.

¹¹ T-399/11, EU:T:2014:938.

¹² C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981.

¹³ Saksamaa Liitvabariik, Iirimaa ja Hispaania Kuningriik, kellele anti luba Euroopa Kohtu apellatsioonimenetlusse astuda, ei osalenud küll algses Üldkohtu menetluses, kuid astusid Üldkohtu taasalusatud menetlusse, kui Euroopa Kohus oli viimase kohtuotsuse tühistanud ja asja tagasi Üldkohtusse saatnud.

III. Menetlus Euroopa Kohtus ja poolte nõuded

9. Avaldustega, mis saabusid Euroopa Kohtu kantseleisse 25. ja 29. jaanuaril 2019, esitasid WDFG ja Hispaania Kuningriik käesolevad apellatsioonkaebused.

10. Kohtuasjas C-51/19 palub WDFG tühistada vaidlustatud kohtuotsuse, rahuldada tema Üldkohtule esitatud hagi ja seejärel tühistada vaidlusaluse otsuse ning mõista kohtukulud välja komisjonilt. Hispaania Kuningriik palub WDFG apellatsioonkaebuse rahuldada, tühistada vaidlustatud kohtuotsuse ning mõista kohtukulud välja komisjonilt. Kohtuasjas C-64/19 palub Hispaania Kuningriik tühistada vaidlustatud kohtuotsuse, tühistada vaidlusaluse otsuse artikli 1 lõige 1 osas, milles vaidlusalune meede tunnistati riigiabiks, ning mõista kohtukulud välja komisjonilt. Saksamaa Liitvabariik palub mõlemas kohtuasjas apellatsioonkaebuse rahuldada. Komisjon palub mõlemas kohtuasjas apellatsioonkaebused rahuldamata jätta ning mõista kohtukulud välja apellantidelt.

IV. Õiguslik analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

1. Maksumeetmete valikulisuse analüüs

11. Et liikmesriigi meetme saaks kvalifitseerida ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabiks, peab see meede soosima „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“, teisisõnu, andma saajale valikulise eelise. Seega on eelise valikulisus „riigiabi“ mõiste olemuslik osa,¹⁴ mille hindamiseks on Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt vaja kindlaks teha, kas teatava õiguskorra raames võetud riigisisene meede soosib teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist võrreldes teistega, kes või mis on selle õiguskorra eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.¹⁵

12. Ka maksusoodustust andvad liikmesriigi meetmed,¹⁶ mis ei too küll kaasa riigi ressursside üleandmist, võivad siiski vastata valikulisuse tingimusele ning kuuluda seega ELTL artikli 107 lõikes 1 ette nähtud abikeelu kohaldamisalasse, kui nad seavad soodustuse saajad teistest maksumaksjatest soodsamasse olukorda.¹⁷ Selliste meetmete eripära, mis muudab muu hulgas ka nende valikulisuse analüüsimise veel keerulisemaks, seisneb asjaolus, et erinevalt kitsas mõttes toetusmeetmetest annavad nad *negatiivse* eelise, teisisõnu kergendavad seda maksukoormust, mis langeks soodustuse saajatele nende maksustamismäärade kohaselt, mida nende suhtes üldjuhul kohaldatakse.

¹⁴ Käesolevates apellatsioonkaebustes on tõstatatud küsimusi, mis puudutavad üksnes varalist, mitte geograafilist valikulisust, mistõttu on vaja kindlaks teha, kas kõnealune õiguslik kord on riigi või asjaomase riigisisese territoriaalsuse tasandi oma, vt selle kohta 6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal vs. komisjon (C-88/03, EU:C:2006:511, punktid 56 ja 57).

¹⁵ Vt muu hulgas 8. novembri 2001. aasta kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 41) ning 6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal vs. komisjon (C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 54), samuti kohtuotsus WDFG, punkt 54.

¹⁶ Euroopa Kohus selgitas juba kohtuotsuse 173/73 punktis 28, et sellest, et vaadeldav meede on maksumeede, ei piisa selle jäämiseks riigiabieeskirjade kohaldamisalast välja.

¹⁷ Vt kohtuotsus WDFG, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika.

13. Liikmesriikide maksumeetmete valikulisuse hindamiseks on Euroopa Kohus loonud kolmest eri etapist koosneva analüüsimeetodi.¹⁸ Seda aastatega välja töötatud ja täiustatud analüüsimeetodit on hiljuti süstematiseeritud kohtuotsuses WDFG ning viimati kinnitatud 28. juuni 2018. aasta kohtuotsuses Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon¹⁹ (edaspidi „kohtuotsus Andres“) ja 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsuses A-Brauerei²⁰ (edaspidi „kohtuotsus A-Brauerei“).

14. Selle käigus tuleb kõigepealt kindlaks teha „asjaomases liikmesriigis kohaldatav üldine või „tavapärane“ maksustamissüsteem“, mis on „võrdlusraamistikuks“ või „-süsteemiks“²¹ (esimene etapp), ja seejärel tuvastada, et kõnealune maksumeede kaldub üldisest süsteemist kõrvale, tuues kaasa vahetegemise ettevõtjate vahel, kes on selle üldise süsteemi eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras²² (teine etapp). Esimeses kahes etapis on analüüsi eesmärk sisuliselt seega esiteks leida võrdluskriteerium ning teiseks piiritleda ettevõtjate kategooriat, kes on selle kriteeriumi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras nagu asjaomase riigisisese meetmega antud eelise saajad. Kui selle analüüsi tulemusel selgub, et neid ettevõtjaid koheldakse erinevalt, tuleb meedet lugeda „a priori valikuliseks“. ²³ Maksusoodustused, mis tulenevad üldmeetmest, mida vahet tegemata kohaldatakse kõigi ettevõtjate suhtes, ei kujuta endast aga ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses abi, kuna need ei ole valikulised.²⁴ Ebavõrdset kohtlemist ning seega *prima facie* valikulisust tuleb tõendada komisjonil.

15. Kolmandas etapis on asjaomasel liikmesriigil võimalik tõendada, et kahes esimeses etapis ilmnunud ebavõrdne kohtlemine „tuleneb selle maksustamissüsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse meede kuulub“ ning on seega põhjendatud.²⁵ Selles etapis on tõendamiskoormis ümber pööratud nagu alati, kui on vaja hinnata, kas tegemist on diskrimineerimisega: isik, kellele omistatakse ebavõrdset kohtlemist, kõnealusel juhul asjaomane liikmesriik, peab tõendama, et sellel ebavõrdsel kohtlemisel on õiguspärane põhjendus ning et meede, millest see tuleneb, on proportsionaalne.

16. Kuigi eelkirjeldatud analüüsimeetod on üldjoontes esitatuna lihtne ja selge, ei ole selle konkreetne kohaldamine alati hõlpus ning see võib anda tulemusi, mis ei vasta analüüsitava meetme tegelikule valikulisusele.²⁶ Mitmel juhul on Euroopa Kohus seda ka „kohandanud“ või „selgitanud“, mis on võimaldanud käsitletavate maksustamissüsteemide omadusi arvesse võtta, ning eelistanud pigem juhtumipõhist lähenemist, mille prognoositavus on piiratud. Sellegipoolest tundub mulle, et peale selle meetodi praktilise rakendamise juhtude ja nüansside ilmnevad kohtupraktikast teatavad aluskriteeriumid, millest Euroopa Kohus oma arutluskäigus juhindub ning millel on mõju lahendustele, mille ta eri puhkudel on valinud.

¹⁸ Nagu Euroopa Kohus selgitas, ei ole see meetod ette nähtud ainult maksumeetmete analüüsimiseks, vt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 55).

¹⁹ C-203/16 P, EU:C:2018:505.

²⁰ C-374/17, EU:C:2018:1024.

²¹ Vt muu hulgas kohtuotsus Andres, punktid 80 ja 88.

²² Vt kohtuotsus WDFG, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika (8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).

²³ Vt kohtuotsus WDFG, punkt 58.

²⁴ Vt muu hulgas 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punkt 49) ja 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Saksamaa vs. komisjon (C-156/98, EU:C:2000:467, punkt 22).

²⁵ Vt muu hulgas 2. juuli 1974. aasta kohtuotsus Itaalia vs. komisjon (173/73, EU:C:1974:71, punkt 33), 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Madalmaad vs. komisjon (C-159/01, EU:C:2004:246, punktid 42 ja 43), 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 40) ning kohtuotsus WDFG, punkt 58.

²⁶ Tüüpilise näitena võib mõelda näiteks kohtuasjale, milles tehti kohtuotsus Andres.

17. Esiteks on Euroopa Kohtu praktikas alates 15. novembri 2011. aasta kohtuotsusest komisjon *vs. Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik*²⁷ (edaspidi „kohtuotsus Gibraltar“) üha selgemalt välja joonistunud tihe seos valikulisuse ja diskrimineerimise kontseptsiooni vahel.²⁸ Liikmesriigi meede loetakse valikuliseks, kui sellega antavat eelist kohaldatakse diskrimineerivalt.²⁹ Nagu Euroopa kohus kohtuotsuse WDFG punktis 71 ise märkis, seisneb maksude valdkonnas kasutatav valikulisuse analüüsimeetod peamiselt selle hindamises, „kas teatud ettevõtjate väljajätmine sellise maksusoodustuse kohaldamisalast, mis on ette nähtud üldisest maksustamissüsteemist kõrvale kalduvas meetmes, kujutab endast nende ettevõtjate diskrimineerimist“.³⁰

18. Teiseks tuleb maksumeetmete valikulisust kontrollida, võttes arvesse nende *mõju*.³¹ See tähendab esiteks, et liikmesriigi maksuõigusnormide kehtestaja eesmärgid, mis on asjaomase maksustamissüsteemi välised, on olulised ainult selleks, et teha kindlaks isikute kategooria, kelle vahel ebavõrdset kohtlemist tuvastada, kuid selle vahetegemise põhjendamisel need asjasse ei puutu. Teiseks jäetakse maksumeetme valikulisuse kontrollimisel kõrvale asjaomaste meetmete vorm, et ei tekiks olukorda, kus „siseriiklikele maksueeskirjadele ei ole võimalik teha riigiabi kontrolli üksnes seetõttu, et need põhinevad [teataval] normitehnikal, kuigi nende õiguslik ja/või tegelik toime on sama“.³² Meetme mõjust lähtuva analüüsi põhjal võib Euroopa Kohus maksunormid, mida saab küll formaalselt vahet tegemata ning üldiste ja objektiivsete kriteeriumide alusel kõigi asjasse puutuvate ettevõtjate suhtes kohaldada, kuid mis *in concreto* põhjustavad põhjendamatut vahetegemist, *tegelikult valikuliseks* tunnistada.³³ Kuna sellised meetmed ei näe ette erandit tavapärasest süsteemist ega ole seega *õiguslikult valikulised*,³⁴ ei saa nende valikulisust tuvastada kolmeetapilise analüüsimeetodiga, nagu näitab kohtuotsus Gibraltar, vaid selleks tuleb *in concreto* kontrollida, kas nende kohaldamine põhjustab erinevat maksustamist, mis annab eelise soodustusi saavatele ettevõtjatele, kes määratletakse „neile omaste tunnuste põhjal eelisõigustatud kategooriana“.³⁵

²⁷ C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732.

²⁸ Vt kohtuotsuse Gibraltar punkt 101, kus Euroopa Kohus mainis diskrimineerimist abi valikulisuse analüüsimise kontekstis esimest korda. Kahe mõiste vahelisi paralleele hakati siiski tõmbama juba varasemates otsustes, eelkõige 8. novembri 2001. aasta kohtuotsuses *Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 41), kus sõnastati idee, et valikulisuse tuvastamiseks tuleb hinnata, kas sarnases olukorras olevaid ettevõtjate rühmi on erinevalt koheldud. Valikulisuse ja diskrimineerimise seose selget väljendust vt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsusest komisjon *vs. Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 53).

²⁹ Vt selle kohta muu hulgas 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus *Mediaset vs. komisjon* (C-403/10 P, ei avaldata, EU:C:2011:533, punkt 36), 14. jaanuari 2015. aasta kohtuotsus *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, punktid 53–55), 4. juuni 2015. aasta kohtuotsus komisjon *vs. MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 59), samuti kohtuotsus Gibraltar, punktid 75 ja 101, kohtuotsus *Andres*, punkt 83, ja kohtuotsus WDFG, punktid 54, 86 ja 93, ning sõnaselgelt, kuigi väljaspool maksuõigust 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs. Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punktid 53 ja 55).

³⁰ Vt ka 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs. Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 53), mis kuulutati samal päeval kui kohtuotsus WDFG, ning 14. jaanuari 2015. aasta kohtuotsus *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 53). Sama seisukohta on väljendatud kohtujuristide mitmes hiljutises ettepanekus, vt kohtujurist Wahli ettepanekud kohtuasjas *Eventech* (C-518/13, EU:C:2014:2239, punkt 35) ja kohtuasjas komisjon *vs. MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:32, punkt 54), kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:242, punkt 82), kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas *Belgia vs. komisjon* (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punkt 29) ja kohtujurist Wathelet' ettepanek liidetud kohtuasjades komisjon *vs. Banco Santander ja Santusa* (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:624, punkt 80).

³¹ Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei eristata ELTL artikli 107 lõikes 1 riikide sekkumisi nende põhjuste ega eesmärkide põhjal, vaid määratletakse need nende mõjust lähtudes, vt muu hulgas 2. juuli 1974. aasta kohtuotsus *Itaalia vs. komisjon* (173/73, EU:C:1974:71, punkt 27), 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus *British Aggregates vs. komisjon* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punktid 85 ja 89) ning kohtuotsus Gibraltar, punkt 87.

³² Vt kohtuotsus *Andres*, punkt 91.

³³ Vt muu hulgas kohtuotsus Gibraltar, punkt 101, ja kohtuotsus WDFG, punkt 67. Tegelikult valikulisuse määratluse kohta vt komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, C/2016/2946 (ELT 2016, C 262, lk 1, edaspidi „teatis riigiabi mõiste kohta“), punkt 121.

³⁴ Vastavalt teatisele riigiabi mõiste kohta tuleneb õiguslik valikulisus „vahetult õigusnormides sätestatud kriteeriumidest meetme andmise kohta, mis on ametlikult ette nähtud vaid teatavatele ettevõtjatele“ (vt punkt 121).

³⁵ Kohtuotsus Gibraltar, punktid 91 ja 93 ning 103–107.

19. Kolmandaks, kui Euroopa Kohtul tuleb käsitleda liikmesriikide loomuldasa keerulisi maksunormistikke, mis koosnevad paljudest süsteemidest, eeskirjadest ja eranditest ning milles viiakse seadusandja maksu-, majandus- ja sotsiaaleesmärke ellu, nähes ette vahetegemise maksumaksjate kategooriate vahel, teeb see kohus sisuliselt „ühtsuse kontrolli“,³⁶ tõlgendades ühtsuse puudumist margina, mis viitab vaadeldava meetme valikulisusele. Ühtsuse kontroll on oluline nii selle analüüsimetodi teises etapis, kus soodustuse saajate ja selle kohaldamisalast väljajääjate kategooriate piiritlemist hinnatakse vaadeldava maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast, kui ka – siis, kui tegemist on *a priori* valikuliseks loetud meetmega – kolmandas etapis, kus hinnatakse asjaomase liikmesriigi põhjendusi seoses vaadeldava maksusüsteemi laadi või struktuuriga. Nagu ma allpool põhjalikumalt selgitan, tuleb teatavat ühtsuskriteeriumi rakendada ka võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel, seega esimeses etapis.

20. Euroopa Kohtu praktika kohaselt seisneb valikulisuse analüüs niisiis vaadeldava meetme diskrimineerivuse hindamises, võttes arvesse nii meetme mõju kui ka ühtsust süsteemiga, millesse see kuulub, ning see ei olene ei maksuõigusnormide vastuvõtja eesmärkidest, mis on selle süsteemi välised, ega kasutatud normitehnikast.

21. Kui meetoodika kõrvale jätta, siis kohtupraktikast, eriti kui analüüsida seda Euroopa Kohtu ja Üldkohtu vahel mitmel korral tekkinud lahkarvamuste pingeväljas,³⁷ ilmneb Euroopa Kohtu üldine kalduvus tõlgendada valikulisuse tingimust maksuvaldkonnas laialt, vähemalt siis, kui ta tegeleb „üldmeetme“ mõiste piiride ja ulatuse kindlaksmääramisega, et välistada vaadeldava maksustamissüsteemi valikulisus.³⁸ Selline suunitlus, mida saab küllap seletada vajadusega vältida seda, et liikmesriigid saaksid ülikeerulisi maksumeetmeid kehtestades riigiabinormidest kõrvale hoida, ei ole pääsenud kriitikast, kuna see piirab kaudselt liikmesriikide vabadust oma maksu- ja majanduspoliitika valimisel,³⁹ nõudes sisuliselt komisjonilt, et ta kontrolliks ELTL artikli 107 lõike 3 alusel abi kokkusobivust hinnates seda, kas eesmärgid, mida liikmesriigid otsese maksustamise meetmetega saavutada soovivad, on liidu õiguse vaatenurgast õiguspärased. Kuigi ei ole küll kahtlust selles, et oma pädevuse teostamisel on liikmesriigid kohustatud järgima liidu õigust, sealhulgas riigiabinorme, on Euroopa Kohus siiski mitu korda nentinud, et „seda valdkonda reguleerivate liidu õigusnormide puudumisel on liikmesriikide ja riigisiseste territoriaalüksuste, kes on keskvalitsusest maksustamisel piisavalt sõltumatud, pädevuses määrata kindlaks maksustamise alused ja jaotada maksukoormus erinevate tootmistegurite ja majandussektorite vahel“. ⁴⁰ Maksualase abi valikulisuse igakülgne analüüs asub muu hulgas selles eri pädevuste vahelises delikaatses tasakaalupunktis.

22. WDFG ja Hispaania Kuningriigi kriitikat käsitlen allpool eelviidatud kriteeriumide ja juba esitatud kaalutluste põhjal. Enne käsitlema asumist tuleb siiski veel täpsustada kohtuotsuse WDFG ulatust ja tähtsust käesoleva apellatsioonkaebuse analüüsimisel.

³⁶ Vt selle kohta kohtujurist Kokott'i ettepanek liidetud kohtuasjades ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2017:854, punkt 82).

³⁷ Vt näiteks kohtuasjad, milles tehti 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus *British Aggregates vs komisjon* (C-487/06 P, EU:C:2008:757) ja 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Madalmaad (C-279/08 P, EU:C:2011:551), ning kohtuasjad, milles tehti kohtuotsus *Andres ja kohtuotsus WDFG*.

³⁸ Vt selle kohta kohtuotsus *Gibraltar ja kohtuotsus WDFG*. Asjaomase süsteemi diskrimineerivuse konkreetne tuvastamine jätab siis, kui võtta arvesse ka analüüsimise keerukust, siiski ruumi ka kitsendavamateks lahendusteks, vt näiteks – olgugi et mitte maksude valdkonnas – 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. *Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

³⁹ Vt näiteks kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:242, punktid 113–115) ja kohtujurist *Saugmandsgaard Øe* ettepanek kohtuasjas *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741, punktid 74–81). Vt ka seisukohad, mille lirimaa, Hispaania ja Saksamaa esitasid kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus WDFG, ja mida on korratud selle kohtuotsuse punktis 52, ning nagu allpool põhjalikumalt näeme, ka vastumeelsust leppida Euroopa Kohtu lahendusega selles kohtuotsuses, mida on näha Saksamaa valitsuse seisukohtadest käesolevates kohtuasjades.

⁴⁰ Vt 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

2. Kohtuotsuse WDFG mõju käesolevate apellatsioonkaebuste analüüsimisele

23. Kohtuotsuses *Autogrill España vs. komisjon*, millega vaidlusalune otsus tühistati, leidis Üldkohus esiteks, et selleks, et valikulisuse tingimus oleks täidetud, peab igal juhul olema kindlaks tehtud ettevõtjate kategooria, kes meetmest ainsana kasu saab, ja et kui meede on potentsiaalselt kättesaadav kõigile ettevõtjatele nagu vaidlusalune meede, ei saa valikulisust järeltada ainuüksi selle tuvastamisest, et on kehtestatud erand üldkohaldatavast või „tavapärasest“ maksusüsteemist.⁴¹ Teiseks leidis Üldkohus, et erinev maksukoormus ei ole abi andmise tuvastamiseks iseenesest piisav, vaid selleks on vaja ka määratleda ettevõtjate erikategooria, keda saab eristada neile eriomaste tunnuste põhjal.⁴² Viimaks ei nõustunud Üldkohus komisjoni argumentidega, mis põhinesid ekspordi jaoks antavat riigiabi käsitleval kohtupraktikal, ning märkis, et komisjoni viidatud kohtulahendites⁴³ määratles Euroopa Kohus siiski soodustust saavate ettevõtjate kategooria, mida saab eristada ühiste tunnuste põhjal.⁴⁴

24. Kohtuotsuses WDFG nõustus Euroopa Kohus komisjoni väite mõlema osaga, millest esimene kritiseeris seda, et Üldkohus on pannud komisjonile kohustuse määrata liikmesriigi meetme valikulisuse tõendamisel kindlaks eriomaste tunnustega ettevõtjate rühm, ning teine vaidles vastu sellele, kuidas Üldkohus on ekspordiks antavat riigiabi käsitlevat kohtupraktikat tõlgendanud. Väite esimese osa kohta leidis Euroopa Kohus, olles meenutanud valikulisuse kolmeetapilist analüüsimeetodit, mida on kirjeldatud eespool, et kuna vaidlusalune meede võib anda eelise kõigile Hispaania maksuresidentide ettevõtjatele, kes omandavad vähemalt 5-protsendilisi osalusi äriühingutes, mille maksuresidentsus on väljaspool Hispaaniat, saab seda meedet käsitada riigiabina ning komisjonil tuleb tõendada, et kuigi meede annab üldkohaldatava eelise, on seda võimalik kasutada üksnes teatud ettevõtjatel või teatud tegevusvaldkondades.⁴⁵ Seejärel märkis Euroopa Kohus, et Üldkohtu arutluskäik põhineb valikulisuse tingimuse vääralt kohaldamisel ning et üldkohaldatavat maksusoodustust andva riigisisese meetme puhul on see tingimus täidetud, kui komisjon suudab tõendada, et meede kaldub kõrvale asjaomases liikmesriigis kohaldatavast üldisest või „tavapärasest“ maksustamissüsteemist ning selle konkreetsed tagajärjed toovad kaasa ettevõtjate erineva kohtlemise, samas kui maksusoodustust saavad ettevõtjad ja ettevõtjad, kes soodustust ei saa, on selle liikmesriigi maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.⁴⁶ Euroopa Kohtu hinnangul rikkus Üldkohus seega õigusnormi, kui ta leidis, et vaidlusalust meedet ei tule pidada mitte valikuliseks, vaid üldmeetmeks, kuna see ei ole suunatud ühele ettevõtjate või kaupade erikategooriale, selle kohaldamine ei sõltu ettevõtjate tegevusalast ning see on *a priori* või potentsiaalselt kättesaadav kõigile ettevõtjatele, kes soovivad omandada vähemalt 5-protsendilise osaluse välismaises äriühingus ja omavad seda osalust vähemalt aastase katkematu ajavahemiku vältel.⁴⁷ Samuti täpsustas Euroopa Kohus, et vastupidi sellele, mida leidis Üldkohus, ei sea vaidlusaluse meetme võimalikku valikulisust kahtluse alla asjaolu, et meetmest tuleneva maksusoodustuse saamise peamine tingimus on majandustehing, täpsemalt „puhtrahaline tehing“, millega ei kaasne investeeringu miinimumsummat ja mis ei sõltu soodustust saavate ettevõtjate tegevusalast.⁴⁸ Seega järeldas ta, et Üldkohus eksis, kritiseerides komisjoni järeldusi vaidlusaluse meetme valikulisuse kohta,

⁴¹ Vt eelkõige kohtuotsus *Autogrill España vs. komisjon*, punktid 44 ja 45, 53 ja 62.

⁴² Vt kohtuotsus *Autogrill España vs. komisjon*, punktid 67 ja 68.

⁴³ Need on 10. detsembri 1969. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (6/69 ja 11/69, ei avaldata, EU:C:1969:68), 7. juuni 1988. aasta kohtuotsus *Kreeka vs. komisjon* (57/86, EU:C:1988:284) ning 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus *Hispaania vs. komisjon* (C-501/00, EU:C:2004:438).

⁴⁴ Vt kohtuotsus *Autogrill España vs. komisjon*, punktid 79–81.

⁴⁵ Vt kohtuotsus WDFG, punkt 62.

⁴⁶ Vt kohtuotsus WDFG, punkt 67.

⁴⁷ Vt kohtuotsus WDFG, punkt 69.

⁴⁸ Vt kohtuotsus WDFG, punkt 81.

kontrollimata, kas komisjon on meetme diskrimineerivust tõepoolest analüüsinud ja selle diskrimineerivuse tuvastanud.⁴⁹ Mis puutub komisjoni väite teise ossa, leidis Euroopa Kohus käesolevasse kohtuasja puutuvas osas, et Üldkohus rikkus õigusnormi, leides, et eksporditoetusi käsitlevat kohtupraktikat, millele komisjon tugines, ei saa kõnealusel juhul kohaldada. Kohtuotsuse WDFG punktis 119 nentis Euroopa Kohus, et valikulisuse kolmeetapiline analüüsimeetod, mida on kirjeldatud eespool, „on ekspordiga seotud maksusoodustuste suhtes täielikult kohaldatav“, täpsustades, et vaidlusaluse meetme taolist meetet saab pidada valikuliseks, kui see annab eelise ettevõtjatele, kes teevad piiriüleseid tehinguid, täpsemalt investeringuid, võrreldes teiste ettevõtjatega, kes asjaomase maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras ja kes teevad samalaadseid tehinguid riigi territooriumi piires.

25. Kohtuotsus WDFG lisab maksualase abi valikulisuse mõiste määratlusse kahtlemata olulise ehituskivi. Selle kohtuotsuse kohaselt võib liikmesriigi meede olla valikuline ka siis, kui see ei määratle enne saajate konkreetset kategooriat ja kui sellest saadav eelis on teatud tüüpi investeringu tegemise tingimusel kõigile selle liikmesriigi territooriumil asuvatele ettevõtjatele potentsiaalselt kättesaadav, olenemata nende suuruselt, õiguslikust vormist, tegevusalast või muudest neile omastest eritunnustest.⁵⁰ Euroopa Kohtu lähenemisega, mille kohaselt uuritakse võimalikku diskrimineerimist ka meetmete puhul, mida kohaldatakse pealtnäha vahet tegemata ning millega kehtestatav soodustus on kõigile ettevõtjatele õiguslikult ja faktiliselt kättesaadav, ei nõustu need, kelle arvates tähendab kolmeetapilise analüüsimeetodi jäik rakendamine, mida ei leevendata samal ajal maksusoodustuse üldise kättesaadavuse kriteeriumi kohaldamisega, abi mõiste liigset laiendamist ning õõnestab liikmesriikide pädevust otsese maksustamise valdkonnas.⁵¹ Sellesse leeri kuuluvad Saksamaa valitsuse seisukohad, mis toetavad kohtuotsuse WDFG ulatuse piiramist ning selle kohaldamist kindlas kontekstis.

26. Selles küsimuses piirdun märkimisega, et kuigi on tõsi, et selles kohtuotsuses kujundas Euroopa Kohus oma seisukoha spetsiifilises kontekstis, kus käsitletav meede sarnanes teatud aspektides eksporditoetuseks võetud meetmetega, mida abiks kvalifitseerides on Euroopa Kohus tavaliselt olnud rangem, ei poolda ma siiski selle kohtuotsuse ulatuse liiga suhteliseks muutmist, kuna nii koostamise meetodite kui ka selle poolest, kuidas see kohtuotsus on Euroopa Kohtu hilisemates lahendites, sealhulgas suurkoja otsustes kinnitamist leidnud,⁵² on tegemist põhimõttelise kohtuotsusega, kus täpsustatakse valikulisuse kolmeetapilist analüüsimeetodit üle korrates, et iga maksusoodustuse saamise tingimusi kehtestav süsteem võib isegi siis, kui soodustust võivad potentsiaalselt saada kõik ettevõtjad, osutada valikuliseks, kui see põhjustab sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras olevate ettevõtjate erinevat kohtlemist.

27. Sellegipoolest märgin, et käesoleva apellatsioonkaebuse arutamisel on kohtuotsuse WDFG tähtsus üsna piiratud. Esiteks ei püüa apellandid üheski väiteosas vaielda vaidlustatud kohtuotsuse nende põhjenduste vastu, milles Üldkohus lükkas tagasi WDFG argumendid, milles

⁴⁹ Vt kohtuotsus WDFG, punkt 93.

⁵⁰ Kuni kohtuotsuseni WDFG tundus, et sellist soodustust, mis on vahet tegemata kättesaadav kõigile ettevõtjatele, kuigi selle saamine sõltub teatava tehingu tegemisest, takistab valikuliseks lugemast kriteerium, mille kohaselt üldmeetmed ei ole põhimõtteliselt valikulised. Selles kohtuotsuses selgitas Euroopa Kohus aga, et meetme valikulisuse hindamisel läheb arvesse ka erivev kohtlemine, mis on seotud ettevõtjate käitumisega. Minu arvates on see kohtuotsuse WDFG kõige delikaatsem aspekt ning pole juhus, et Üldkohus soovis seda vaidlustatud kohtuotsuse punktides 82 ja 83 rõhutada, sealjuures mitte ilma looritatud kriitikata.

⁵¹ Vt kohtujurist Saugmandsgaard Øe ettepanek kohtuasjas A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punktid 74–81). Vt ka kohtujurist Kokott'i ettepanek liidetud kohtuasjades ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2017:854, punkt 85), milles püütakse selle kohtuotsuse ulatust relativeerida, rõhutades, et vaidlusalune meede edendab ekspordi.

⁵² Vt eelkõige kohtuotsus A-Brauerei, milles Euroopa Kohus, keda kohtujurist Saugmandsgaard Øe oli (vt C-374/17, EU:C:2018:741, punkt 115) kohtuotsuse WDFG sõnastuse kitsa tõlgenduse tagajärgede eest hoiatanud, kinnitas viimati nimetatud kohtuotsuse lähenemisviisi õigsust ka väljaspool selle vastuvõtmise konkreetset konteksti.

too väitis, et vaidlusalune meede on üldmeede, kohaldades põhimõtteid, mille Euroopa Kohus sõnastas kohtuotsuses WDFG.⁵³ Teiseks, kuigi Euroopa Kohus rajas selles kohtuotsuses oma arutluskäigu eeldusele, et komisjon tuvastas vaidlusaluse meetme valikulisuse selle põhjal, et meede oli erand ning et see tõi kaasa residendist ettevõtjate erineva kohtlemise, ei võtnud Euroopa Kohus siiski seisukohta kummagi aspekti suhtes, käesolevates apellatsioonkaebustes on need aga kesksed.⁵⁴ Teisisõnu piirdus Euroopa Kohus sellega, et kinnitas analüüsimeetodit, mida komisjon oli kasutanud vaidlusaluse meetme valikulisuse tõendamiseks, mitte selle meetodi kasutamise tulemust, käesolevates liidetud kohtuasjades on aga kõne all just see. Sellest järeldub, et Saksamaa valitsuse vastuses esitatud argumendid ei puutu käesolevate apellatsioonkaebuste arutamisel asjasse selles osas, kus need kritiseerivad pigem asjaolu, et konkreetsel juhul valiti diskrimineerimisel põhinev kolmeetapiline analüüsimeetod ja mitte maksusoodustuse „üldisel kättesaadavusel“ põhinev meetod.

B. Apellatsioonkaebused

28. WDFG ja Hispaania Kuningriik esitavad kumbki oma apellatsioonkaebuse põhjenduseks ühe väite: ELTL artikli 107 lõike 1 tõlgendamisel on tehtud viga seoses valikulisuse kriteeriumiga. Mõlemad väited koosnevad mitmest osast: WDFG väitel on neli esimese võimalusena ja kaks teise võimalusena esitatud osa ning Hispaania Kuningriigi väitel neli osa.

29. Kriitika, mille esitab WDFG oma neljas esimese võimalusena esitatud väiteosas, ja see, mille esitab Hispaania Kuningriik oma apellatsioonkaebuse ainsa väite neljas osas, on suure ühisosaga või kattuv.⁵⁵ Seega võib need liita ja neid koos analüüsida. Seejärel käsitlen ma WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite osi, mille ta esitas teise võimalusena.

1. WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite esimene osa ja Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebuse ainsa väite esimene ja teine osa: viga võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel

a) Vastuvõetavus

30. WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite esimeses osas ja Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebuse ainsa väite esimeses ja teises osas kritiseeritakse valikulisuse analüüsi esimest etappi, mille eesmärk, nagu me nägime, on võrdlussüsteemi kindlaksmääramine. Komisjon väidab, et see kriitika on tervikuna vastuvõetamatu, kuna WDFG hakis Üldkohtule ei väidetud midagi oletatavate vigade kohta võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel. Kui apellantidel lubatakse esitada apellatsioonimenetluses uusi osaväiteid, tähendaks see, et neil lubatakse vaidluse ulatust Üldkohtu arutatud asjaga võrreldes Euroopa Kohtus laiendada.

31. Komisjoni esitatud vastuvõetamatuse väide tuleb minu arvates tagasi lükata.

⁵³ Vt vaidlustatud kohtuotsuse punktid 77–89.

⁵⁴ Märgin siiski, et kohtuotsusest WDFG on erinevaid tõlgendusi (vt kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas Andres vs. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 107) ja kohtujurist Kokott'i ettepanek liidetud kohtuasjades ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2017:854, punkt 85)), mille põhjal Euroopa Kohus on kujundanud seisukoha võrdlussüsteemi või vaidlusaluse meetme valikulisuse suhtes.

⁵⁵ Oma vastuses kohtuasjas C-51/19 rõhutab Hispaania Kuningriik, et WDFG apellatsioonkaebus langeb sisuliselt kokku tema apellatsioonkaebuse ainsa väite ning selles esitatud mõttekäiguga.

32. On muidugi tõsi, et apellatsioonimenetluses piirduv Euroopa Kohtu pädevus komisjoni viidatud väljakajunenud kohtupraktika kohaselt Üldkohtus arutatud väidetele ja argumentidele antud õigusliku hinnangu kontrollimisega ning seega ei saa menetluspool põhimõtteliselt esitada Euroopa Kohtus esimest korda väidet, mida ta ei ole Üldkohtus esitanud.⁵⁶

33. Euroopa Kohus on siiski selgitanud, et apellant võib esitada apellatsioonkaebuse raames väiteid, mis on tekkinud vaidlustatud kohtuotsuse enese pinnalt ja mille eesmärk on selle kohtuotsuse põhjendatust õiguslikult kritiseerida.⁵⁷

34. Seega, isegi kui eeldada, nagu väidab komisjon, et nii WDFG kui ka Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebustes esitatud kriitika kujutab endast „uusi väiteid“ võrreldes nendega, mille WDFG Üldkohtus oma hagi põhjenduseks esitas,⁵⁸ ei piisa käesoleval juhul sellest üksi, et need vastuvõetamatuks tunnistada. Kuna vaidlustatud kohtuotsuses arutati küsimust, kas komisjon määras maksumeetmete valikulisuse analüüsimeetodi esimeses etapis võrdlusaluseks õige maksustamissüsteemi,⁵⁹ võivad WDFG ja Hispaania Kuningriik õiguslikult kritiseerida selle kohta Üldkohtus tuvastatud, olenemata sellest, et esimeses kohtuastmes ei esitanud nad argumente, et vaielda komisjoni otsuse vastu just sellest aspektist.

35. Märgin ka, et argumendid, mille WDFG ja Hispaania Kuningriik on kumbki oma apellatsioonkaebuse ainsa väite osade raames esitanud, kritiseerivad täpselt ja üksikasjalikult vaidlustatud kohtuotsuse põhjendusi ning enamjaolt püütakse nendega väita, et Üldkohus ei järginud kohtuliku kontrolli tegemise piire ega tingimusi. Järelikult ei saanud neid argumente Üldkohtu menetluses esitada.⁶⁰

36. Eeltoodust lähtuvalt leian, et WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite esimene osa ja Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebuse ainsa väite esimene ja teine osa tuleb vastuvõetavaks tunnistada.

b) Sisulised küsimused

1) Sissejuhatavad märkused

37. Teatistes riigiabi mõiste kohta määratleb komisjon võrdlussüsteemi sellise süsteemina, mis koosneb „järjepidevast reeglite kogumist, mida kohaldatakse üldjuhul objektiivsete kriteeriumide alusel kõikide ettevõtjate suhtes, kes kuuluvad süsteemi eesmärgiga määratletud

⁵⁶ Vt muu hulgas 1. veebruari 2007. aasta kohtuotsus *Sison vs. nõukogu* (C-266/05 P, EU:C:2007:75, punkt 95) ja 28. veebruari 2019. aasta kohtuotsus *Alfamicro vs. komisjon* (C-14/18 P, EU:C:2019:159, punkt 38).

⁵⁷ Vt 29. novembri 2007. aasta kohtuotsus *Stadtwerke Schwäbisch Hall jt vs. komisjon* (C-176/06 P, ei avaldata, EU:C:2007:730, punkt 17), 10. aprilli 2014. aasta kohtuotsus *komisjon vs. Siemens Österreich jt* (C-231/11 P–C-233/11 P, EU:C:2014:256, punkt 102), 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus *EUIPO vs. European Dynamics Luxembourg jt* (C-677/15 P, EU:C:2017:998, punkt 28), 6. septembri 2018. aasta kohtuotsus *Tšehhi Vabariik vs. komisjon* (C-4/17 P, EU:C:2018:678, punkt 24) ja viimasena 26. veebruari 2020. aasta kohtuotsus *SEAE vs. Alba Aguilera jt* (C-427/18 P, EU:C:2020:109, punkt 54).

⁵⁸ Selle kohta märgin, et vaidlustatud kohtuotsuse punktides 32 ja 33 märkis Üldkohus, et WDFG hagi esimese väite teine osaväide puudutab „viga võrdlussüsteemi tuvastamisel“ ning et selle osaväite põhjenduseks on esitatud üldisi argumente, mida saab kohaldada ka kolmanda väite suhtes, mille kohaselt on vaidlusalune meede põhjendatud tulenevalt selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse see kuulub. Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 94 täpsustab Üldkohus, et WDFG argumendid nõuavad, et Üldkohus „lahendaks küsimuse, kas võrdlusraamistik, mille komisjon on käesoleval juhul valinud, on asjakohane“.

⁵⁹ Vt vaidlustatud kohtuotsuse punktid 92–141.

⁶⁰ Vt selle kohta 1. juuni 2006. aasta kohtuotsus *P & O European Ferries (Vizcaya) ja Diputación Foral de Vizcaya vs. komisjon* (C-442/03 P ja C-471/03 P, EU:C:2006:356), punkt 60.

reguleerimisalasse“. ⁶¹ Tasub siiski rõhutada, et Euroopa Kohus ei ole seda definitsiooni siiani üle võtnud ja võrdlussüsteem on tema määratluses endiselt „asjaomases liikmesriigis kohaldatav üldine või „tavapärane“ maksustamissüsteem“. ⁶²

38. Võttes arvesse liikmesriikide maksustamissüsteemide keerukust ning ettevõtjate maksukohustuste kindlaksmääramisele mõjuvate muutujate mitmekesisust, on paljud rõhutanud, kui raske on *in concreto* „üldist süsteemi“ kindlaks teha ning kui suvaline on selle tulemus. ⁶³ Selliste raskuste tõttu ja lähtudes tõdemusest, et ühtset võrdlussüsteemi ei saa kindlaks määrata, on hakatud selle toimingut määravat tähtsust eitama ning suunama tähelepanu pigem vaadeldavast meetmest tulenevale ebavõrdsele kohtlemisele ⁶⁴ või soovitatud naasta süsteemi juurde, mis keskendub üldmeetme mõistele. ⁶⁵

39. Kuigi võrdlussüsteemi kindlaksmääramine on valikulisuse kriteeriumi analüüsimisel üks keerulisemaid toiminguid, arvestades ka Euroopa Kohtu soovimatust panna paika täpseid kriteeriume, millest komisjon ja liikmesriikide ametiasutused saaksid seda tehes juhendada, ⁶⁶ ei luba Euroopa Kohtu praktikas praeguseks välja kujunenud suundumus, mis kaldub valikulisuse mõistet diskrimineerimise omaga võrdsustama, seda toimingut tegemata jätta ega eitada selle tähtsust. Diskrimineerimist tuleb nimelt igal juhul uurida *tertium comparationis*’e ehk võrdlusparameetri alusel, mille taustal kontrollida, kas põhjendamatult ebavõrdne kohtlemine on aset leidnud. Võrdlusaluseks valitud maksustamissüsteem on aga oma eesmärgi aspekti poolest valikulisuse hindamisel just selline parameeter, ⁶⁷ mistõttu mulle tundub, et selle keskset tähtsust – mida Euroopa Kohus on mitu korda rõhutanud, eriti maksumeetmete analüüsimise kohta ⁶⁸ – ei saa kahtluse alla seada. ⁶⁹

40. Ent milliste kriteeriumide alusel sellist süsteemi välja selgitada?

41. Esiteks on minu hinnangul oluline, et seda süsteemi moodustavad õigusnormid tehtaks kindlaks objektiivsete kriteeriumide põhjal, muu hulgas selleks, et hinnanguid, mille alusel need normid kindlaks määratakse, saaks kohtulikult kontrollida.

42. Teiseks, kuigi võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel asjasse puutuvate ettevõtjate maksukohustuste objektiivseks väljaselgitamiseks võib vahel olla vaja, et võetaks arvesse ka muid sätteid kui selle konkreetse maksustamissüsteemi omad, millesse vaidlusalune meede kuulub, ⁷⁰ on oluline, et selle toimingut tulemusel ei tekiks mingi abstraktne konstruktsioon. ⁷¹ Siin tuleb minu arvates lähtuda eeldusest, et võrdlussüsteemi piiritleb asjaomane liikmesriik, kasutades oma

⁶¹ Punkt 133.

⁶² Vt kohtuotsus WDFG, punkt 57. Kohtujuristi kursiiv.

⁶³ Kohtuasjas A-Brauerei esitatud ettepaneku punktides 121–140 tutvustas kohtujurist Saugmandsgaard Øe neid raskusi eriti põhjalikult. Vt ka kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas Andres vs. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punktid 101–105).

⁶⁴ Vt kohtujurist Kokott’i ettepanek liidetud kohtuasjades ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2017:854, punkt 88).

⁶⁵ Vt kohtujurist Saugmandsgaard Øe ettepanek kohtuasjas A-Brauerei.

⁶⁶ Vt kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas Andres vs. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 101).

⁶⁷ Vt selle kohta kohtuotsus Andres, punkt 89.

⁶⁸ Euroopa Kohus on seoses sellega rõhutanud, et „soodustuse enese olemasolu saab tuvastada vaid võrdlemisel „tavalise“ maksustamisega“, vt selle kohta 6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal vs. komisjon (C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56), 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 55) ning kohtuotsus Andres, punktid 88 ja 89.

⁶⁹ Eespool sai juba täpsustatud, et see kehtib õiguslikult valikuliste meetmete kohta, kuna tegelikult valikuliste meetmete suhtes ei saa kolmeetapilist analüüsimeetodit kohaldada.

⁷⁰ Nagu kohtuasjas, milles tehti 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Madalmaad (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

⁷¹ Euroopa Kohus on kohtuotsuses Andres (punktis 103) juba täpsustanud, et maksumeetme valikulisust ei saa õiglaselt hinnata, arvestades sellist võrdlusbaasi, mis koosneb mõnest sättest, mis on kunstlikult välja võetud laiemast õigusloome kontekstist.

ainupädevust otsese maksustamise alal. Nagu allpool põhjalikumalt selgitatud, ei tähenda see, et komisjon oleks liikmesriigi meetme valikulisust uurides kohustatud võtma igal juhul analüüsi aluseks asjaomase liikmesriigi osutatud võrdlussüsteemi, ilma et ta saaks sellele vastu vaielda, vaid see tähendab üksnes, et võrdlussüsteem on liikmesriigi maksustamissüsteemist lähtuvate normide ja põhimõtete kogum ning määratakse kindlaks selle süsteemi põhjal.

43. Viimaks, määratluse kohaselt, mille komisjon oma teatistes riigiabi mõiste kohta kasutusele võttis, peavad võrdlussüsteemi osadeks tunnistatud õigusnormid moodustama ühtse terviku. Seoses sellega tasub rõhutada, et ühtsusnõue on komisjoni jaoks korraga nii piirang kui ka miski, millele ta saab tugineda, et asjaomase liikmesriigi väljapakutud võrdlussüsteemi kahtluse alla seada.

44. Kriteeriumid, millest tuleb liikmesriigi maksumeetme valikulisuse analüüsi esimeses etapis võrdlussüsteemi kindlaks määraes lähtuda, on seega objektiivsus, konkreetsus ja ühtsus. On vaja veel püüda välja töötada meetod, mille abil saaks selle kindlaksmääramise suvalisust vähendada.⁷²

45. Selles suhtes tundub mulle, et liigne lihtsustamine ei pruugi olla õige moodus. Pole nimelt õieti mingit kahtlust, et liikmesriigi üldisse maksustamissüsteemi kuuluvate meetmete suhtes on Euroopa Kohus valinud laiema lähenemise.⁷³ See tõdemus ei tohi minu arvates siiski viia mehaanilisele järeldusele, et nende meetmete hindamisel tuleb võrdlussüsteemiks lugeda see maksustamissüsteem, nagu tunduvad mõista andvat komisjoni kirjalikud seisukohad ning on soovitatud ka õigusteoorias.⁷⁴ Isegi kui suurel osal juhtudest on tulemus selline, ei pea ma metodoloogiliselt õigeks toimida automaatselt, mille tagajärjel kaotaks valikulisuse analüüsi esimene ja teine etapp terve maksumeetmete kategooria puhul igasuguse praktilise tähtsuse. See ei tähenda siiski, et olenevalt käsitletava meetme tüübist ja maksustamissüsteemist, millesse see kuulub, ei võiks võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel kasutada osalt teistsuguseid kriteeriume, nagu ma allpool põhjalikumalt selgitan.

46. Eeltoodut arvesse võttes peab võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel minu arvates tingimata alustama vaidlusaluse meetme analüüsist, täpsemalt ettevõtjate vahel vahetegemisest, mida see meede oma kindlaksmääratud kriteeriumide alusel ette näeb.

47. Nende kriteeriumide kindlaksmääramine, mille alusel ettevõtja olukorda eristatakse teise ettevõtja omast ning kohaldatakse seetõttu tema suhtes teisi maksuõigusnorme, kuulub liikmesriigi seadusandja kaalutusõiguse alla. Seda kaalutusõigust piiravad abi kohta käivad eeskirjad, mis tulevad mängu siis, kui samade omadustega olukordade suhtes kehtivad õigusnormid, mille kohaldamine põhjustab maksusoodustuse saamisel diskrimineerimist. Sellises kontekstis võimaldab see, kui võtta valikulisuse analüüsimisel lähtepunktiks vaadeldava meetme kohaldamisel tekkiv vahetegemine ettevõtjate vahel, võrdlussüsteemi kindlaksmääramist konkretiseerida.

48. Meetme ja selle kohaldamise tagajärgede uurimisel saab tegelikult välja selgitada nii ettevõtjate rühmad, kelle vahel vahet tehakse, kui ka teguri, millest eristamine on tingitud. Teisisõnu võimaldab selline uurimine kindlaks teha „kelle vahel“ ja „mille suhtes“ erinev

⁷² Olen täiesti teadlik, kui keeruline ülesanne see on ning kui kaalukad on nende argumendid, kes leiavad, et võrdlussüsteem ei ole (ega saagi olla) midagi muud kui subjektiivse valiku tulemus. Võttes aga arvesse, kui keskse positsiooni see mõiste on maksumeetmete valikulisuse analüüsis saanud, on „sellega elamise“ võimaluste otsimine minu hinnangul siiski otstarbekam kui püüda selle praktilise kasutamise objektiivseid raskusi jätkuvalt tõendada.

⁷³ Vt kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas *Andres vs. komisjon* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 106).

⁷⁴ Selle kohta vt R. Ismer ja S. Piotrowski, *Selectivity in Corporate Tax Matters After World Duty Free: A Tale of Two Consistencies Revisited*, Intertax, 2018, lk 156–158.

kohtlemine esineb. Erinevus võib näiteks olla seotud teatud õigusliku kontseptsiooni või konkreetse maksustamissüsteemi reguleerimisaspektidega või olla isegi osa liikmesriigi maksusüsteemist kui tervikust.

49. Selles kontekstis on võrdlussüsteemi kindlakstegemine üldiselt lihtsam siis, kui ettevõtjatel tehakse vahet *ad hoc*-maksustamissüsteemi – näiteks äsja kehtestatud keskkonnatasu – raames, näiteks kohtuasjades, milles tehti 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED⁷⁵ (edaspidi „kohtuotsus ANGED“) ja 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus British Aggregates vs. komisjon⁷⁶ (edaspidi „kohtuotsus British Aggregates“). Sellistel juhtudel tehakse vahet, mis on kas maksustamise olemuslik osa või selle kohaldamistingimustega lahutamatult seotud, konkreetse ja eraldiseisva normikogumi seisukohalt, mida kujutab endast kõnealune maksustamissüsteem. See normikogum on meetme valikulisuse hindamisel võrdlussüsteem. Keerulisem on aga juhul, kui vaadeldav meede kuulub varasema maksustamisüsteemi raames ühte või mitmesse allsüsteemi, näiteks kohtuasjades, milles tehti kohtuotsused Andres ja A-Brauerei, või osutub eraldiseisvaks õigusnormiks. Sellisel juhul tuleb vaadeldavast meetmest lähtudes naasta asjaomast valdkonda reguleeriva normikogumi juurde, jälgides, et see kogum oleks korraga nii ühtne kui ka täielik. See võib kattuda üldise maksustamissüsteemi kui tervikuga või mõne sellesse kuuluva allsüsteemiga või hoopis vaadeldava meetme endaga, kui tegemist on õigusnormiga, millel on oma õiguslik loogika, ja kui sellest väljaspool ei ole võimalik ühtset normikogumit kindlaks teha. Kui kontrollitav meede on asjaomase liikmesriigi üldise maksusüsteemiga lahutamatult seotud, tuleb viidata sellele süsteemile.

50. Viimaks olen seisukohal, et võrdlussüsteem tuleb kindlaks teha võistlevas menetluses asjaomase liikmesriigiga, lähtudes asjaomaste normide sisust, struktuurist, neist koosneva süsteemi ülesehitusest ja nende omavahelistest suhetest, mitte liikmesriigi seadusandja eesmärkidest. Seda on vaja nii sellepärast, et metodoloogiliselt määratakse need eesmärgid kindlaks eraldi etapis, mis järgneb võrdlussüsteemi kindlaksmääramise etapile, kui ka selleks, et kindlakstegemine oleks võimalikult objektiivne, nagu eespool märgitud.⁷⁷

51. Eeltoodut arvesse võttes asun käsitlema kriitikat, mille kumbki apellant on oma apellatsioonkaebuse ainsa väite osade raames esitanud.

2) WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa esimene punkt ja Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebuse ainsa väite esimene osa

52. WDFG väidab oma apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa esimeses punktis ja Hispaania Kuningriik oma apellatsioonkaebuse ainsa väite esimeses osas, et Üldkohus on vaidlusaluse otsuse põhjendused asendanud, kasutades teistsugust võrdlussüsteemi kui komisjon. Kui komisjon määras võrdlussüsteemiks rahalise firmaväärtuse maksustamislahendust käsitlevad eeskirjad, siis Üldkohus lisas analüüsi alusel, mis oli komisjoni omast sisuliselt erinev, sellesse süsteemi ka mitterahalise firmaväärtuse maksustamislahenduse.⁷⁸

⁷⁵ C-236/16, EU:C:2018:291.

⁷⁶ C-487/06 P, EU:C:2008:757.

⁷⁷ Nagu näha kohtujurist Saugmandsgaard Øe ettepanekust kohtuasjas A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punktid 149–159), lisab seadusandja eesmärkide arvessevõtmine võrdlussüsteemi kindlaksmääramisse (veel ühe) subjektiivse teguri, rääkimata sellest, et see muudab selle toimingut tohutult palju keerulisemaks. Märgin lisaks, et selles Euroopa Kohtu otsuse põhistuse osas, mis puudutab võrdlussüsteemi kindlaksmääramist, ei ole jällegi elavast arutlust asjasse puutuvate õigusnormide eesmärkide üle, millele kohtujurist Saugmandsgaard Øe oma ettepanekus viitab.

⁷⁸ Eriti viitab WDFG vaidlustatud kohtuotsuse punktidele 92 ja 140.

53. Märjini selle kohta, et ELTL artiklis 263 ette nähtud seaduslikkuse kontrolli raames on Euroopa Kohtul ja Üldkohtul pädevus lahendada hagi, mille aluseks on pädevuse puudumine, olulise menetlusnormi rikkumine, EL toimimise lepingu või selle rakendusnormi rikkumine või võimu kuritarvitamine. ELTL artiklis 264 on ette nähtud, et kui hagi on põhjendatud, tunnistatakse asjasse puutuv õigusakt tühi. Seega ei tohi Euroopa Kohus ja Üldkohus asendada vaidlustatud õigusakti vastu võtnud organi põhjendusi enda omadega.⁷⁹ 27. jaanuari 2000. aasta kohtuotsuses *DIR International Film jt vs. komisjon*⁸⁰ täpsustas Euroopa Kohus siiski, et „Üldkohus võib tühistamishagi lahendamisel tõlgendada vaidlustatud õigusakti põhjendusi teisiti kui selle akti kehtestaja või teatud asjaoludel koguni lükata akti kehtestaja ametliku põhjenduse tagasi“, kuigi see on välistatud, „kui selleks ei ole mingisugust sisulist põhjendust“.⁸¹

54. Apellantide väidetud, et Üldkohus võttis oma analüüsi aluseks teistsuguse võrdlussüsteemi kui see, mille oli vaidlusaluses otsuses valinud komisjon, ei ole esmapilgul täiesti põhjendamatut. Nagu WDFG ja Hispaania Kuningriik õigesti märgivad, ütleb komisjon vaidlusaluse otsuse põhjenduses 96 nimelt, et „asjakohane võrdlusraamistik kõnealuse meetme hindamiseks“ on Hispaania üldises äriühingu tulumaksu süsteemis sätestatud „*rahalise firmaväärtuse maksustamislahendust käsitlevad eeskirjad*“.⁸² Vaidlustatud kohtuotsuse punktides 70, 92 ja 140 märgib Üldkohus seevastu, et komisjon võttis valikulisuse analüüsis võrdlusraamistikuks *firmaväärtuse maksustamislahenduse*, ning täpsustab punktis 92, et komisjon ei „piiranud seda raamistikku ainult rahalise firmaväärtuse maksustamislahendusega“.

55. Põhjalikumalt analüüsid olen jõudnud siiski seisukohale, et Üldkohus ei ole vaidlusalust otsust sugugi moonutanud ega ka selle otsuse põhjendusi asendanud. Kõnealune väiteosa punkt keskendub vaidlusaluse otsuse ja vaidlustatud kohtuotsuse terminite lahknevusele, mis erinevalt sellest, mida väidavad apellandid, ei võrdu kahe sisuliselt erineva võrdlussüsteemi määramisega, nagu komisjon õigesti rõhutab.

56. Et saada ettekujutus sellest, kuidas komisjoni analüüs ning sellele Üldkohtus antud tõlgendus sisuliselt kokku langevad, tuleb pöörduda vaidlusaluse otsuse põhjenduse 89 juurde, mida Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 70 kordas. Komisjon, kes osutab juba ette järeldusele, millele ta valikulisuse analüüsi tulemusel jõuab, vastab selles lõigus Hispaania valitsuse argumentidele, mille kohaselt peab võrdlussüsteem jääma muus riigis kui Hispaanias asuvas äriühingus osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse maksustamise piiresse. Ta väljendab selgelt, et tema arvates tuleb vaidlusalust meetet „hinnata ettevõtte tulumaksu süsteemi üldsätete taustal seoses olukordadega, kus firmaväärtuse tekkimine annab maksueelise“, ning täpsustab, et tema seisukohta selgitab tõdemus, et „rahalise firmaväärtuse amortiseerimist võimaldavad olukorrad ei hõlma kõikide sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevate maksumaksjate“ kategooriat.

57. Komisjoni mõttekäik on minu arvates ühemõtteline. Lähtepunkt on sedastus, et vaidlusalune õigusnorm näeb osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse amortiseerimise ette ainult juhul, kui osalus omandatakse äriühingus, mille asukoht ei ole Hispaanias. Selle sedastuse põhjal tekkis komisjonil küsimus, kas on võimalik, et vaidlusalune meede on valikuline, kuna see toob kaasa nende ettevõtjate diskrimineerimise, kes omandavad samamoodi osalusi, kuid äriühingutes, mille

⁷⁹ Vt 27. jaanuari 2000. aasta kohtuotsus *DIR International Film jt vs. komisjon* (C-164/98 P, EU:C:2000:48, punkt 38), 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus *British Aggregates vs. komisjon* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 141) ja 24. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus *Frucona Košice vs. komisjon* (C-73/11 P, EU:C:2013:32, punkt 89).

⁸⁰ C-164/98 P, EU:C:2000:48.

⁸¹ Punkt 42.

⁸² Kohtujuristi kursiiv.

asukoht on Hispaanias. Valikulisuse hindamisel kasutatav võrdlussüsteem peab järelikult hõlmama õigusnorme, mis reguleerivad sellistest omandamistest tuleneva firmaväärtuse maksustamist. Nagu ilmneb eelviidatud põhjendusest 89, lähtub komisjon aga eeldusest, et Hispaania raamatupidamis- ja maksusüsteemi põhimõtete kohaselt tuleb Hispaanias asuvas äriühingus osaluse omandamisest tuleneva rahalise firmaväärtuse suhtes kohaldada samu eeskirju, mis reguleerivad firmaväärtust üldiselt⁸³ ning mille kohaselt tuleb see eraldi immateriaalse varana kirjendada niipea, kui omandatav äriühing omandava äriühingu kontrolli alla läheb,⁸⁴ ja seda võib amortiseerida ainult pärast äriühendust⁸⁵. Selle kasuks räägib sõnaselgelt vaidlusaluse otsuse põhjendus 99, kus komisjon kinnitab, et Hispaanias saab firmaväärtust – üldises mõttes, seega mitte ainult rahalist firmaväärtust – maksustamisel „eraldi kirjendada ainult pärast äriühendust“, täpsustades seejärel kohe, et „[k]ui äriühingu äritegevus omandatakse aktsiate omandamise teel, [...] saab firmaväärtus tekkida üksnes juhul, kui omandav äriühing ühineb seejärel omandatava äriühinguga, mille üle ta siis kontrolli saavutab“. Vaidlusaluse otsuse põhjenduses 100 ütleb komisjon veel selgemalt, et „[k]ui rahaline firmaväärtus (st firmaväärtus, mis oleks kirjendatud äriühingute ühinemise korral) saab tekkida eraldi, isegi äriühenduse puudumise korral, on [...] tegemist erandiga võrdlussüsteemist“, täpsustades seejärel kohe, et „erand ei ole tingitud rahalise firmaväärtuse amortisatsiooniperioodi pikkusest võrrelduna tavapärase firmaväärtuse suhtes kohaldatava perioodi pikkusega, vaid kodumaiste ja piiriüleste tehingute erinevast kohtlemisest“.

58. Seega on vaidlusaluse otsuse loogika selline, et kui komisjon määrab selle otsuse põhjendustes 92–96 võrdlussüsteemiks „rahalise firmaväärtuse maksustamislahendust käsitlevad eeskirjad“, peab ta lisaks eeskirjadele, mis kehtivad spetsiifiliselt osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse amortiseerimise suhtes, silmas ka „Hispaania üldise ettevõtte tulumaksu süsteemi“ eeskirju, mis reguleerivad firmaväärtuse amortiseerimist üldiselt, kuna need pakuvad spetsiifilisemate eeskirjade hindamiseks asjakohast raamistikku.

59. Kui jätta kõrvale vaidlusaluses otsuses ja vaidlustatud kohtuotsuses kasutatud erinevad terminid, siis isegi kui möönda, et kohtuotsuse põhistus oleks selles küsimuses võinud olla selgem, ilmneb eeltoodust, et Üldkohtu valitud võrdlussüsteem ei ole teistsugune kui komisjoni viidatud. Seega ei ole Üldkohus vaidlusaluse otsuse põhjendusi enda omadega asendanud, otsuse sisu moonutanud ega seda valesti tõlgendanud. Vaidlustatud kohtuotsuse punktides 70, 92 ja 140 antud tõlgendus on vaidlusaluse otsuse olulistest osadest lähtuvalt põhjendatud.

60. Esitatud põhjustel leian seega, et WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa esimene punkt ja Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebuse ainsa väite esimene osa tuleb põhjendamatusel tõttu tagasi lükata.

3) WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa teine punkt ja Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebuse ainsa väite teine osa

61. WDFG esitab oma apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa teises punktis ja Hispaania Kuningriik oma apellatsioonkaebuse ainsa väite teises osas kaks eraldi allvaidet.

⁸³ Seoses sellega märgin, et vaidlusaluse otsuse põhjenduses 22 peab komisjon silmas TRLIS artikli 89 lõiget 3, mis puudutab Hispaania residendist äriühingutes osaluste omandamisest tuleneva rahalise firmaväärtuse amortiseerimist äriühenduse korral, seoses TRLIS artikli 11 lõike 4 kohaldamisega, mis näeb ette omandamisest tuleneva firmaväärtuse amortiseerimise tingimused, et määrata kindlaks äriühingu tulumaksuga maksustatav summa.

⁸⁴ Vt vaidlusaluse otsuse põhjendus 18.

⁸⁵ Vt vaidlusaluse otsuse põhjendus 19.

62. Neist esimeses, mille WDFG on esitanud esimese võimalusena, väidavad apellandid, et kui Üldkohus välistas, et vaidlusalune meede võiks olla omaette võrdlussüsteem, asendas ta vaidlusaluse otsuse põhjendused enda omadega. Sisuliselt väidavad nad, et kui komisjon heitis kõrvale hüpoteesi, et vaidlusalune meede kujutab endast omaette võrdlussüsteemi, väitis ta selle põhjenduseks üksnes seda, et piiriülestel ühinemistel ei ole õiguslikke takistusi, samas kui Üldkohus tugines vaidlustatud kohtuotsuse punktides 127–140 hoopis teistsugustele argumentidele.

63. Selle kohta märgin samamoodi, nagu tegi Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 70, et vaidlusaluse otsuse põhjenduses 89 väljendas komisjon seisukohta, et võrdlussüsteem ei saa piirduda vaidlusaluses meetmes kehtestatud rahalise firmaväärtuse maksustamislahendusega, kuna sellest meetmest saavad kasu ainult ettevõtjad, kes omandavad osaluse mitteresidendist äriühingutes, ning et hindamaks, kas sellega diskrimineeritakse ettevõtjaid, kes omandavad sama tüüpi osaluse, kuid residendist äriühingutes, on vaja võtta arvesse „äriühingu tulumaksu süsteemi [üldsätteid] seoses olukordadega, kus firmaväärtuse tekkimine annab maksueelise [...]“. Vaidlusaluse otsuse põhjendustes 92–96, mille põhjal apellandid väidavad, et põhjendused on asendatud, piirdus komisjon vastamisega Hispaania ametiasutuste seisukohtadele, millega seati kahtluse alla algatamisotsuses esialgu kindlaks määratud võrdlussüsteem, väites muu hulgas, et kuna välismaistes äriühingutes osalusi omandavad ettevõtjad on teistsuguses faktilises ja õiguslikus olukorras kui residendist äriühingutes osalusi omandavad ettevõtjad, tuleb vaidlusalust meedet lugeda omaette võrdlussüsteemiks. Kui komisjon oli tuvastanud, et neil argumentidel ei ole piisavat faktilist alust, jäi ta kindlaks sama võrdlussüsteemi juurde, mille ta oli määranud algatamisotsuses.

64. Vaidlusaluse otsuse põhjenduse 117 kohta, millele WDFG samuti viitab, märkin, et see asub valikulisuse analüüsi osas, mille komisjon esitab põhjendustes 92–114 sisalduva analüüsi „täiendamiseks“ ning mille alapealkiri on „[k]õnealuse meetme analüüs võrdlussüsteemi alusel seoses firmaväärtuse käsitlemisega tehingutes kolmandate riikidega“.⁸⁶ Hoolimata eelviidatud põhjenduse 117 kohast süsteemis, ilmneb selle sõnastusest aga, et sealsed sedastused on tehtud pigem vaidlusaluse meetmega kehtestatud soodustust saavate ning selle kohaldamisalast välja jäävate ettevõtjate olukorra sarnasuse hindamise raames, mis, nagu nägime, kuulub valikulisuse analüüsi teise etappi, või ka selle küsimuse hindamise raames, kas „Hispaania osalustega seotud tehingute [...] [ja] kolmandate riikidega seotud tehingute [erinev maksustamine]“ on põhjendatud, mis kuulub seevastu kolmandasse etappi. Sama saab minu arvates öelda Hispaania Kuningriigi viidatud 12. jaanuari 2011. aasta otsuse põhjenduste 114 ja 115 kohta, nagu ilmneb selgelt ka neile eelnevast põhjendusest 113, kus komisjon täpsustab, et ta on „uurinud erinevate ELi mittekuuluvate riikide õigusakte lihtsalt selleks, et kontrollida Hispaania ametiasutuste väiteid ilmsete õiguslike takistuste olemasolu kohta piiriüleste äriühenduste moodustamisel. *Selline uurimine ei anna siiski alust tunnistada asjaolu, et sellised takistused võiksid põhjendada asjaomasel juhul erinevate võrdlussüsteemide kasutamist*“.⁸⁷ Erinevalt Hispaania Kuningriigi väidetust on komisjoni järgitud menetluskäik, kus ta analüüsib eraldi otsuses väljaspool liitu asuvatesse äriühingutesse investeerivate ettevõtjate olukorda, selliste ettevõtjate ja Hispaania residendist äriühingutesse investeerivate ettevõtjate sarnasuse hindamise aspektist või nende kahe ettevõtjate kategooria ebavõrdse kohtlemise põhjendatuse hindamise aspektist täiesti õigustatud ning sellega on täielikus kooskõlas kasutada laiemat võrdlusraamistikku kui see, mida kujutab endast vaidlusalune meede.

⁸⁶ Vt vaidlusaluse otsuse põhjendus 89 ja punkt A.2.

⁸⁷ Kohtujuristi kursiiv.

65. Kui komisjon välistas selle, et valikulisuse analüüsil võiks võrdlussüsteemiks lugeda vaidlusalust meetet, ei olnud välistamise põhjus vastupidi apellantide väidetule mitte piiriüleste ühenduste takistuste eitamine, vaid komisjoni seisukoht, et seda meetet tuleks hinnata laiema normikogumi taustal, mis hõlmab nii eeskirju, mis on kohaldatavad rahalise firmaväärtuse amortiseerimise suhtes residendist äriühingutes osaluse omandamise korral, kui ka põhimõtteid, mis kehtivad üldse firmaväärtuse amortiseerimise kohta ja millega need eeskirjad on komisjoni hinnangul kooskõlas, kuna neis eeskirjades on ette nähtud, et firmaväärtuse saab maha arvata ainult juhul, kui omandamisele järgneb äriühendus. Sellist järeldust kinnitavad minu arvates algatamisotsuse põhjendused 17–22, millele komisjon on vaidlusaluse otsuse punktides 92–96 Hispaania Kuningriigi argumente ümber lükates mitu korda viidanud.

66. Eeltoodud kaalutlustest lähtuvalt leian seega, et esimene allväide, millega väidetakse, et Üldkohus on vaidlustatud kohtuotsuse punktides 127–140 põhjendusi asendanud, tuleb põhjendamatusse tõttu tagasi lükata.

67. Teises allväites, mille WDFG on esitanud teise võimalusena, väidavad apellandid, et Üldkohtu „asendav“ arutluskäik, mille põhjal ta välistab, et vaidlusalune meede võiks olla omaette võrdlussüsteem, rikub õigusnormi. Esiteks märgivad nad, et vaidlusaluse meetme eesmärk on tagada Hispaanias ja välismaal omandatud osaluste neutraalne maksustamine ning seega ei saa meetme eesmärki taandada ühe konkreetse probleemi lahendamisele, mida aga märgib Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 139. Teiseks väidavad nad, et Üldkohtu mõttekäik viib selleni, et meetme valikulisust hakatakse hindama erinevalt olenevalt sellest, kas liikmesriigi seadusandja on otsustanud kehtestada eraldi maksu või muuta üldmaksu, seega olenevalt kasutatud normitehnikast.

68. Vaidlustatud kohtuotsuse punktist 94 ilmneb, et Üldkohus püüab punktides 95–141 esitatud arutluskäiguga vastata WDFG argumendile, et komisjon oleks pidanud piiriüleste äriühenduste moodustamisel ilmnevate takistuste tõttu määrama võrdlussüsteemiks vaidlusaluse meetme.

69. Selle arutluskäigu võib jagada kolmeks osaks.

70. Esimene osa, mis on punktides 95–108, käsitleb üldiselt küsimust, milliseid meetodeid valikulisuse analüüsi esimeses etapis võrdlussüsteemi kindlaksmääramiseks kasutada. Punktis 98 märgib Üldkohus, et võrdlusraamistiku sisulisel piiritlemisel arvestatakse põhimõtteliselt seoseid analüüsitava meetmega, ning punktis 102, mille eel on analüüsitud 8. septembri 2011. aasta kohtuotsust *Paint Graphos*⁸⁸ (edaspidi „kohtuotsus *Paint Graphos*“) ja 8. septembri 2011. aasta kohtuotsust komisjon *vs. Madalmaad*⁸⁹ (edaspidi „kohtuotsus komisjon *vs. Madalmaad*“), nendib ta, et „lisaks seose olemasolule vaidlusaluse meetme ja tavapärase süsteemi eesmärkide vahel võimaldab nimetatud süsteemi sisulist ulatust piiritleda ka meetme ja süsteemi kohaldamisalasse kuuluvate olukordade sarnasuse kontrollimine“. Üldkohus jätkab punktides 103 ja 104 märkimisega, et kuna just nende olukordade sarnasus lubab ka järeldada, et on tehtud erand, kui vaidlusaluse meetmega hõlmatud olukordi käsitatakse teisiti kui tavapärase süsteemiga hõlmatud olukordi, võib „[valikulisuse analüüsimeetodi] kahte esimest etappi puudutav mõttekäik tervikuna teatud juhtudel viia ühtaegu tavapärase süsteemi määratlemiseni ja selle tuvastamiseni, et on tehtud erand“.

⁸⁸ C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550.

⁸⁹ C-279/08 P, EU:C:2011:551.

71. Oma mõttekäigu teises osas, mis asub vaidlustatud kohtuotsuse punktides 109–125, analüüsis Üldkohus sama kohtuotsuse punktides 95–108 kirjeldatud meetoditega, kas lähtudes tavapärase süsteemi eesmärgist, mille on tuvastanud komisjon, on ettevõtjad, kes omandavad osalusi residendist äriühingutes, ja ettevõtjad, kes omandavad osalusi mitteresidendist äriühingutes, sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. See sarnasuse analüüs, mida tavaliselt tehakse valikulisuse analüüsi teises etapis, toodi niisiis juba esimesse etappi ning Üldkohus tegi võrdlussüsteemi õige piiritlemise selle tulemusest sõltuvaks (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 109). Selle analüüsi tulemusel jõudis Üldkohus järeldusele, et „ettevõtjad, kes omandavad osalusi mitteresidendist äriühingutes, [on] firmaväärtuse maksustamislahendusega taotletava eesmärgi seisukohalt ettevõtjatega, kes omandavad osalusi residendist äriühingutes, sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 122) ning et kui komisjon käsitas „tavapärase süsteemina firmaväärtuse maksustamislahendust, mitte vaidlusaluse meetmega kehtestatud rahalise firmaväärtuse maksustamislahendust“, tegi ta seda põhjendatult (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 123). Olles märkinud, et kuna selline meede „lubab firmaväärtust amortiseerida osaluse omandamisel mitteresidendist äriühingutes, kui ei ole loodud äriühendust, siis käsitab see neid tehinguid erinevalt võrreldes osaluse omandamisega residendist äriühingutes, samas kui need kaks tehinguliiki on tavapärase süsteemiga taotletava eesmärgi seisukohast sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 124), lõpetab Üldkohus oma arutluskäigu selle osa, lükates WDFG argumendid tagasi ning mitte ainult need, mis kritiseerivad võrdlussüsteemi piiritlemist valikulisuse analüüsi esimeses etapis, vaid ka need, mis puudutavad vaidlusaluse meetme erandlikkuse tuvastamist teises etapis, kinnitades „seoste esinemist nende kahe etapi vahel või mõnel juhul, nagu käesolevas asjas, isegi sama arutluskäiku“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 125).

72. Viimaks analüüsib Üldkohus oma arutluskäigu kolmandas osas, mis asub punktides 126–141, kas „[h]oolimata sellest, et esineb maksustamissüsteem, mis on seotud vaidlusaluse meetmega, ja arvestades eesmärki, mille seisukohast tehingud, millele seda meetet ei kohaldata, on sarnases olukorras tehingutega, millele seda kohaldatakse, [...] [võib see] meede [...] selle eriomaste tunnuste tõttu ja seega olenemata mis tahes võrdlevast analüüsist, moodustada üksi iseseisva võrdlusraamistiku“.

73. Apellandid ei kritiseeri meetodeid, mille Üldkohus on esitanud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 95–108. Selle kohta piirdun niisiis märkusega, et neis punktides kirjeldatud esimese ja teise etapi sulandamine ei ole minu arvates kooskõlas ei kohtuotsustega *Paint Graphos*⁹⁰ ja komisjon *vs.* *Madalmaad*,⁹¹ millele tugines Üldkohus, ega Euroopa Kohtu hilisema kohtupraktikaga, kus tehakse neil etappidel selget vahet ning mille kohaselt tuleb võrdlussüsteem piiritleda enne selle süsteemi eesmärgi kindlakstegemist ning eesmärk teha kindlaks enne nende ettevõtjate tuvastamist, kes on vaidlusalusest meetmest kasu saavate ettevõtjatega sarnases

⁹⁰ Selle kohtuotsuse punktis 49, kus on esimest korda formuleeritud kolmeetapiline analüüsimeetod, selgitab Euroopa Kohus seda, mida on hilisemas kohtupraktikas pidevalt korratud, nimelt et kõigepealt tuleb kindlaks teha üldkohaldatav või „tavapärane“ maksustamissüsteem ning alles seejärel tuvastada, kas asjaomane meede on selle süsteemi erand, kontrollides, kas see meede teeb vahet ettevõtjatel, kes on selle süsteemi enda eesmärkide seisukohast sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras. Seejärel järgis Euroopa Kohus selle kohtuotsuse punktides 50–62 seda meetodit rangelt, tunnistades esiteks õiguslikuks võrdlusaluseks äriühingu tulumaksu (punkt 50), teiseks tuvastades, et ühistute vabastamine sellest maksust on erand (punktid 51 ja 52), ning hinnates, kas selliste ühingute olukorda saab pidada äriühingute omaga sarnaseks (punktid 54–62). Viimaks mainis Euroopa Kohus punktis 64 ka valikulisuse analüüsi kolmanda etapi eesmärki.

⁹¹ Kohtuotsuses komisjon *vs.* *Madalmaad* rakendab Euroopa Kohus – küll väiksema süstemaatilise rangusega – samasugust analüüsimeetodit nagu kohtuotsuses *Paint Graphos*, lugedes kõigepealt võrdlussüsteemiks liikmesriigi õigusnormid, millega kehtestatakse ettevõtjatele, kes oma tegevusega tekitavad NO_x-heitkoguseid, kohustused neid heitkoguseid piirata või vähendada (punkt 64), ning tuvastades seejärel, et nende õigusnormide keskkonnanäesmärgi ning õhusaaste kontrollimise eesmärgi seisukohalt on meetmest abi saavad ettevõtjad ja selle kohaldamisalast välja jäetud, kuid samasuguste NO_x-heitkoguste vähendamise kohustustega ettevõtjad üksteisega sarnases olukorras. Vt ka kohtujurist Mengozzi ettepanek kohtuasjas komisjon *vs.* *Madalmaad* (C-279/08 P, EU:C:2010:799, punktid 43 ja 44).

olukorras. Selline sulandumine, mis oli tõenäoliselt tingitud vaidlusaluse otsuse ja WDFG argumentide ülesehitusest, teeb maksumeetmete valikulisuse analüüsi käsitlevast kohtupraktikast ilmneva niigi keerulise raamistiku minu arvates veel keerulisemaks. Nagu eespool nägime:⁹² kuigi on tähtis, et võrdlussüsteemi kindlaksmääramine oleks seotud vaadeldava meetme ning selles kehtestatud eristustega, tuleb seda teha võimalikult objektiivselt, see tähendab, võtmata juba selles etapis arvesse süsteemi eeldatavat eesmärki või seda, kas vaadeldavast meetmest kasu saavate ja selle kohaldamisalast välja jäetud ettevõtjate olukord on tegelikult sarnane.

74. Argumente, mille apellandid oma väiteosade kõnealuste punktide raames on esitanud ning millega nad kritiseerivad Üldkohtu arutluskäigu teist osa ehk vaidlustatud kohtuotsuse punkte 109–125, käsitletakse kummagi apellatsioonikaebuse ainsa väite nende osade raames, mis kritiseerivad konkreetset võrdlussüsteemi eesmärgi kindlaksmääramist.

75. Mis puutub selle arutluskäigu kolmanda osa ehk vaidlustatud kohtuotsuse punktide 126–141 vastastesse argumentidesse, tuleb need minu arvates tagasi lükata.

76. Esiteks olen ma vastupidisel seisukohal kui apellandid, et Üldkohtu analüüs, mille põhjal ta järeldas, et vaidlusalune meede ei saa „selle eriomaste tunnuste tõttu“ moodustada üksi iseseisvat võrdlusraamistikku,⁹³ ei põhine sellel, millise juriidilise lahenduse valis Hispaania seadusandja, kes ei võtnud vaidlusaluse süsteemi kehtestamiseks vastu spetsiaalset maksuseadust, vaid piirdus äriühingu tulumaksu seaduse muutmisega.

77. Kui Üldkohus tuvastas esiteks, et see meede on kõigest „ulatuslikuma maksu, [...] rakendamise erieeskiri“,⁹⁴ ja sellega ei ole kehtestatud „selgelt piiritletud maksustamissüsteem, mis teenib spetsiifilisi eesmärke ja erineb [...] kõigist teistest maksustamissüsteemidest“,⁹⁵ ning märkis teiseks, et see meede on „erand üldreeglist, mille kohaselt ainult äriühenduste loomisega võib kaasneda firmaväärtuse amortiseerimine“, lähtus ta nimelt vaidlusaluse meetme eesmärgist ja mõjust, mitte ainult vormilistest kaalutlustest.

78. Selle kohta märgin, et kuigi on muidugi tõsi, et nagu märgivad apellandid, on Euroopa Kohus leidnud, et kasutatud seadusandlikule meetodile tuginemisest „ei piisa [...] selleks, et valikulisuse tingimuse analüüsimiseks määratleda asjasse puutuvat võrdlusbaasi, välja arvatud, kui riikliku sekkumise vorm on määravalt olulisem kui selle tagajärjed“,⁹⁶ on ta kohtuotsuse WDFG punktis 77 ka täpsustanud, et see, et „[maksumeede] oleks erand üldisest maksustamissüsteemist, [on meetme valikulisuse analüüsimisel] täiesti asjakohane, kui sellest tulenevalt eristatakse kahte ettevõtjate kategooriat, keda [...] koheldakse erinevalt, [...], samas kui need kaks kategooriat on süsteemi eesmärgi seisukohast sarnases olukorras“⁹⁷. Seega ei saa Üldkohtule ette heita, et ta oleks vaidlusalust meedet erandlikuks tunnistanud lähtunud puhtalt selle normitehnilisest lahendusest. Märgin ka, et kohtuotsuses Andres tühistas Euroopa Kohus Üldkohtu otsuse, mis oli selle kohtuotsusega päädinud kohtuasjas vaidlustatud, just sellepärast, et Üldkohus ei olnud tunnistanud komisjoni kindlaksmääratud võrdlussüsteemi erandiks üldkohaldatavast eeskirjast.

⁹² Vt käesoleva ettepaneku punkt 50.

⁹³ Vt punkt 126.

⁹⁴ Vt vaidlustatud kohtuotsuse punkt 134.

⁹⁵ Vt vaidlustatud kohtuotsuse punkt 127.

⁹⁶ Vt kohtuotsus Andres, punkt 92.

⁹⁷ Vt ka kohtuotsuse Andres punkt 93.

79. Vaidlustatud kohtuotsuse punkti 137 viimane lause, kus on nenditud, et vaidlusaluse meetme näol „ei ole tegemist äriühingu tulumaksu muutmisega, mis oleks kõnealuse süsteemi suhtes iseseisev“, kinnitab veelgi, et Üldkohus ei lähenenud teemale puhtformaalselt, kuna ta möönab kaudselt, et hoolimata Hispaania seadusandja kasutatud normitehnilisest lahendusest, oleks see meede võinud olla omaette süsteem, kui see oleks vastanud selleks vajalikele sisulistele tingimustele. Vastupidi WDFG väidetule ei anna miski alust arvata, et Üldkohus oleks oma loogikat järgides valikulisust siis teisiti analüüsinud, kui Hispaania seadusandja oleks kehtestanud Hispaanias ja välismaal osaluste omandamisele eraldi sõltumatud maksud, selle asemel et äriühingu tulumaksu reformida. Nagu ma eespool märkisin, on Üldkohus nähtavasti hoopis seisukohal, et võrdlussüsteemi kindlakstegemisel tuleb välja selgitada, millised maksukohustused on kõnealusest meetmest kasu saavatel ettevõtjatel ja millised kõnealuse meetmega eeldatavasti diskrimineeritavatel ettevõtjatel, olgu need kohustused siis osa sellest üldisest süsteemist või sätestatud spetsiaalsetes maksuseadustes.

80. Teiseks, mis puutub sellesse, et apellandid ei pea õigeks, et Üldkohus tugines vaidlustatud kohtuotsuse punktides 129 ja 130 kohtujurist Warneri ettepanekule kohtuasjas Itaalia *vs.* komisjon⁹⁸ (edaspidi „kohtujurist Warneri ettepanek“), märgin ma kõigepealt, et nad ei ürita oma argumentidega kritiseerida mitte seda asjaolu ennast, et Üldkohus teeb üldistusi ettepanekust, mille kohaselt ei saa maksumeede olla iseseisev võrdlussüsteem, „kui selle eesmärk on lahendada konkreetne probleem“,⁹⁹ vaid järeldust – millele Üldkohus jõudis vaidlustatud kohtuotsuse punktis 138 –, mille kohaselt on piiriülestel äriühendustel firmaväärtuse maksustamise jaoks tekkivate takistuste tagajärgede kõrvaldamine „konkreetne probleem“, ning selle kõrval ka käesoleva kohtuasja võrdsustamist eelviidatud ettepanekus käsitletud vaidlusega.

81. Järgmiseks märgin, et kui Üldkohus välistas, et vaidlusalune meede võiks olla omaette süsteem, siis vastupidi apellantide seisukohale ei teinud ta seda mitte meetme eesmärgi „konkreetsuse“ põhjal, vaid nagu on selgelt näha vaidlustatud kohtuotsuse punktides 135 ja 136, hoopis asjaolu põhjal, et see meede on „erand üldreeglist, mille kohaselt ainult äriühenduste loomisega võib kaasneda firmaväärtuse amortiseerimine,“ ja mõeldud üldreegli kohaldamisest tingitud ebasoodsate tagajärgede leevendamiseks, ning lähtudes tõdemusest, et see meede ei tee osaluse omandamisest uut üldkriteeriumi, millega korraldada firmaväärtuse maksustamislahendust, vaid „võimaldab [...] firmaväärtust amortiseerida ainult osaluse omandamisel mitteresidendist äriühingutes“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 136). Seega ei lugenud Üldkohus lõppkokkuvõttes määravaks vaidlusaluse meetme eesmärgi „piiratust“, hoolimata sellest, mida ta märgib oma analüüsi lõpetuseks vaidlustatud kohtuotsuse punktis 139, millele keskendusid apellandid.

82. Sellistel asjaoludel on apellantide argumendid, millega nad püüavad esiteks kritiseerida käesoleva juhtumi võrdsustamist sellega, mida käsitleti kohtuasjas, milles tehti kohtujurist Warneri ettepanek, ning teiseks näidata, et vaidlusaluse meetme eesmärk on neutraalse maksustamise põhimõtte kaitsmine, mitte „konkreetsuse probleemi“ lahendamine, minu arvates ebapiisavad, et lükata ümber Üldkohtu mõttekäiku, mis on esitatud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 126–141.

⁹⁸ 173/73, ei avaldata, EU:C:1974:52, lk 728.

⁹⁹ Märgin ka, et eespool viidatud kohtujurist Warneri ettepanek sisaldab üksikasjalikumalt hinnangut kohtuasjas 173/73 käsitletud meetmele, mis seisnes teatavate sotsiaalkindlustusmaksete ajutises vähendamises tekstiilisektoris ning mille eesmärk oli tasakaalustada halvemust, mida varasem süsteem oli suure naistöötajate osakaaluga sektoritele põhjustanud. Kohtujurist Warner välistas võimaluse, et see meede kujutaks endast sõltumatut maksunormistikku, mitte ainult sellepärast, et selle abil püüti tegeleda konkreetse tööstussektori olukorraga, vaid ka võttes arvesse selle ajalist piiratust, seda, et meede oli kõnealuse tööstussektori „ümberstruktureerimise, ümberkorralduse ja muutmise“ seaduse lahutamatu osa, ning tõdemust, et see ei põhinenud üldistel kriteeriumidel, mis võtaks arvesse naistöötajate osakaalu eri tööstusharudes.

83. Kõigil eeltoodud põhjustel olen seisukohal, et WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa teine punkt ja Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebuse ainsa väite teine osa tuleb põhjendamatusse tõttu tagasi lükata.

4) WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa kolmas punkt

84. Oma apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa kolmandas punktis väidab WDFG esiteks, et Üldkohtu kasutatud võrdlussüsteem on meelevaldselt piiritletud, kuna ei ole selge, millist kriteeriumi kasutades tehti kindlaks see ühtne raamistik, kuhu vaidlusalune meede kuulub.

85. Nagu komisjon, olen ka mina seisukohal, et selline väide tuleb tagasi lükata ning et mõttekäiku, mille tulemusel Üldkohus määras kõnealusel juhul võrdlusraamistikuks firmaväärtuse maksustamise eeskirjad, mille alusel äriühingu tulumaksu summa kindlaks määratakse, ja kinnitas vaidlusaluses otsuses tehtud analüüsi selles osas sisuliselt, on see kohus piisavalt põhjendanud. Piirdun selles suhtes käesoleva ettepaneku punktidele 56–58 viitamisega.

86. Teiseks väidab WDFG, et Üldkohus määras oma piiritletud võrdlussüsteemi raames selle, mis on reegel, ja selle, mis on erand, valesti ja põhjendamatult kindlaks. Selle apellandi sõnul eksis Üldkohus, leides vaidlustatud kohtuotsuse punktis 135, et reegel on see, et firmaväärtust amortiseerida ei saa – kuigi nii TRLIS artikli 12 lõige 6 kui ka sama seaduse artikli 89 lõige 5 seda lubavad –, ning et vaidlusaluse meetmega on kehtestatud erand sellest reeglist. Üldkohus on WDFG arvates reegli ja erandi segi ajanud, just nagu kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Andres.

87. Ka see kriitika tuleb minu arvates tagasi lükata. Nagu juba märgitud, kinnitas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 135 vaidlusaluses otsuses esitatud analüüsi, mille kohaselt on Hispaania maksuõiguses firmaväärtuse amortiseerimine reeglina lubatud ainult äriühenduste korral, sealhulgas siis, kui tegemist on residendist äriühingutes osaluste omandamisest tuleneva rahalise firmaväärtusega, nagu on ette nähtud TRLIS artikli 89 lõikes 3. Seega ei ole üldreegliks, millest vaidlusalune meede teeb erandi, mitte rahalise firmaväärtuse amortiseerimata jätmine, nagu paistab väitvat WDFG, vaid vastupidi, põhimõte, mille kohaselt on amortiseerimine reeglina võimalik üksnes äriühenduse puhul – põhimõte, mille Üldkohus järeldab sätetest firmaväärtuse maksustamise kohta äriühingu tulumaksuga, olgu siis tegemist sätetega, mis puudutavad firmaväärtuse amortiseerimist ettevõtte omandamise korral või siis sätetega, mille alusel saab amortiseerida rahalist firmaväärtust, mis tuleneb residendist äriühingutes osaluste omandamisest, millele järgneb ühinemine. Argument, mille Hispaania valitsus esitas ametliku uurimismenetluse käigus ning millele WDFG oma kirjalikes seisukohtades viitab – nimelt, et Hispaania õiguses on firmaväärtuse amortiseerimine reegliks ning see, kui rahalist firmaväärtust, mis tuleneb residendist äriühingutes osaluste omandamisest ilma sellele järgneva ühinemiseta, ei amortiseerita, on pigem erand – ei ole sellises kontekstis oluline, kuna see ei saa kummutada Üldkohtu eeldust, nimelt et Hispaania õiguses on firmaväärtuse amortiseerimise tingimus üldiselt äriühenduse toimumine.

88. Eeltoodud kaalutlustest lähtuvalt olen seisukohal, et ka WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa kolmas punkt tuleb põhjendamatusse tõttu tagasi lükata.

2. WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite teine osa ja Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebuse ainsa väite kolmas osa: viga selle eesmärgi kindlaksmääramisel, millest lähtuvalt viiakse läbi võrreldavuse analüüs

89. Kriitika, mida WDFG esitab oma apellatsioonkaebuse ainsa väite teises ja Hispaania Kuningriik enda kolmandas osas, puudutab vaidlustatud kohtuotsuse punkte 143–164 ning sellega püütakse seada kahtluse alla kohtuotsuse põhjendusi, milles Üldkohus määras kindlaks võrdlussüsteemi eesmärgi ning võrdles selle eesmärgi seisukohast vaidlusaluse meetmega kehtestatud soodustust saavate ettevõtjate olukorda selle kohaldamisalast välja jäetud ettevõtjate olukorraga.

a) Vastuvõetavus

90. Komisjon väidab, et WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite teine osa ja Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebuse ainsa väite kolmas osa on tervenisti vastuvõetamatud. Oma vastuväite kinnituseks esitab ta kaks põhjendust. Esimene põhjendus kattub sellega, mis esitati WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa ning Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese ja teise osa kohta ja mida on käesoleva ettepaneku punktides 31–34 juba käsitletud. Neis viidatud punktides esitatud kaalutluste põhjal leian, et see põhjendus tuleb tagasi lükata kõigi WDFG ja Hispaania Kuningriigi argumentide suhtes, mis on esitatud kummagi apellatsioonkaebuse ainsa väite kõnealustes osades.

91. Oma teises põhjenduses väidab komisjon aga, et need argumendid on vastuvõetamatud, kuna nad puudutavad faktiküsimusi, mille hulka liikmesriigi õiguse sisu ja ulatuse kindlaksmääramine kuuluvad.

92. Selle kohta märgin, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole faktide ja tõendite hindamine küll õigusküsimus, mis iseenesest alluks apellatsioonimenetluses Euroopa Kohtu kontrollile, välja arvatud juhul, kui neid fakte ja esitatud tõendeid on moonutatud, ent kui Üldkohus on faktid tuvastanud või neid hinnanud, on Euroopa Kohus vastavalt ELTL artiklile 256 siiski pädev kontrollima nende faktide õiguslikku kvalifikatsiooni ja neist tuletatud õiguslikke tagajärgi.¹⁰⁰ Niisiis on Euroopa Kohus apellatsioonimenetluses pädev kontrollima üksnes seda, kas liikmesriigi õigusele Üldkohtu poolt antud hinnangus, mis kujutab riigiabi valdkonnas endast faktilistele asjaoludele antavat hinnangut, on seda õigust moonutatud.¹⁰¹ Kuna apellatsioonimenetluses kujutab selle analüüsimine, kuidas Üldkohus on Euroopa Liidu õiguse sätte alusel selle liikmesriigi õigusnormi õiguslikult kvalifitseerinud, endast õigusküsimust, kuulub see aga Euroopa Kohtu pädevusse.¹⁰²

93. Järelikult tuleb argumendid, mille WDFG ja Hispaania Kuningriik on esitanud Hispaania õigusnormide – nende õigusnormide, mille põhjal Üldkohus luges võrdlussüsteemi eesmärgiks „maksustamise ja raamatupidamise tulemi paralleelsuse“ – *sisu või ulatuse* kohta, vastuvõetamatuks tunnistada, kui moonutamise kohta ei esitata konkreetseid ja tõendatud

¹⁰⁰ Vt kohtuotsus Andres, punkt 77 ja seal viidatud kohtupraktika.

¹⁰¹ Vt kohtuotsus Andres, punkt 78, ning samamoodi 3. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Prantsusmaa vs. komisjon (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 79 ja seal viidatud kohtupraktika), 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Comunidad Autónoma del País Vasco jt vs. komisjon (C-66/16 P–C-69/16 P, EU:C:2017:999, punkt 98) ning 20. septembri 2018. aasta kohtuotsus Hispaania vs. komisjon (C-114/17 P, EU:C:2018:753, punkt 75).

¹⁰² Vt kohtuotsus Andres, punkt 78, ning samamoodi 3. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Prantsusmaa vs. komisjon (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 83) ning 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punktid 61–63).

väiteid.¹⁰³ Kui argumendid peaks seevastu püüdma seada kahtluse alla selle eesmärgi valikut, mille seisukohalt vaidlusaluse meetme alusel soodustust saavate ning selle kohaldamisalast väljajäetud ettevõtjate olukorda hinnata, tuleks need aga tunnistada vastuvõetavaks. Just nagu „võrdlussüsteemi“ määramine valikulisuse tingimuse analüüsimise esimeses etapis lähtub liikmesriigi õigusnormide õiguslikust kvalifitseerimisest liidu õigusnormi alusel, lähtub sellest ka selle „eesmärgi“ kindlaksmääramine, mille seisukohalt analüüsida sarnasust selle analüüsi teises etapis.¹⁰⁴

b) Sisulised küsimused

94. Oma apellatsioonkaebuse ainsa väite teises osas vaidleb WDFG esiteks vastu vaidlustatud kohtuotsuse punktides 143, 150, 155 ja 156 sedastatule, mille kohaselt on Euroopa Kohtu praktika ebajärjekindel selle suhtes, kumma eesmärgi seisukohast tuleb asjaomase meetme kasu saavate ja selle kohaldamisalast välja jäetud ettevõtjate olukorda võrrelda: kas meetme enda eesmärgist või süsteemi eesmärgist, kuhu meede kuulub. WDFG arvates peavad need eesmärgid nimelt kokku langema ja kui ei lange, siis sellepärast, et liikmesriigi seadusandja on kehtestanud maksusüsteemi raames meetme, mis selle loogikale ei vasta.

95. Selles suhtes piirdun märkimisega, et see kriitika ei mõjuta kuidagi vaidlustatud kohtuotsuse õiguspärasust. WDFG ei vaidle nimelt järelduse vastu, millele Üldkohus jõudis vaidlustatud kohtuotsuse punktis 156 – nimelt et kõige uuema kohtupraktika kohaselt tuleb valikulisuse analüüsi teises etapis sarnasust analüüsida, võttes arvesse selle võrdlussüsteemi eesmärki, mille osa vaadeldav meede on, mitte meetme enda eesmärki –, vaid piirdub nentimisega, et ühe või teise eesmärgi valimine ei ole oluline, kuna põhimõtteliselt peavad need kokku langema.

96. Teiseks väidab WDFG, et Üldkohus eksis, leides vaidlustatud kohtuotsuse punktis 121, et äriühingu tulumaksu eesmärk on tagada „maksustamise ja raamatupidamise tulemi paralleelsus“. Selline väide ei ole mitte ainult meelevaldne, vaid ka täiesti põhjendamatu, kuna kõik äriühingu tulumaksud on juba definitsiooni kohaselt raamatupidamise tulemist eraldiseisvad. Mis puutub konkreetsemalt firmaväärtuse amortiseerimist käsitlevatesse sätetesse, ei ühenda TRLI Sis sätestatud juhtusid mitte eesmärk tagada sidusus firmaväärtuse maksustamislahenduse ja raamatupidamisarvestuse vahel, vaid eesmärk vältida topeltmaksustamist ja tagada neutraalne maksustamine. Kõnealusel juhul langevad Üldkohtu piiritletud võrdlussüsteemi ja vaidlusaluse meetme eesmärk seega kokku. Lisaks rõhutab WDFG, et tuleb ette juhtusid, mil firmaväärtuse amortisatsioon ei ole maksude ja raamatupidamise aspektist paralleelne. Oma apellatsioonkaebuse ainsa väite kolmandas osas teeb Hispaania Kuningriik samasugust kriitikat ning põhjendab seda argumentidega, mis kattuvad suures osas WDFG omadega.

97. Eeltoodud kriitika on minu arvates vastuvõetamatu, kuna sellega püütakse seada kahtluse alla seda, kuidas Üldkohus on Hispaania õiguse sisu ja ulatuse tuvastanud. Kõigi selle põhjenduseks esitatud argumentidega püütakse nimelt kahtluse alla seada vaidlustatud kohtuotsuse punktides 116–120 sedastatut, mille kohaselt „[s]ellel, et firmaväärtuse maksustamislahendus põhineb kriteeriumil, kas äriühendus on või ei ole loodud, on seos raamatupidamisloogikaga“. Nende sedastuste alusel järeldas Üldkohus sama kohtuotsuse punktis 121, et firmaväärtuse maksustamislahenduse eesmärk on „tagada teatav sidusus“ firmaväärtuse maksustamislahenduse ja raamatupidamisarvestuse vahel ning et seega ei ole firmaväärtuse maksustamislahenduse

¹⁰³ Praegusel juhul ei ole sellist väidet otsesõnu esitatud ning hoolimata eriti Hispaania esitatud argumentidest, ei ilmne minu hinnangul toimiku materjalidest selgelt, et liikmesriigi õigusnorme oleks moonutatud, erinevalt sellest, mida nõuab kohtupraktika, 20. septembri 2018. aasta kohtuotsus Hispaania vs. komisjon (C-114/17 P, EU:C:2018:753, punkt 75).

¹⁰⁴ Vt analoogia alusel kohtuotsus Andres, punkt 80.

„eesmärk [...] kompenseerida piiriülestel äriühendustel tekkivaid takistusi või tagada eri liiki osaluste omandamise võrdne kohtlemine“. Eelviidatud sedastused, mis lähtuvad Üldkohtu antud tõlgendusest Hispaania maksu- ja raamatupidamispõhimõtetele firmaväärtuse valdkonnas, ei allu apellatsioonimenetluses Euroopa Kohtu kontrollile, välja arvatud juhul, kui peaks väidetama ja tõendatama, et neid põhimõtteid on moonutatud.

98. Kolmandaks kritiseerivad WDFG ja Hispaania Kuningriik lisaks eeltoodule ka vaidlusaluse otsuse põhjenduste asendamist seoses võrdlussüsteemi eesmärgi kindlaksmääramisega. Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 121 nimetatud eesmärki „tagada teatav sidusus firmaväärtuse maksustamislahenduse ja raamatupidamisarvestuse vahel“ ei ole nende väitel mainitud ei vaidlusaluses otsuses ega seisukohtades, mille Hispaania Kuningriik haldusmenetluses esitas.

99. Selle kriitikaga tuleb minu arvates nõustuda. Tuleb nimelt rõhutada, et üheski vaidlusaluse otsuse osas ei ütle komisjon, et tema kindlaksmääratud võrdlussüsteemi eesmärk oleks teatava sidususe säilitamine firmaväärtuse maksustamislahenduse ja raamatupidamisarvestuse vahel. Üldkohus küll kinnitab vaidlusaluses otsuses sedastatut, kui ta märgib, et firmaväärtuse maksustamislahendus põhineb kriteeriumil, kas äriühendus on loodud või ei ole (punktid 116 ja 118), ning selgitab selle otsuse põhjendustele 19 ja 99 viidates, et see tuleneb asjaolust, et vara omandamise või varalise sissemakse tegemise järel, mille tulemusel moodustub sõltumatu üksus, või ka ühinemise või jagunemise järel „kirjendatakse firmaväärtus, mis on selliselt omandatud vara soetusmaksumuse ja turuväärtuse vahe, eraldi immateriaalse varana äriühendusega loodud ettevõtte raamatupidamisarvestuses“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 117). Samamoodi on sellega, mida märkis komisjon vaidlusaluses otsuses (vt eriti põhjendused 97–100), kooskõlas ka vaidlustatud kohtuotsuse punktis 116 sedastatu, mille kohaselt on firmaväärtuse maksustamislahendusel seos raamatupidamisloogikaga. Seda, et Hispaania äriühingu tulumaksu seaduses sisalduvate firmaväärtuse maksuamortisatsiooni eeskirjade eesmärk on sidusus firmaväärtuse maksustamislahenduse ja raamatupidamisarvestuse vahel ning et selle eesmärgi seisukohalt on Hispaania äriühingutesse investeerivate ettevõtjate olukord mitteresidendist äriühingutesse investeerivate ettevõtjate omaga sarnane, järeldab Üldkohus siiski sellest otsusest täiesti sõltumatult ja lähtudes sellest, kuidas ta ise Hispaania maksu- ja raamatupidamiseeskirju tõlgendab.

1) Põhjenduste asendamist puudutava kriitika põhjendatuse tagajärjed

100. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et kui Üldkohtu otsuse põhjendustest ilmneb liidu õiguse rikkumine, kuid resolutsioon on muude õiguslike asjaoludega põhjendatud, siis ei saa selline rikkumine kaasa tuua kohtuotsuse tühistamist ja põhjendused tuleb asendada muude põhjendustega.¹⁰⁵ Seega tuleb uurida, kas hoolimata Üldkohtu tehtud veast tuleb hagi, mille WDFG Üldkohtule esitas, esimese väite teise osaväite osa, milles ta väidab, et komisjon ei ole tõendanud, et residendist äriühingutes ja mitteresidendist äriühingutes osaluse omandamine on vaidlusaluse meetmega taotletava neutraalse maksustamise eesmärgi seisukohalt sarnased, igal juhul tagasi lükata.

¹⁰⁵ 9. juuni 2011. aasta kohtuotsus Comitato „Venezia vuole vivere“ jt vs. komisjon (C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 118 ja seal viidatud kohtupraktika).

101. Seoses sellega meenutan kõigepealt, et käesoleva ettepaneku punktides 13–15 viidatud kohtupraktika kohaselt tuleb valikulisuse analüüsi teises etapis sarnasust analüüsida, lähtudes võrdlussüsteemi eesmärgist, mitte vaidlusaluse meetme omast. Üldkohtusse tagasisaatmise menetluses väitis WDFG, et kõnealusel juhul langevad need eesmärgid kokku ja mõlemal juhul on selleks neutraalne maksustamine.

102. Kuigi komisjon märkis vaidlusaluses otsuses, et vaidlusalusel meetmel on ka Hispaania ettevõtjate rahvusvahelise konkurentsivõime suurendamise eesmärk (põhjendus 112), uuris ta siiski, kas seda saab õigustada neutraalse maksustamise põhimõttega. Nagu WDFG ise Üldkohtule esitatud hagiavalduses märkis, välistas komisjon selle õigustatuse, põhjendades seda kahel viisil. Esiteks lükkas komisjon tagasi Hispaania Kuningriigi argumendi, mille kohaselt on välisinvesteeringute erinev kohtlemine vajalik piiriülestel ühinemistel esinevate takistuste tõttu. Need argumendid on vaidlusaluse otsuse põhjendustes 92–95, osas, mis puudutab võrdlussüsteemi kindlaksmääramist. Teiseks leidis ta, et nii või teisiti ei ole vaidlusalune meede proportsionaalne (vaidlusaluse otsuse põhjendused 107–114 ja 118).

103. Vaidlusaluse otsuse tekstist ei ilmne aga, et komisjon oleks omistanud oma kindlaksmääratud võrdlussüsteemile WDFG väidetavat neutraalse maksustamise eesmärki. Määramata sõnaselgelt kindlaks selle süsteemi eesmärki, leidis komisjon sisuliselt, et Hispaania äriühingutesse investeerivad ning välismaistesse äriühingutesse investeerivad ettevõtjad on omavahel sarnases olukorras, pidades silmas vaidlusaluse meetmega kehtestatud süsteemi, mis nägi erandina võrdlussüsteemist ette rahalise firmaväärtuse amortiseerimise ka juhul, kui osaluse omandamisele ei järgne ühinemist.¹⁰⁶ Teisisõnu leidis komisjon, et vaidlusaluse meetmega kehtestatud vahetegemine, nimelt see, et residendist äriühingutes osalusi omandavad ettevõtjad peavad firmaväärtuse amortiseerimiseks tingimata ühinema, ent ettevõtjad, kes omandavad osalusi välismaistes äriühingutes, saavad selle amortiseerimise võimaluse *automaatselt*, olenemata sellest, kas osaluse omandamise eesmärk on ühinemine, ning sellest, kas on tõendeid sellisele ühinemisele seatud tegelike takistuste kohta, võib kujutada endast diskrimineerimist, kui Hispaania Kuningriik ei suuda seda põhjendada.

104. Kuigi selline menetluskäik ei pruugi tunduda olevat päris kooskõlas valikulisuse kolmeetapilise analüüsiga, nii nagu seda on täpsustatud hilisemas kohtupraktikas alates kohtuotsusest *Paint Graphos*, mis tehti pärast vaidlusalust otsust, ei pea seda otsust minu arvates pelgalt sel põhjusel tühistama.

105. Nagu muide märgib selgelt ka Hispaania, on vaidlusalune meede parandusmeede, mis aitab tuua ilmsiks selle, kui ebasoodne mõju on üldiselt firmaväärtuse maksustamislahendusel, mille kohaselt on amortiseerimine lubatud ainult äriühenduste puhul (või konsolideeritud aruannete kontrollimise ja esitamise korral). Seega kaldub see lahendus juba olemuslikult maksustama soodsamalt teatavat ettevõtjate kategooriat, kõnealusel juhul neid, kes teevad teatud tüüpi investeeringuid, nagu märkis kohtuotsuse WDFG punktides 62 ja 119 ka Euroopa Kohus eelduse kohta, et muidu kannataksid need ettevõtjad tavapärase süsteemi kohaldamise tõttu. Olenemata kohtupraktikas sõnastatud süstemaatilistest suunistest, olen aga seisukohal, et sedalaadi meetmetega kehtestatud vahetegemist tuleb põhimõtteliselt hinnata, jälgides nende aluseks olevate faktiliste eelduste tõesuse kõrval ka seda, kas nad on proportsionaalsed ja sobivad taotletava eesmärgi saavutamiseks, niisiis valikulisuse analüüsi kolmandas etapis, kus kontrollitakse, kas erandmeetmega kehtestatud ebavõrdset kohtlemist, mis tundub esmapilgul valikuline, õigustab selle maksusüsteemi laad või ülesehitus, millesse meede kuulub. Selline

¹⁰⁶ Niiviisi võib tõlgendada mitut vaidlusaluse otsuse lõiku, vt eelkõige põhjendused 89–91.

kontrollimine oleks aga süsteemselt välistatud, kui valikulisuse analüüsi teises etapis piisaks, kui võtta võrdlussüsteemi eesmärgiks, millest lähtuvalt eristatavate olukordade sarnasust analüüsida, üldine neutraalse maksustamise eesmärk, mille alla kuulub kõnealuse meetmega tehtud paranduse spetsiifiline eesmärk.

106. Neutraalne maksustamine on üks eesmäärke, mida taotleavad kõik maksustamissüsteemid, ning pole kahtlust, et sellisest põhimõttest oli ajendatud ka firmaväärtuse maksustamissüsteem Hispaania äriühingu tulumaksu raames. Nagu Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 146 ja 147 õigesti märkis, ei ole sellise süsteemi eesmärk „võimaldada ettevõtjatel saada sellist maksusoodustust nagu firmaväärtuse amortiseerimine, kui neil tekib raskusi, mis takistavad äriühenduste loomist“. Pigem taotletakse seda vaidlusaluse meetmega. WDFG osaväitega nõustumine tähendaks seega, et valikulisust puudutava hiljutise kohtupraktikaga vastuollu minnes mõõndaks, et valikulisuse analüüsi teises etapis tuleb sarnasust analüüsida lähtuvalt vaidlusaluse meetme eesmärgist, mitte võrdlussüsteemi omast, olenemata asjaolust, et seda eesmärki ei ole vaidlusaluses otsuses sõnaselgelt nimetatud, ja isegi siis, kui eesmärgiks peaks tunnistatama neutraalne maksustamine, nagu väidab WDFG.

2) Ettepanek WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite teise osa ning Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebuse ainsa väite kolmanda osa kohta

107. Eeltoodud kaalutlustest lähtudes soovitan Euroopa Kohtul tuvastada, et Üldkohus tõlgendas vaidlusalust otsust valesti, asendades selle otsuse põhjendused enda omadega, kuid et see viga ei saa kaasa tuua vaidlustatud kohtuotsuse tühistamist, kuna WDFG osaväide, millega seoses see viga tehti, tuleb nii või teisiti tagasi lükata.

108. WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite teine osa ja Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebuse ainsa väite kolmas osa tuleb seega minu arvates tervenisti tagasi lükata.

3. WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite kolmas osa ja Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebuse ainsa väite neljas osa: õigusnormi rikkumine tõendamiskoormise jaotamisel

109. Apellandid väidavad, et kuna Üldkohus ei uurinud valikulisuse analüüsi esimeses kahes etapis, millised ettevõtjad on võrdlussüsteemi eesmärgi, nimelt neutraalse maksustamise seisukohalt sarnases olukorras, ning nõudis selle uurimist kolmandas etapis, pööras ta tõendamiskoormise ümber, kuna komisjonile langeb see ainult kahes esimeses etapis.

110. See väiteosa tuleb minu arvates tagasi lükata, kuna selle eeldus on, et apellandid on tõendanud, et Üldkohus tegi võrdlussüsteemi eesmärki kindlaks määrates vea, tunnistades selleks eesmärgiks firmaväärtuse maksustamislahenduse ja raamatupidamisarvestuse sidususe, mitte neutraalse maksustamise. Käesoleva ettepaneku punktides 92 ja 93 olen ma aga jõudnud järeldusele, et väiteosad, millega omistatakse Üldkohtule selline viga, tuleb tunnistada vastuvõetamatuks, kuna nendega püütakse seada kahtluse alla see, kuidas Üldkohus Hispaania õigust tõlgendas, sellist tõlgendust samastatakse välja kujunenud kohtupraktikas aga faktilistele asjaoludele antud hinnanguga.¹⁰⁷

¹⁰⁷ Vt käesoleva ettepaneku punktid 92 ja 93.

111. WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite kolmas osa ja Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebuse ainsa väite neljas osa tuleb seega lugeda faktiliselt põhjendamatuks.

4. WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite neljas osa: proportsionaalsus

112. Oma apellatsioonkaebuse ainsa väite neljanda osaga väidab WDFG, et Üldkohus asus analüüsima vaidlusaluse meetme proportsionaalsust, olemata enne hinnanud selle meetme *prima facie* valikulisust lähtuvalt võrdlussüsteemi õigest eesmärgist.

113. See väiteosa põhineb nagu eelminegi eeldusel, nagu oleks tuvastatud, et Üldkohus tegi vea vaidlusaluse meetme kohaldamisalasse kuuluvate ja sellest välja jäävate ettevõtjate sarnasuse analüüsimisel lähtuvalt võrdlussüsteemi õigest eesmärgist. Minu hinnangul tuleb see tagasi lükata samadel põhjustel, mida ma nimetasin käesoleva ettepaneku punktides 110 ja 111.

5. WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite viies osa: põhjuslik seos

114. Täiendava võimalusena väidab WDFG, et vaidlustatud kohtuotsuse põhjendustes, mis puudutavad valikulisuse analüüsi kolmandat etappi, rikkus Üldkohus õigusnormi, nõudes Hispaania Kuningriigilt tõendamist, et välismaal ühinemise võimatuse ja välismaal osaluse omandamise vahel on põhjuslik seos. Esiteks väidab WDFG, et neis kohtuotsuse põhjendustes on lisatud selline analüüsi aspekt, mida vaidlusaluses otsuses ei ole ning mis on pealegi vastuolus otsuse *ratio decidendi*ga, ning teiseks, et Üldkohtu nõutud tõendeid on võimatu esitada.

115. Kõnealune väiteosa puudutab vaidlustatud kohtuotsuse punkte 180–189, kus Üldkohus, kes lähtus tõdemusest, et vaidlusalune meede „põhineb [...] paratamatult eeldusel, et ettevõtjad, kes soovivad korraldada piiriüleseid ühinemisi ega saa seda teha äriühendustel tekkivate [...] takistuste tõttu, omandavad reeglina osalusi mitteresidendist äriühingutes või vähemalt hoiavad osalusi, mis on juba omandatud“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 180), järeldas, et Hispaania Kuningriik, kelle ülesanne on vaidlusaluse meetmega võrdlussüsteemist tehtud erandit põhjendada, ei ole seda eeldust tõendanud. Sisuliselt leidis Üldkohus, et kuna osaluse omandamine ei ole sama tehing, mis ühinemine, ega ole ka selle alternatiiv, annab vaidlusalune meede tegelikult eelise ettevõtjatele, kes kavatsesid välismaistesse äriühingutesse investeerida, kuid kelle eesmärk ei ole tingimata ühineda, tähendab, teistele ettevõtjatele kui need, kes Hispaania Kuningriigi väitel firmaväärtuse amortiseerimise üldreeglite ebasoodsate tagajärgede all kannatavad.

116. Selle kohta märgin esmalt, et kuigi Üldkohus järeldas selle väiteosaga vaidlustatud punktides, et Hispaania Kuningriik ei ole tõendanud, et vaidlusalune meede neutraliseeriks tavapärase süsteemi oletatavalt kahjustavad tagajärjed, jätkas ta siiski oma analüüsi, lähtudes eeldusest, et see on tõendatud (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 190 ja 198). Nagu vaidlustatud kohtuotsuse punktis 199 sõnaselgelt öeldud, ei ole selles väiteosas kritiseeritud põhjendused seega ainsad põhjendused, millest Üldkohus järeldas, et komisjon ei eksinud, leides, et Hispaania Kuningriik ei ole vaidlusaluse meetmega kehtestatud eristust põhjendanud. Seetõttu kinnitaksid seda järeldust isegi siis, kui vaadeldava väiteosaga nõustuda, teised põhjendused (mis on esitatud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 190–199). Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb aga, et apellatsioonimenetluses on vaidlustatud kohtuotsuse ammendavuse huvides esitatud põhjenduse vastu suunatud väide siis, kui kohtuotsuse resolutsioon on muude õiguslike asjaoludega

põhjendatud, edutu ja tuleb seetõttu tagasi lükata.¹⁰⁸

117. Märgin ka, et kuigi on tõsi, et vaidlustatud kohtuotsuse punktides 180–189 esitatud mõttekäiku ei ole vaidlusaluses otsuses samade sõnadega väljendatud, ei ole see mõttekäik erinevalt sellest, mida väidab WDFG, siiski selle otsuse *ratio decidendi*’ga vastuolus. Vastupidi, see sobib täiuslikult loogikaga, mille põhjal komisjon leidis, et vaidlusalune meede ei ole kooskõlas ega proportsionaalne väidetava eesmärgiga neutraliseerida firmaväärtuse amortiseerimise tavapäraste eeskirjade ebasoodsat mõju ettevõtjatele, kes omandavad välismaistes äriühingutes osalusi ning kellel on piiriülene ühinemine võimatu.¹⁰⁹ Mis puutub Üldkohtu nõutud tõendamise väidetavasse võimatusse, piirdun märkimisega, et nagu näha vaidlustatud kohtuotsuse punktides 188 ja 189, leidis Üldkohus sisuliselt, et vaidlusaluse meetme neutraliseerivat toimet ei ole tõendatud, kuna see meede on nii ebatäpne ja ebamäärane, et ei ole võimalik kindlaks teha, kas selles ette nähtud soodustusest saab kasu üldistest eeskirjadest kahju saanud ettevõtjate kategooria. Kui asjaomane liikmesriik väidab, et *prima facie* valikuline meede on mõeldud tasakaalustamiseks, on aga loogiline, et tal tuleb esitada andmeid, mille põhjal saaks selle kindlaks teha, ning nende puudumisel ei saa meedet õigustatuks pidada.

118. Eeltoodud põhjustel on WDFG ainsa väite viies osa minu arvates edutu ja teise võimalusena põhjendamatu.

6. WDFG apellatsioonkaebuse ainsa väite kuues osa: meetme jagatavus

119. Oma ainsa väite kuuenda osaga, mis on esitatud teise võimalusena, kritiseerib WDFG Üldkohut selle eest, et viimane lükkas tagasi tema väite vaidlusaluse otsuse tühistamise põhjenduseks, mis põhines sellel, et komisjoni analüüsis ei tehtud vähemus- ja enamusosaluste omandamisel vahet. WDFG rõhutab esiteks, et kõik tehingud, mille ta vaidlusaluse meetme alusel tegi, viisid sihtäriühingu üle kontrolli omandamiseni, ning teiseks, et Hispaania Kuningriik palus komisjonil neid kaht olukorda eraldi analüüsida. WDFG hinnangul ilmneb kohtupraktikast, et asjaomase liikmesriigi taotlusel on komisjon kohustatud käsitletava meetme osi eraldi analüüsima. See, et vaidlusalust meedet saab jagada eraldi osadeks, ilmneb isegi menetluskäigust, mille komisjon vaidlusaluse meetme analüüsimiseks valis, tehes selle kohta kolm eri otsust.¹¹⁰

120. Selle kohta märgin kõigepealt, et see väiteosa on suunatud vaidlustatud kohtuotsuse ammendavuse huvides esitatud põhjenduste vastu. WDFG argument, et komisjon on kohustatud eristama mitteresidendist äriühingutes osaluste omandamist, mis toob kaasa kontrolli saamise, ja muud laadi osaluste omandamist, lükati nimelt peamiselt tagasi selle kohtuotsuse punktis 205, kus Üldkohus nendib, et „firmaväärtuse maksustamislahenduse [ebajärjekindlus], mis on tingitud vaidlusalusest meetmest[,] jääks püsima ka juhul, kui ettevõtja saaks omandada ainult enamusosalusi mitteresidendist äriühingutes“. Seda, kas komisjon on kohustatud vaidlusaluse meetme kohaldamisalasse kuulunud eri tehingutel vahet tegema, analüüsib Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 206–215 üksnes *ad abundantiam*.

121. Igal juhul tuleb argumendid, mille WDFG esitab järelduse vastu, millele Üldkohus sellise analüüsi tulemusel jõudis, minu arvates ka sisuliselt tagasi lükata.

¹⁰⁸ Vt näiteks 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus ACEA vs. komisjon (C-319/09 P, ei avaldata, EU:C:2011:857, punkt 120 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹⁰⁹ Vt eelkõige vaidlusaluse otsuse põhjendus 91, millele viidatakse vaidlustatud kohtuotsuse punktis 189. Vt ka selle otsuse põhjendus 113.

¹¹⁰ Kolmas otsus on komisjoni 15. oktoobri 2014. aasta otsus (EL) 2015/314 riigiabi SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) kohta, mida Hispaania rakendas rahalise firmaväärtuse amortiseerimise suhtes välismaises ettevõtjas osaluse omandamisel (ELT 2015, L 56, lk 38) (edaspidi „15. oktoobri 2014. aasta otsus“).

122. Esiteks eristas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 208–211 õigesti käesolevat juhtu neist, mille kohta tehti 22. novembri 2001. aasta kohtuotsus *Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie vs. komisjon*¹¹¹ ja 9. juuni 2011. aasta kohtuotsus *Comitato „Venezia vuole vivere“ jt vs. komisjon*¹¹². Samuti ei puutu asjasse kohtuotsus *ANGED*, millele WDFG oma apellatsioonkaebuses samuti viitas. Õigusnormides, mida käsitleti selle kohtuotsusega päädinud põhikohtuasjas, kehtestati nimelt mitu eristuskriteeriumi, millest igäühe puhul kontrollis Euroopa Kohus, kas see on põhjustanud eri maksumaksjate kategooriate diskrimineerimist. Teiseks ei rikkunud Üldkohus minu hinnangul õigusnorme ka siis, kui ta leidis vaidlustatud kohtuotsuse punktis 211, et komisjonil ei ole kohustust vaidlusaluse meetme tagajärgi eraldi analüüsida nii, et see muudaks kontrollitava meetme sisu või kohaldamise tingimusi. Lõpuks viidatakse vaidlustatud kohtuotsuse punktis 221, mis WDFG arvates eitab võimalust jagada vaidlusalust meedet osadeks, tegelikult tingimustele, mis on nõutavad, et osalise tühistamise taotlust saaks rahuldada, ning välistatakse võimalus, et need tingimused oleks kõnealusel juhul täidetud, kuna „[vaidlusaluse] otsuse tühistamine osas, millega on tuvastatud riigiabi, muu hulgas ka enamusosaluse omandamise korral, tähendaks otsuse põhisisu muutmist“.

123. Eeltoodud põhjustel on WDFG ainsa väite kuues osa minu arvates edutu ja teise võimalusena põhjendamatu.

7. Ettepanek WDFG ja Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebuste kohta

124. Kõigist esitatud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku jätta WDFG ja Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebused täies ulatuses rahuldamata.

C. Komisjoni taotlus põhjenduste asendamiseks

125. Juhuks, kui Euroopa Kohus peaks pidama WDFG apellatsioonkaebuse ainsat väidet põhjendatuks, palub komisjon Euroopa Kohtul põhjendused asendada ning tunnistada Üldkohtule esitatud hagi vastuvõetamatuks. Selle kohta meenutan, et kohtuotsuse WDFG järel esitas komisjon Üldkohtusse tagasisaatmise menetluses vastuvõetamatuse väite, väites esiteks, et WDFG-l ei ole hagi esitamise õigust, ning teise võimalusena, et tal ei ole selleks põhjendatud huvi. Lähtudes 26. veebruari 2002. aasta kohtuotsusest *nõukogu vs. Boehringer*¹¹³ (edaspidi „kohtuotsus *Boehringer*“), tunnistas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 30 siiski, et hagi sisuline läbivaatamine on põhjendatud, tegemata enne otsust selle vastuväite kohta.¹¹⁴

¹¹¹ T-9/98, EU:T:2001:271.

¹¹² C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368.

¹¹³ C-23/00 P, EU:C:2002:118, punkt 52.

¹¹⁴ Õiguskaitsevahendite läbivaatamise loogilise või loomuliku järjekorra muutmist, mis tuleneb nn Boehringeri kohtupraktika kohaldamisest juhul, kui liidu kohus jätab hagi sisulistel põhjustel rahuldamata, kuigi on esitatud vastuvõetamatuse väide – eriti kui see väide on avalikes huvides ja esitatud eraldi dokumendis, milles palutakse teha otsus, jättes asja sisuliselt läbi vaatamata –, on taunitud; vt näiteks kohtujurist Jääskineni ettepanek kohtuasjas *Šveits vs. komisjon* (C-547/10 P, EU:C:2012:565, punktid 46–54), kohtujurist Boti ettepanek kohtuasjas *Philips Lighting Poland ja Philips Lighting vs. nõukogu* (C-511/13 P, EU:C:2015:206, punktid 50–67), kohtujurist Mengozzi ettepanek kohtuasjas *SNCF Mobilités vs. komisjon* (C-127/16 P, EU:C:2017:577, punkt 163) ja ka kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri ettepanek kohtuasjas *nõukogu vs. Boehringer* (C-23/00 P, EU:C:2001:511, punktid 30–36). Kriitikale vaatamata kohaldavad Boehringeri kohtupraktikat jätkuvalt nii Üldkohus (vt viimati 11. novembri 2020. aasta kohtuotsus *AV ja AW vs. parlament*, T-173/19, ei avaldata, EU:T:2020:535, punkt 42) kui ka Euroopa Kohus (hiljutise kohaldamise kohta apellatsioonimenetluses vt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus *Club Hotel Loutraki jt vs. komisjon*, C-131/15 P, EU:C:2016:989, punkt 68).

126. Vastupidi sellele, mida väidab WDFG oma repliigis, ei ole komisjoni taotlus nõuetevastane, kuna see ei ole esitatud Euroopa Kohtu kodukorra artikli 176 lõikes 2 ette nähtud vastuapellatsioonkaebuse vormis. Kodukorra artikli 178 lõike 1 kohaselt tuleb vastuapellatsioonkaebuses nõuda Üldkohtu lahendi täielikku või osalist tühistamist. Kuna käesoleval juhul lahendas Üldkohus WDFG hagi *ilma* selle vastuvõetavuse üle otsustamata, ei oleks komisjon saanud vaidlustatud kohtuotsuse tühistamise nõudeid, mis põhineksid hagi *vastuvõetamatusel*, vastuapellatsioonkaebuse raames esitada.¹¹⁵ Seega on komisjon teinud minu arvates õigesti, vormistades oma taotluse põhjenduste asendamise taotlusena, ning see tuleb sisuliselt lahendada. Märgin ka, et kui Euroopa Kohus peaks leidma, et see taotlus ei vasta nõuetele, tuleks tal hagi vastuvõetamatuse väide, mille komisjon esimeses kohtuastmes esitas, sellest hoolimata lahendada vähemalt juhul, kui ta peaks pärast apellatsioonkaebuse rahuldamist ja vaidlustatud kohtuotsuse tühistamist otsustama käesolevat kohtuasja ise arutada ja lahendada see sisuliselt, rahuldades hagi. Seevastu juhul, kui Euroopa Kohus peaks samadel asjaoludel apellatsioonkaebuse rahuldamata jätma, jääb avatuks ka võimalus, mida Üldkohus kasutas, tuginedes kohtuotsusele Boheringer. Lõpetuseks osutan, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on Euroopa Kohus, kui talle on esitatud Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 56 alusel apellatsioonkaebus, kohustatud tegema vajaduse korral omal algatusel otsuse tühistamishagi vastuvõetavuse kohta ja seega avalikul huvil põhineva väite kohta, et eiratud on ELTL artikli 263 neljandas lõigus sätestatud tingimust, mille kohaselt võib hageja taotleda niisuguse otsuse tühistamist, mis ei ole talle adresseeritud, ainult siis, kui see teda otseselt ja isiklikult puudutab.¹¹⁶

127. Kuna mina soovitan Euroopa Kohtul apellatsioonkaebused rahuldamata jätta, piirdun järgmiseks ainult paari põgusa tähelepanekuga komisjoni taotluse kohta.

128. Esimese vastuvõetamatuse väitega, mille komisjon esitas esimese võimalusena, väidab ta, et WDFG ei ole tõendanud, et rahalise firmaväärtuse amortiseerimine, mida ta vaidlusaluse meetme alusel tegi, puudutas osaluse „otsest“ omandamist ehk ainsat vaidlusaluse otsusega hõlmatud omandamiste kategooriat, nagu on näha komisjoni 15. oktoobri 2014. aasta otsusest.¹¹⁷ See väide tuleb minu arvates tagasi lükata. Üldkohtu kantseleisse 14. mail 2010 saabunud hagiavaldusest ilmneb esiteks, et kui Autogrill España (praegune WDFG) amortiseeris kõnealusest tehingust – nimelt Briti äriühingus World Duty Free Europa 100% osaluse omandamisest 2008. aasta mais – tuleneva rahalise firmaväärtuse, tegi ta seda vaidlusaluse meetme kohaselt, ning teiseks, et Autogrill España nõuti niiviisi maha arvatud summad tagasi just vaidlusaluse otsusega. Neil asjaoludel, mida komisjoni vastuväide ei puuduta, paistab, et Hispaania ametiasutuste hinnangul oli Autogrill España ebaseaduslikuks tunnistatud abikava tegelik kasusaaja, kuigi sel ajal tõlgendasid Hispaania haldusasutused ja kohtud seda sätet veel nii,

¹¹⁵ Märgin ühtlasi, et käesolevates kohtuasjades ei ole tegemist ühegi kodukorra artikli 178 lõikes 2 käsitletud juhtumiga, mille kohaselt „võib vastuapellatsioonkaebuses nõuda ka Üldkohtule esitatud hagi vastuvõetavuse osas sõnaselgelt või vaikimisi tehtud otsuse tühistamist“.

¹¹⁶ Vt 29. novembri 2007. aasta kohtuotsus Stadtwerke Schwäbisch Hall jt. vs. komisjon (C-176/06 P, ei avaldata, EU:C:2007:730, punkt 18), 20. septembri 2018. aasta kohtuotsus Hispaania vs. komisjon (C-114/17 P, EU:C:2018:753, punkt 48), 29. juuli 2019. aasta kohtuotsus Bayerische Motoren Werke ja Freistaat Sachsen vs. komisjon (C-654/17 P, EU:C:2019:634, punkt 44). Kohustus omal algatusel kontrollida, kas Üldkohtule esitatud hagi vastuvõetavuse tingimused on täidetud, ei paista olevat Üldkohtule takistuseks Boehringeri kohtupraktika kohaldamisel (vt selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Club Hotel Loutraki jt vs. komisjon, C-131/15 P, EU:C:2016:989, punkt 68).

¹¹⁷ Selles otsuses käsitles komisjon vaidlusaluse meetme siduvat halduslikku tõlgendust (*consulta vinculante*), mille Hispaania ametivõimud olid vastu võtnud 21. märtsil 2012 ning mis oli kohaldatav tagasiulatuvalt. Pärast vaidlusaluse otsuse ja 14. jaanuari 2011. aasta otsuse vastuvõtmist lisas Hispaania TRLIS artikli 12 lõikesse 5 uue punkti, et tagada kooskõla komisjoni kahe eelnimetatud otsusega. Kuigi see oli tunnistatud ebaseaduslikuks ja ühisturuga kokkusobimatuks abiks, ei tühistatud TRLIS artikli 12 lõiget 5 ametlikult, kuna seda võib endiselt kohaldada ettevõtjate suhtes, kes on tuginenud õiguspärasele ootusele, et antud abi ei nõuta tagasi, ning kelle jaoks on eelviidatud otsustes ette nähtud üleminekuperiood (vt käesoleva ettepaneku 9. joonealune märkus ja 15. oktoobri 2014. aasta otsuse põhjendus 30). Otsese ja kaudse omandamise mõiste kohta vt selle otsuse põhjendused 25 ja 26.

et seda kohaldatakse üksnes otsese omandamise suhtes,¹¹⁸ ning et hagi esitamise ajal oli tal õigus esitada hagi selle otsuse peale, mille kohaselt oli talle adresseeritud abi tagastamismõue. Teine vastuvõetamatuse väide, mille komisjon on esitanud teise võimalusena ning milles väidetakse, et WDFG põhjendatud huvi on 15. oktoobri 2014. aasta otsuse vastuvõtmise tulemusel ära langenud, tuleb minu arvates samuti tagasi lükata. Isegi kui möönda, et Autogrill España tehtud tehing kuulub 2014. aasta otsuse kohaldamisalasse, kuna tegemist on kaudse omandamisega, on WDFG-l endiselt põhjendatud huvi vaidlusaluse otsuse vaidlustamiseks, vähemalt seni, kuni selle otsuse kohaselt tehtud tagastamismõuet ei ole kehtetuks tunnistatud.

V. Kohtukulud

129. Euroopa Kohtu kodukorra artikli 184 lõike 2 kohaselt otsustab Euroopa Kohus kohtukulude jaotamise, kui apellatsioonkaebus on põhjendamatu. Vastavalt kodukorra artikli 138 lõikele 1, mida kohaldatakse selle kodukorra artikli 184 lõike 1 alusel *mutatis mutandis* Euroopa Kohtu menetluses olevate Üldkohtu lahendite peale esitatud apellatsioonkaebuste lahendamisel, on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna teen Euroopa Kohtule ettepaneku jätta WDFG ja Hispaania Kuningriigi apellatsioonkaebused rahuldamata, siis tuleb minu arvates kohtukulud neilt välja mõista vastavalt komisjoni esitatud nõudele. Euroopa Kohtu kodukorra artikli 184 lõikes 4 on nähtud ette, et „kui esimeses astmes menetlusse astuja ei ole ise apellatsioonkaebust esitanud, saab temalt apellatsioonimenetluse kohtukulud välja mõista üksnes juhul, kui ta on osalenud Euroopa Kohtu menetluse kirjalikus või suulises osas. Kui nimetatud pool osaleb menetluses, võib Euroopa Kohus jätta tema kohtukulud tema enda kanda“. Seetõttu teen Euroopa Kohtule ettepaneku jätta Saksamaa Liitvabariigi kohtukulud tema enda kanda.

VI. Ettepanek

130. Kõigist eeltoodud kaalutlustest lähtuvalt teen Euroopa Kohtule ettepaneku jätta apellatsioonkaebused rahuldamata, mõista kohtukulud välja WDFG-lt ja Hispaania Kuningriigilt ning jätta Saksamaa Liitvabariigi kohtukulud tema enda kanda.

¹¹⁸ Vt 15. oktoobri 2014. aasta otsuse põhjendused 33–36.