



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

6. oktoober 2021 *

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

Kohtuasjas C-52/19 P,

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

Banco Santander SA, asukoht Santander (Hispaania), esindajad: *abogados* J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero ja A. Lamadrid de Pablo,

apellant,

teine menetlusosaline:

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

kostja esimeses kohtuastmes,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

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

kohtujurist: G. Pitruzzella,

kohtusekretär: ametnik L. Carrasco Marco,

arvestades kirjalikku menetlust ja 7. septembri 2020. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 21. jaanuari 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: hispaania.

otsuse

- 1 Banco Santander SA palub oma apellatsioonkaebusega tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 15. novembri 2018. aasta otsus Banco Santander vs. komisjon (T-227/10, ei avaldata, edaspidi „vaidlustatud kohtuotsus“, EU:T:2018:785), millega Üldkohus jättis rahuldamata tema hagi komisjoni 28. oktoobri 2009. aasta otsuse 2011/5/EÜ firmaväärtuse amortiseerimise kohta välismaises äriühingus osaluse omandamisel C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), mida Hispaania rakendas (ELT 2011, L 7, lk 48; edaspidi „vaidlusalune otsus“), artikli 1 lõike 1 ja teise võimalusena artikli 4 tühistamise nõudes.

I. Kohtuvaidluse taust

- 2 Vaidluse tausta, mida Üldkohus on kirjeldanud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 1–8, võib kokku võtta järgmiselt.
- 3 Euroopa Komisjon otsustas 10. oktoobril 2007 pärast mitut kirjalikku küsimust, mille Euroopa Parlamendi liikmed olid aastatel 2005 ja 2006 talle esitanud, ning kaebust, mille ta sai 2007. aastal ühelt eraettevõtjalt, algatada ELTL artikli 108 lõikes 2 sätestatud ametliku uurimismenetluse meetme suhtes, mis on ette nähtud Hispaania äriühingu tulumaksu seaduse (Ley del Impuesto sobre Sociedades) artikli 12 lõikes 5, mis lisati sellesse seadusse 27. detsembri 2001. aasta seadusega 24/2001, mis käsitleb maksu-, haldus- ja sotsiaalmeetmete vastuvõtmist (Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social; BOE nr 313, 31.12.2001, lk 50493), ja mida korrati kuninga 5. märtsi 2004. aasta seadusandlikus dekreedis 4/2004, millega kiidetakse heaks äriühingu tulumaksu seaduse konsolideeritud versioon (Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; BOE nr 61, 11.3.2004, lk 10951) (edaspidi „vaidlusalune meede“).
- 4 Vaidlusalune meede näeb ette, et Hispaania maksukohustuslasest äriühing võib „välismaises äriühingus“ vähemalt 5protsendilise osaluse omandamise korral, kui see on omandatud vähemalt aastaseks katkematuks ajavahemikuks, ettevõtja poolt tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksuga maksustatavast tulust amortisatsiooni vormis maha arvata sellest tuleneva firmaväärtuse. Meetmes on täpsustatud, et selleks, et äriühingut peetaks „välismaiseks äriühinguks“, peab ta olema maksustatud Hispaanias kohaldatava maksuga identse maksuga ja tema tulu peab peamiselt tulema äritegevusest välismaal.
- 5 Komisjon võttis vaidlusaluse otsuse vastu 28. oktoobril 2009, lõpetades sellega ametliku uurimismenetluse Euroopa Liidu siseste osaluste omandamise suhtes.
- 6 Selle otsusega tunnistas komisjon ühisturuga kokkusobimatuks vaidlusaluse meetme, mis seisnes maksusoodustuses, mis võimaldas Hispaania äriühingutel amortiseerida firmaväärtust mitteresidentide äriühingus osaluse omandamisel, kui seda kohaldati liidu piires asuvates äriühingutes osaluste omandamise suhtes (artikli 1 lõige 1), ning kohustas Hispaania Kuningriiki selle meetme alusel antud maksuvähendustele vastava abi tagasi nõudma (artikkel 4).
- 7 Komisjon jättis menetluse liiduväliste osaluste omandamise suhtes siiski avatuks ja Hispaania ametiasutused kohustusid esitama täiendavat teavet liiduvälistel piiriülestel ühinemistel esinevate takistuste kohta, millele nad olid viidanud.

II. Menetlus Üldkohtus ja vaidlustatud kohtuotsus

- 8 Hageja esitas Üldkohtu kantseleisse 18. mail 2010 saabunud hagiavalduse, milles nõudis vaidlusaluse otsuse artikli 1 lõike 1 ja teise võimalusena artikli 4 tühistamist.
- 9 Menetlus oli peatatud 13. märtsist kuni 7. novembrini 2014, mil Üldkohus tegi otsuse kohtuasjas, mis päädis kohtuotsusega *Autogrill España vs. komisjon* (T-219/10, EU:T:2014:939), ja tühistas vaidlusaluse otsuse. Menetlus peatati uuesti 9. märtsist 2015 kuni 21. detsembrini 2016, mil Üldkohus tegi otsuse kohtuasjades, mis päädis kohtuotsusega *komisjon vs. World Duty Free Group jt* (C-20/15 P ja C-21/15 P, edaspidi „kohtuotsus WDFG“, EU:C:2016:981).
- 10 Kohtuotsusega WDFG tühistas Euroopa Kohus 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuse *Autogrill España vs. komisjon* (T-219/10, EU:T:2014:939) ja 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuse *Banco Santander ja Santusa vs. komisjon* (T-399/11, EU:T:2014:938), saatis kohtuasjad tagasi Üldkohtule uueks arutamiseks, jättes kohtukulude kandmise otsustamise osaliselt edaspidiseks, ning otsustas jätta Saksamaa Liitvabariigi, Iirimaa ja Hispaania Kuningriigi kohtukulud nende endi kanda.
- 11 Üldkohus palus 16. jaanuari 2017. aasta kirjas pooltel esitada oma seisukohad kohtuotsuse WDFG kohta. Pooled esitasid oma seisukohad ette nähtud tähtajaks.
- 12 Vaidlustatud kohtuotsusega jättis Üldkohus apellandi hagi rahuldamata.
- 13 Üldkohus lükkas tagasi kolm tema esitatud väidet, millest esimese kohaselt ei ole vaidlusalune meede valikuline (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 26–215), teiseks on tehtud viga vaidlusaluse meetme adressaadi tuvastamisel (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 216–237) ja kolmandaks on rikutud õiguspärase ootuse põhimõtet (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 238–314), ning otsustas, et hagi tuleb tervikuna rahuldamata jätta, ilma et oleks vaja teha otsust hagi vastuvõetavuse kohta, mille komisjon oli vaidlustanud (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 24 ja 316).
- 14 Konkreetsemalt seoses esimese väitega märkis Üldkohus kõigepealt, et nagu tuleneb kohtuotsusest WDFG, võib selline maksumeede, mis annab soodustuse, mille saamise tingimuseks on teatava majandustehingu sooritamine, olla valikuline, ja seda ka juhul, kui tehingu omadustest lähtuvalt võib iga ettevõtja vabalt otsustada selle tehingu teha (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 64–76).
- 15 Seejärel analüüsis Üldkohus vaidlusalust meetet, kasutades riigisisese maksumeetme valikulisuse analüüsi kolmest etapist koosnevat meetodit, mis on esitatud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 50 ja 51, st tegi esmalt kindlaks asjaomases liikmesriigis kehtiva üldkohaldatava või „tavapärase“ maksustamissüsteemi, seejärel hindas, kas vaidlusalune maksumeede kujutab endast erandit üldisest süsteemist, kuna see eristab ettevõtjaid, kes üldise süsteemiga taotletava eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, ning viimaks hindas, kas selline erand on nimetatud süsteemi olemuse ja ülesehituse tõttu põhjendatud.
- 16 Mis puudutab esimest etappi, siis märkis Üldkohus, et vaidlusaluses otsuses määratletud võrdlusraamistik ehk „firmaväärtuse maksustamislahendus“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 79) on käesoleval juhul asjakohane võrdlussüsteem, eelkõige põhjusel, et ettevõtjad, kes omandavad osalusi mitteresidendist äriühingutes, on firmaväärtuse maksustamislahenduse eesmärki silmas pidades sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras nende ettevõtjatega, kes omandavad osalusi

residendist äriühingutes. Selle kohtu sõnul on selle lahenduse eesmärk tagada teatav paralleelsus ettevõtjal äriühingus osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse raamatupidamisarvestuse ja maksustamislahenduse vahel (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 103–109). Üldkohus lükkas seega tagasi seisukoha, et vaidlusalune meede kujutab endast iseseisvat võrdlussüsteemi (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 113–127), mistõttu lükkas ta tagasi väite, et piiriülestel äriühendustel esines takistusi (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 108, 125 ja 128).

- 17 Mis puudutab teist etappi, siis leidis Üldkohus, et komisjon leidis vaidlusaluses otsuses õigesti, et vaidlusaluse meetmega tehti erand tavapärasest korrast. Nii lükkas ta tagasi väite, mille kohaselt komisjon ei olnud täitnud oma kohustust tõendada, et osaluste omandamine residendist äriühingutes ja mitteresidendist äriühingutes oli vaidlusaluse meetmega taotletava neutraalse maksustamise eesmärgi seisukohalt sarnane (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 129–151).
- 18 Kolmanda etapi osas rõhutas Üldkohus, et ükski käesolevas asjas konkreetselt esitatud argument ei võimalda põhjendada selle meetmega kehtestatud erandit ja seega tuvastatud erinevat kohtlemist (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 152–214).

III. Poolte nõuded

- 19 Apellant palub apellatsioonkaebuses Euroopa Kohtul:
 - tühistada vaidlustatud kohtuotsus;
 - rahuldada tühistamishagi ja tühistada lõplikult vaidlusalune otsus, ja
 - mõista kohtukulud välja komisjonilt.
- 20 Komisjon palub Euroopa Kohtul:
 - jätta apellatsioonkaebus rahuldamata;
 - mõista kohtukulud välja apellandilt.

IV. Apellatsioonkaebus

- 21 Apellant esitab oma apellatsioonkaebuse põhjenduseks üheainsa väite, et valikulisuse tingimuse osas on rikutud ELTL artikli 107 lõiget 1. Ta heidab Üldkohtule sisuliselt ette, et viimane rikkus maksumeetmete valikulisuse kolmeetapilise analüüsimeetodi – nagu see tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast – kohaldamisel teatavaid õigusnorme.
- 22 Sissejuhatuseks tuleb osundada Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikat, mille kohaselt on riigisisese meetme ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabiks“ kvalifitseerimiseks nõutav, et kõik järgmised tingimused oleks täidetud. Esiteks peab esinema riigipoolne sekkumine või sekkumine riigi ressursside abil. Teiseks peab sekkumine olema niisugune, et see võib kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab see andma abisaajale valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi (kohtuotsus WDFG, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 27).

- 23 Väljakujunenud kohtupraktikas on tuvastatud, et maksusoodustust andvad riigisisised meetmed, mis ei too küll kaasa riigi ressursside üleandmist, kuid asetavad nende adressaadid teiste maksumaksjatega võrreldes soodsamasse olukorda, võivad anda nende meetmete adressaatidele valikulise eelise ning kujutavad endast seega riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (vt selle kohta kohtuotsus WDFG, punkt 56, ja 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 21).
- 24 Mis puudutab eelise valikulisuse tingimust – mida käesoleva apellatsioonkaebuse raames esitatud argumentides ainsana käsitletakse –, mis on meetme ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabiks“ kvalifitseerimise lahutamatu osa, siis tuleneb Euroopa Kohtu kindlalt väljakujunenud praktikast, et selle tingimuse kohaselt tuleb kindlaks teha, kas konkreetset õiguslikku raamistikku arvestades on riigisisene meede selline, et see soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on asjaomase abikava eesmärki arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras ning keda koheldakse erinevalt, mida võib sisuliselt pidada diskrimineerimiseks (16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 25 Meetme valikulisuse küsimuse analüüs langeb seega sisuliselt kokku selle küsimuse analüüsiga, kas nimetatud meedet kohaldatakse kõigile ettevõtjatele mittediskrimineerivalt (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 53).
- 26 Kui kõnealune meede on abikava, mitte individuaalne abi, siis peab komisjon tõendama, et kuigi meede annab üldkohaldatava eelise, on sellest kasu võimalik saada ainult teatud ettevõtjatel või tegevusvaldkondadel (kohtuotsus WDFG, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 27 Riigisisese maksumeetme „valikuliseks“ kvalifitseerimisel peab komisjon kõigepealt kindlaks tegema, milline on asjaomases liikmesriigis kohaldatav võrdlussüsteem, s.o „tavapärane“ maksustamissüsteem, ja seejärel näitama, et kõnealune maksumeede kaldub võrdlussüsteemist kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes võrdlussüsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (vt selle kohta 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 28 Meetmed, mis eristavad vaidlusaluse õigusliku regulatsiooni eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevaid ettevõtjaid ja mis on seega *a priori* valikulised, ei ole siiski mõistega „riigiabi“ hõlmatud, kui asjaomane liikmesriik suudab tõendada, et vahetegemine on põhjendatud, kuna see tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse meetmed kuuluvad (19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 29 Apellatsioonkaebuse ainsa väite eri osi tuleb analüüsida neid kaalutlusi arvestades.
- 30 Apellandi ainus väide jaguneb kuueks osaks, mis puudutavad sisuliselt esiteks võrdlussüsteemi määratlemist, teiseks selle süsteemi eesmärgi kindlakstegemist, millest lähtudes tuleb läbi viia võrdlemine valikulisuse analüüsi teises etapis, kolmandaks tõendamiskoormise jaotust, neljandaks proportsionaalsuse põhimõtte järgimist, viiendaks põhjusliku seose olemasolu välismaal ühinemise võimatuse ja välismaal osaluse omandamise vahel ning kuueks seda, kas vaidlusalust meedet saab jagada eraldi osadeks olenevalt kontrolliprotsendist.

A. Apellatsioonkaebuse ainsa väite esimene osa, mis käsitleb võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel tehtud vigu

1. Poolte argumendid

- 31 Apellant väidab, et Üldkohus rikkus võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel mitut õigusnormi.
- 32 Kõigepealt kasutas Üldkohus võrdlussüsteemi, mis erines vaidlusaluses otsuses määratletud süsteemist, kuna ta kirjeldas selle otsuse võrdlussüsteemi kui „firmaväärtuste maksustamislahendust“ ega piiranud seda raamistikku „ainult rahalise firmaväärtuse maksustamislahendusega“ (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 79 ja 127). Apellandi arvates on need kaks väljendit seotud sisuliselt erinevate lähenemisviisidega. Apellant leiab, et kuna Üldkohus asendas vaidlusaluse otsuse põhjenduse enda omaga ja täitis oma põhjendustega lünga vaidlusaluse otsuse põhjendustes, siis rikkus ta õigusnormi nii, et see toob kaasa vaidlustatud kohtuotsuse tühistamise.
- 33 Seejärel välistas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 113–127 esitatud analüüsi tulemusel põhjendamatu võimaluse, et vaidlusalune meede võiks kujutada endast iseseisvat võrdlussüsteemi. Selles osas Üldkohus mitte ainult ei asendanud vaidlusaluse otsuse põhjenduskäigu – mis tugines üksnes takistuste puudumisele piiriülestel ühinemistel – enda omaga, vaid lisaks viis ta läbi õiguslikult väära analüüsi. Nimelt seab Üldkohtu arutluskäik võrdlusraamistiku määratluse sõltuvusse kasutatud normitehnikast.
- 34 Lõpuks on võrdlusraamistik, mille Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuses valis, igal juhul määratletud meelevaldselt ning see tekitab segaduse erandi ja üldreegli vahel. Eelkõige ei võimalda miski mõista, miks Üldkohus otsustas, et taotletav eesmärk ei olnud muud kui „tagada teatav sidusus firmaväärtuse maksustamislahenduse ja selle raamatupidamisarvestuse vahel“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 108). Üldkohus ei selgitanud ka, miks ta märkis, et sellise reegli puudumine, mis takistaks rahalise firmaväärtuse amortiseerimist riigisisese osaluse omandamise korral, ei ole midagi vähemat kui tema määratletud ulatusliku võrdlussüsteemi „üldreegel“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 122). Viidates eelkõige lähenemisele kohtuasjas, mis päädis 28. juuni 2018. aasta kohtuotsusega Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505), milles Euroopa Kohus leidis, et ei saa asuda seisukohale, et selles kohtuasjas arutusel olev meede on erand üldreeglist, leiab apellant, et võrdlusraamistik määrati käesoleval juhul kindlaks lihtsustatult, mistõttu tuleb vaidlustatud kohtuotsus tühistada.
- 35 Komisjon vaidleb apellandi argumentidele vastu. Ta leiab esimese võimalusena, et esitatud argumendid on põhiosas vastuvõetamatud, kuna Üldkohtule esitatud hagi ei sisaldanud ühtegi etteheidet võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel tehtud vigade kohta. Kui apellandil lubatakse esitada apellatsioonimenetluses uusi argumente, tähendaks see, et tal lubatakse vaidluse ulatust Üldkohtu arutatud asjaga võrreldes Euroopa Kohtus laiendada. Teise võimalusena väidab komisjon, et apellandi argumendid on põhjendamatud. Vastupidi sellele, mida väidab apellant, viitas Üldkohus esiteks samale võrdlussüsteemile, mis on tuvastatud vaidlusaluses otsuses, teiseks ei saa vaidlusalust meedet pidada iseseisvaks võrdlussüsteemiks ja kolmandaks on vaidlustatud kohtuotsus õiguslikult piisavalt põhjendatud.

2. Euroopa Kohtu hinnang

a) Vastuvõetavus

- 36 Mis puudutab analüüsitava väiteosa põhjendamiseks esitatud argumentide ja asjaolude vastuvõetavust, mille komisjon on vaidlustanud põhjusel, et apellandi nende väidete põhjenduseks esitatud argumendid, mis käsitlevad võrdlusraamistiku kindlaksmääramist, on uued argumendid, siis tuleb märkida, et Euroopa Kohtu kodukorra artikli 170 lõike 1 kohaselt ei või apellatsioonkaebuses muuta Üldkohtu menetluses olnud hagi eset.
- 37 Kindlalt väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on Euroopa Kohtu pädevus apellatsioonimenetluses piiratud Üldkohtus arutatud väidetele ja argumentidele antud õigusliku hinnangu kontrollimisega. Pool ei saa seega esitada esimest korda Euroopa Kohtus väidet, mida ta ei ole esitanud Üldkohtus, kuna see võimaldaks tal Üldkohtus arutatud asjaga võrreldes laiendada vaidluse ulatust Euroopa Kohtus, kellel on apellatsioonimenetluses piiratud pädevus (29. juuli 2019. aasta kohtuotsus Bayerische Motoren Werke ja Freistaat Sachsen vs. komisjon, C-654/17 P, EU:C:2019:634, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 38 Samas võib apellant esitada apellatsioonkaebuse, esitades Euroopa Kohtule väited ja argumendid, mis on tekkinud vaidlustatud kohtuotsuse enda pinnalt ja mille eesmärk on otsuse põhjendatust õiguslikult kritiseerida (29. novembri 2007. aasta kohtuotsus Stadtwerke Schwäbisch Hall jt vs. komisjon, C-176/06 P, ei avaldata, EU:C:2007:730, punkt 17, ja 4. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punkt 47).
- 39 Käesoleval juhul nähtub vaidlustatud kohtuotsuse punktides 79–128, et Üldkohus analüüsis seda, kas komisjon oli valikulisuse analüüsi esimeses etapis õigesti kindlaks määranud maksustamise võrdlussüsteemi. Neil asjaoludel on apellandil õigus apellatsioonimenetluses vaidlustada vaidlustatud kohtuotsuse põhjendused, mis puudutavad seda esimest etappi, sõltumata asjaolust, et ta ei esitanud esimeses kohtuastmes argumente, millega vaidlusalune otsus selles küsimuses konkreetselt vaidlustataks.
- 40 Lisaks, nagu kohtujurist liidetud kohtuasjades World Duty Free Group ja Hispaania vs. komisjon (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:51) esitatud ettepaneku punktis 35 märkis, tuleb tõdeda, et apellandi argumendid sisaldavad täpset ja üksikasjalikku kriitikat vaidlustatud kohtuotsuse põhjenduste kohta ning nende eesmärk on suures osas vaidlustada Üldkohtu poolt kohtuliku kontrolli piiride ja korra järgimist, mida mingil juhul ei saanud esitada Üldkohtule.
- 41 Neid kaalutlusi arvestades on apellatsioonkaebuse ainsa väite esimene osa vastuvõetav.

b) Sisulised küsimused

- 42 Võrdlusraamistiku määratlemine on erilise tähtsusega maksumeetmete korral, kuna majandusliku eelise olemasolu ETL artikli 107 lõike 1 tähenduses saab tuvastada üksnes võrdluses nn tavapärase maksustamisega. Seega sõltub kõikide sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevate ettevõtjate kindlaksmääramine sellest, kuidas enne on määratletud õiguslik regulatsioon, mille eesmärgi seisukohast tuleb vajaduse korral analüüsida seda, kas ettevõtjad, kellele meede annab soodustuse, ja ettevõtjad, kellele see soodustust ei anna, on sarnases faktilises ja õiguslikus

olukorras (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punktid 55 ja 60, ning 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) *vs.* komisjon, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punktid 88 ja 89).

- 43 Üldkohaldatava maksumeetme valikulisuse hindamiseks on seega oluline, et asjaomases liikmesriigis kohaldatav üldine maksustamissüsteem või võrdlussüsteem oleks komisjoni otsuses õigesti kindlaks tehtud ja kohus, kelle menetluses on vaidlus selle kindlakstegemise üle, seda kontrolliks. Võrdlussüsteemi kindlakstegemine on selle võrreldavuse analüüsi lähtepunkt, mis tuleb läbi viia abikava valikulisuse hindamise kontekstis, ning selle kindlakstegemisel tehtud viga muudab paratamatult kogu valikulisuse tingimuse analüüsi õigusvastaseks (vt selle kohta 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) *vs.* komisjon, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 107, ja 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 46).
- 44 Selles kontekstis tuleb alustuseks kõigepealt täpsustada, et võrdlusraamistiku kindlakstegemine, mis tuleb läbi viia asjaomase liikmesriigiga võistleva arutelu tulemusena, peab tulenema selle riigi riigisisese õiguse alusel kohaldatavate õigusnormide sisu, liigenduse ja konkreetsete tagajärgede objektiivsest hindamisest. Maksumeetme valikulisust ei saa hinnata võrdlusraamistiku alusel, mis koosneb mõnest asjaomase liikmesriigi riigisisese õiguse sättest, mis on kunstlikult välja võetud laiemast õiguslikust raamistikust (28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) *vs.* komisjon, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 103).
- 45 Järelikult, nagu kohtujurist liidetud kohtuasjades *World Duty Free Group ja Hispaania vs. komisjon* (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:51) esitatud ettepaneku punktis 49 sisuliselt märkis, tuleb juhul, kui maksumeede ei ole liikmesriigi üldisest maksusüsteemist eraldatav, lähtuda sellest süsteemist. Seevastu juhul, kui ilmneb, et selline meede on kõnealusest üldisest süsteemist selgelt eristatav, ei saa välistada, et võrdlusraamistik, mida tuleb arvesse võtta, on kitsam kui üldine süsteem või on isegi samastatav meetme endaga, kui meede kujutab endast normi, millel on iseseisev õiguslik loogika, ja kui väljaspool seda meedet on võimatu kindlaks teha ühtset normatiivset tervikut.
- 46 Järgmiseks, kuna väljaspool valdkondi, milles liidu maksuõigus on ühtlustatud, määrab maksu iseloomulikud tunnused kindlaks asjaomane liikmesriik, kasutades oma ainupädevust otsese maksustamise valdkonnas, siis peab selle võrdlussüsteemi või „tavapärase“ maksustamiskorra kindlakstegemisel, millest lähtuvalt tuleb analüüsida valikulisuse tingimust, neid tunnuseid arvesse võtma (vt selle kohta 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punktid 38 ja 39).
- 47 Lisaks on oluline silmas pidada, et kuna võrdlusraamistiku kindlaksmääramisel tuleb objektiivselt uurida riigisisese õiguse alusel kohaldatavate õigusnormide sisu ja liigendatust, ei tule valikulisuse analüüsi esimeses etapis võtta arvesse eesmärke, mida seadusandja soovis uuritava meetme vastuvõtmisel saavutada. Sellega seoses on Euroopa Kohus korduvalt leidnud, et riigi sekkumisega taotletavast eesmärgist ei piisa selleks, et kohe välistada nende kvalifitseerimine „abiks“ ELTL artikli 107 tähenduses, kuna see säte ei erista riigipoolseid sekkumisi nende põhjuste või eesmärkide alusel, vaid määratleb neid nende tagajärgede kaudu (vt selle kohta 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus *British Aggregates vs. komisjon*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punktid 84 ja 85, ning 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 48).

- 48 Lõpuks on vaja, et võrdlussüsteemi moodustavad õigusnormid tehtaks kindlaks objektiivsete kriteeriumide põhjal, muu hulgas selleks, et hinnanguid, mille alusel need normid kindlaks määratakse, saaks kohtulikult kontrollida. Komisjon peab arvesse võtma asjaolusid, millele asjaomane liikmesriik võib tugineda, ning üldisemalt viima oma analüüsi läbi rangelt ja piisavalt põhjendatult, et võimaldada täielikku kohtulikku kontrolli.
- 49 Neid kaalutlusi arvestades tuleb hinnata apellandi nende argumentide põhjendatust, mis puudutavad võrdlussüsteemi kindlakstegemist kui esimest etappi ja valikulisuse analüüsi vajalikkust eeldust. Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 31–34, väidab apellant sisuliselt, et Üldkohus rikkus õigusnorme, kui ta esiteks asendas vaidlusaluse otsuse põhjendused seoses aluseks võetava võrdlussüsteemi määramisega, teiseks välistas selle, et vaidlusalust meetet saaks üksinda pidada iseseisvaks võrdlussüsteemiks ja asendas selles osas põhjendused, ning kolmandaks määratles selle süsteemi meelevaldselt.
- 50 Neid kolme väiteosa tuleb uurida järgemööda.

1) Õigusnormi rikkumise esinemine võrdlussüsteemi kindlakstegemisel (apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa esimene punkt)

- 51 Apellant väidab oma apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa esimeses punktis, et Üldkohus rikkus võrdlussüsteemi kindlakstegemisel õigusnormi, sest ta asendas komisjoni poolt vaidlusaluses otsuses aluseks võetud võrdlussüsteemi omaenda võrdlussüsteemiga. Kui komisjon määratles võrdlussüsteemina rahalise firmaväärtuse maksustamislahendust käsitlevad eeskirjad, siis Üldkohus tugines analüüsile, mis oli komisjoni omast sisuliselt erinev, lisades sellesse süsteemi ka „mitterahalise“ firmaväärtuse maksustamislahenduse. Apellant viitab eelkõige vaidlustatud kohtuotsuse punktidele 79 ja 127.
- 52 Siinkohal tuleb märkida, et Euroopa Kohtul ja Üldkohtul on ELTL artiklis 263 sätestatud seaduslikkuse kontrolli raames pädevus lahendada hagi, mille aluseks on pädevuse puudumine, olulise menetlusnormi rikkumine, aluslepingu või selle rakendusnormi rikkumine või võimu kuritarvitamine. ELTL artiklis 264 on ette nähtud, et kui hagi on põhjendatud, tunnistatakse vaidlustatud õigusakt tühiseks. Euroopa Kohus ja Üldkohus ei saa seega mingil juhul asendada vaidlustatud õigusakti vastuvõtja põhjendust enda omaga (27. jaanuari 2000. aasta kohtuotsus DIR International Film jt vs. komisjon, C-164/98 P, EU:C:2000:48, punkt 38, ja 4. juuni 2020. aasta kohtuotsus Ungari vs. komisjon, C-456/18 P, EU:C:2020:421, punkt 70 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 53 Seevastu tühistamishagi puhul, välja arvatud juhul, kui seda ei õigusta ükski sisuline asjaolu, võib Üldkohus tõlgendada vaidlustatud akti põhjendusi teisiti kui akti vastuvõtja või teatud asjaoludel koguni lükata akti vormiline põhjendus tagasi (vt selle kohta 27. jaanuari 2000. aasta kohtuotsus DIR International Film jt vs. komisjon, C-164/98 P, EU:C:2000:48, punkt 42, ja 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus British Aggregates vs. komisjon, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 142).
- 54 Käesoleval juhul, nagu nähtub vaidlustatud kohtuotsuse punktides 57, 79, 110 ja 127, asus Üldkohus seisukohale, et vaidlusaluse meetme valikulisuse hindamisel kasutas komisjon võrdlussüsteemina „firmaväärtuse“ maksustamislahendust. Täpsemalt märkis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 79, et komisjon „[ei] piiranud seda raamistikku ainult rahalise firmaväärtuse maksustamislahendusega“. Ent nagu apellant õigesti täheldas, märkis komisjon vaidlusaluse otsuse põhjenduses 96, et vaidlusaluse meetme hindamisel sobivaks raamistikuks on „rahalise firmaväärtuse“ maksustamislahendust reguleerivad eeskirjad.

- 55 Kuigi vastab tõele, et vaidlustatud kohtuotsuses kasutatud terminid erinevad vaidlusaluses otsuses kasutatud termitest, ei saa siiski järeldada, et Üldkohus tegi neid kasutades kindlaks võrdlussüsteemi, mis erineb sisuliselt sellest, mille määratles komisjon, või et ta tugines vaidlusaluses otsuses komisjoni esitatust erinevatele põhjendustele, kui ta järeldas, et firmaväärtuse maksustamislahendus on käesoleval juhul sobiv võrdlussüsteem.
- 56 Nagu komisjon väidab, on firmaväärtuse käsitus käesoleva juhtumi asjaoludel täielikult samastatav rahalise firmaväärtuse käsitlusega.
- 57 Nagu Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 57 osutas, välistas komisjon vaidlusaluses otsuses sõnaselgelt, vastates eelkõige Hispaania ametiasutuste argumentidele võrdlussüsteemi kindlakstegemise kohta, et see süsteem peab piirduma niisuguse firmaväärtuse maksustamislahendusega, mis tuleneb osaluse omandamisest äriühingus, mille asukoht on mõnes muus riigis peale Hispaania. Üldkohus rõhutas seega, et nagu nähtub selgelt vaidlusaluse otsuse põhjendusest 89, märkis komisjon, et vaidlusalust meedet tuleb hinnata äriühingu tulumaksu süsteemi üldsätete alusel, mida kohaldatakse olukordades, kus firmaväärtuse tekkimine annab maksusoodustuse. Komisjon täpsustas selles otsuses, et tema seisukoht on seletatav selle tuvastamisega, et olukorrad, mille esinemisel võis rahalist firmaväärtust amortiseerida, ei hõlmanud kõiki sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevate maksumaksjate kategooriaid.
- 58 Selles kontekstis tuleb esile tuua, et nagu nähtub vaidlustatud kohtuotsuse punktist 58, tugines Üldkohus võrdlussüsteemi kindlakstegemiseks muu hulgas järeldustele, mille komisjon oli teinud vaidlusaluse otsuse põhjendustes 19, 20, 99 ja 100, mille kohaselt võrdlussüsteem nägi firmaväärtuse amortiseerimise ette üksnes äriühenduse korral, mistõttu vaidlusalune meede, mis võimaldas firmaväärtust, mida oleks kirjendatud äriühenduse korral, kajastada isegi äriühenduse puudumisel, kujutas endast erandit võrdlussüsteemist.
- 59 Lisaks, viidates vaidlusaluse otsuse põhjendusele 100, tugines Üldkohus ka komisjoni kaalutlustele, mille kohaselt toob vaidlusalune meede kaasa riigisiseste tehingute ja piiriüleste tehingute erineva kohtlemise, kuna firmaväärtuse amortiseerimine, mis tuleneb lihtsalt osaluse omandamisest, on lubatud üksnes piiriülese osaluse omandamise korral, mitte aga riigisiseste osaluste omandamise korral, mistõttu seda ei saa pidada uueks omaette üldnormiks.
- 60 Nendest vaidlusaluse otsuse lõikudest, millele on viidatud vaidlustatud kohtuotsuses, ilmneb ühemõtteliselt, nagu leidis ka Üldkohus, et kui komisjon määras võrdlussüsteemiks „rahalise firmaväärtuse maksustamislahendust käsitlevad eeskirjad“, pidas ta lisaks eeskirjadele, mis kehtivad spetsiifiliselt osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse amortiseerimise suhtes, silmas ka Hispaania üldise äriühingu tulumaksu süsteemi eeskirju, mis reguleerivad firmaväärtuse amortiseerimist üldiselt, kuna need annavad spetsiifilisemate eeskirjade hindamiseks sobiva raamistiku.
- 61 Sellest järeldub, et Üldkohus piirdus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 57, 79, 110 ja 127 sellega, et tõlgendas vaidlusalust otsust võrdlussüsteemi määratluse osas kooskõlas selles otsuses sisalduvate juhistega ega asendanud seega selle otsuse põhjendusi käesoleva kohtuotsuse punktis 52 viidatud kohtupraktika tähenduses. Järelikult ei rikkunud Üldkohus võrdlussüsteemi kindlakstegemisel õigusnormi.
- 62 Seega tuleb apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa esimene punkt põhjendamatusena tõttu tagasi lükata.

2) *Vaidlusaluse meetme omaette võrdlussüsteemiks pidamisest keeldumine (apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa teine punkt)*

i) *Põhjenduste asendamise esinemine*

- 63 Apellant heidab Üldkohtule ette, et kui ta välistas, et vaidlusalune meede võiks olla omaette võrdlussüsteem, asendas ta vaidlusaluse otsuse põhjendused enda omadega. Sisuliselt, kui komisjon heitis selles otsuses kõrvale hüpoteesi, et vaidlusalune meede kujutab endast omaette võrdlussüsteemi, tugines ta põhjenduseks üksnes sellele, et piiriülestel ühinemistel ei ole õiguslikke takistusi, samas kui Üldkohus tugines vaidlustatud kohtuotsuse punktides 114–127 teistsugustele argumentidele.
- 64 Sellega seoses tuleb märkida, et nagu on esile toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 57, sedastas Üldkohus, et komisjon on seisukohal, et võrdlussüsteem ei saa piirduda vaidlusaluse meetmega 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, mida kohaldatakse olukorras, kus firmaväärtuse tekkimine annab maksueelise.
- 65 Seega ei saa järeldada, et Üldkohus asendas vaidlusaluse otsuse põhjendused, kui ta jättis kõrvale asjaolu, et komisjon tugines tegelikult takistuste puudumisele piiriülestel äriühendustel selleks, et välistada, et vaidlusalune meede võiks olla võrreldav maksusüsteem.
- 66 Kuigi komisjon viitas selle otsuse põhjendustes 93–96 ja 117 tõepoolest sellele, et piiriülestel ühinemistel puuduvad õiguslikud takistused, nagu apellant väidab, piirdusid need viited seisukoha võtmisega Hispaania ametiasutuste märkuste suhtes, millega viimased ei püüdnud seada kahtluse alla mitte ainult võrdlussüsteemi, mis oli 10. oktoobri 2007. aasta ametliku uurimismenetluse algatamise otsuses esialgu kindlaks määratud, vaid ka võrdluse ja põhjenduste tegureid, mis olid mõeldud valikulisuse kontrolli teiseks ja kolmandaks etapiks.
- 67 Nagu märkis kohtujurist liidetud kohtuasjades *World Duty Free Group ja Hispaania vs. komisjon* (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:51) esitatud ettepaneku punktis 65, et kui komisjon välistas selle, et valikulisuse analüüsil võiks võrdlussüsteemiks lugeda vaidlusalust meetet, ei olnud välistamise põhjus vastupidi apellandi väidetule mitte piiriüleste äriühenduste takistuste eitamine, vaid komisjoni seisukoht, et seda meetet tuleb 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 omandamisega kaasneb äriühendus.
- 68 Siit järeldub, et väide, et Üldkohus asendas vaidlustatud kohtuotsuse punktides 114–127 põhjendused, on põhjendamatu.

ii) Õigusnormi rikkumine seeläbi, et Üldkohus keeldus pidamast vaidlusalust meedet omaette võrdlussüsteemiks

- 69 Teise võimalusena väidab apellant, et Üldkohtu arutluskäik, mille põhjal ta välistab, et vaidlusalune meede võiks olla omaette võrdlussüsteem, rikub õigusnormi. Esiteks täheldab ta, et meetme eesmärk on tagada Hispaanias ja välismaal omandatud osaluste neutraalne maksustamine ning seega ei saa meetme eesmärki taandada ühe konkreetse probleemi lahendamisele, nagu Üldkohus on vaidlustatud kohtuotsuse punktis 126 ekslikult märkinud. Teiseks väidab ta, 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.
- 70 Käesoleval juhul tuleb toonitada, et vaidlustatud kohtuotsuse punktides 82–128 esitatud Üldkohtu arutluskäigu eesmärk on vastata argumentidele, mille kohaselt komisjon oleks pidanud piiriülestele äriühendustele seatud takistuste tõttu määrama võrdlussüsteemiks vaidlusaluse meetme.
- 71 Kuigi apellant ei kritiseeri üldse meetodikat, mida kohaldatakse võrdlussüsteemi kindlakstegemisel vaidlustatud kohtuotsuse punktides 82–95 esitatud valikulisuse analüüsi esimeses etapis, kritiseerivad nad seevastu Üldkohtu analüüsi järge, nagu see on sõnastatud selle kohtuotsuse punktides 96–128.
- 72 Esimesena, mis puudutab vaidlustatud kohtuotsuse punktides 96–112 esitatud arutluskäiku, siis see käsitleb küsimust, 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.
- 73 Sellel võrreldavuse analüüsil ei ole siiski otsest seost võrdlusraamistiku piiritlemisega, mis tuleb läbi viia valikulisuse analüüsi esimeses etapis, ja seda hoolimata asjaolust, et vaidlustatud kohtuotsuse punktis 112 tõdes Üldkohus „seoste esinemist nende kahe etapi vahel või mõnel juhul, nagu käesolevas asjas, isegi sama arutluskäiku“. Samuti hinnatakse hiljem apellatsioonkaebuse ainsa väite teise osa analüüsimise raames, mis puudutab viga selle eesmärgi kindlaksmääramisel, mille alusel tuleb läbi viia võrreldavuse analüüs, apellandi neid argumente, millega vaidlustatakse võrdlussüsteemi eesmärgi määratlus.
- 74 Mis puudutab teisena vaidlustatud kohtuotsuse punkte 113–128, siis analüüsis Üldkohus nendes punktides seda, kas vaidlusalune meede võis oma iseloomulikke tunnuseid arvestades ja seega sõltumata mis tahes võrdlevast analüüsist kujutada endast omaette võrdlusraamistikku.
- 75 Sellega seoses väidab apellant esiteks ekslikult, et Üldkohtu järeldus, et vaidlusalune meede on valikuline, tugines peamiselt Hispaania seadusandja valitud normitehnikale. Nimelt nähtub vaidlustatud kohtuotsusest, et Üldkohus tugines selle meetme eesmärgile ja tagajärgedele, mitte lihtsalt formaalsetele kaalutlustele. Täpsemalt märkis Üldkohus kohtuotsuse punktis 122, et nimetatud meede kujutab endast erandit üldreeglit, mille kohaselt võivad firmaväärtuse amortiseerimiseni viia üksnes äriühendused.
- 76 Nagu apellant põhjendatult väitis, nähtub kohtupraktikast, et teatava normitehnika kasutamine ei saa võimaldada seda, et liikmesriigi maksureeglite suhtes ei kehti algusest peale EL toimimise lepingus riigiabi suhtes ette nähtud kontroll, ning see ei ole piisav ka valikulisuse tingimuse analüüsiks sobiva võrdlusraamistiku määratlemiseks, välja arvatud siis, kui riikliku sekkumise

vorm on määravalt olulisem kui selle tagajärjed. Seega ei saa kasutatud normitehnika olla võrdlusraamistiku kindlakstegemisel otsustav tegur (vt selle kohta kohtuotsus WDFG, punkt 76, ja 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 92).

- 77 Samas tuleneb sellest kohtupraktikast, et kuigi maksumeetme valikulisuse tuvastamiseks ei ole määrav kasutatud normitehnika, mistõttu ei ole alati vaja, et meede oleks erand üldisest maksustamissüsteemist, on asjaolu, et tegemist on sellist normitehnikat kasutava erandiga, sel eesmärgil täiesti asjakohane, kui sellest tuleneb, et eristatakse kahte majandustegevuses osalejate kategooriat, keda koheldakse *a priori* erinevalt, ehk erandmeetme kohaldamisalasse kuuluvaid ettevõtjaid ja jätkuvalt üldise maksustamissüsteemi kohaldamisalasse kuuluvaid ettevõtjaid, samas kui need kaks kategooriat on süsteemi eesmärgi seisukohast sarnases olukorras (28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 93 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 78 Siit tuleneb, et Üldkohtule ei saa ette heita, et ta lähtus vaidlusaluse meetme valikulise hindamisel muu hulgas kaalutlusest, et vaidlusalune meede on erandlik.
- 79 Teiseks, mis puudutab apellandi kriitikat seoses viitega kohtujurist Warneri ettepanekule kohtuasjas Itaalia vs. komisjon (173/73, edaspidi „kohtujurist Warneri ettepanek“, EU:C:1974:52, lk 728), siis märkis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 122 õigesti, et vaidlusaluse meetmega ei kehtestatud – nagu märkis komisjon vaidlusaluse otsuse põhjenduses 100 – uut omaette üldnormi, mis käsitleks firmaväärtuse amortiseerimist, vaid kehtestati „erand üldreeglist“, mille kohaselt ainult äriühendused võivad viia firmaväärtuse amortiseerimiseni, kusjuures see erand pidi Hispaania Kuningriigi sõnul kõrvaldama mitteresidendist äriühingutes osaluse omandamise ebasoodsad tagajärjed, mis on tingitud üldreegli kohaldamisest.
- 80 Seega nähtub vaidlustatud kohtuotsusest, et põhjendamaks oma järeldust, mille kohaselt võrdlussüsteem ei saanud piirduda ainult vaidlusaluse meetmega, ei tuginenud Üldkohus ainuüksi asjaolule, et meede oli sama moodi nagu see, mis oli kõne all kohtuasjas, milles tehti kohtujurist Warneri ettepanek, suunatud konkreetse eesmärgi saavutamisele ja seega konkreetse probleemi lahendamisele. Sellest tuleneb, et apellandi argumendid, millega ta püüab esiteks kritiseerida käesoleva juhtumi võrdsustamist juhtumiga, mida käsitleti kohtuasjas, milles on tehtud kohtujurist Warneri ettepanek, ning teiseks näidata, et vaidlusaluse meetme eesmärk on neutraalse maksustamise põhimõtte kaitsmine, mitte konkreetse probleemi lahendamine, ei saa lükata ümber Üldkohtu mõttekäiku ega saa seega olla edukad.
- 81 Igal juhul tuleb tähele panna, et ainuüksi asjaolu, et vaidlusalune meede on üldine, kuna see võib *a priori* olla soodus kõigile äriühingu tulumaksuga maksustatud ettevõtjatele, ei välista, et see meede võiks olla valikuline. Nimelt, nagu Euroopa Kohus on juba selgitanud, on valikulisuse tingimus sellise üldkohaldatavat maksusoodustust andva riigisisese meetme puhul nagu vaidlusalune meede täidetud, kui komisjon suudab tõendada, et meede kaldub kõrvale asjaomasel liikmesriigis kohaldatavast üldisest või „tavapärasest“ maksustamissüsteemist ning selle konkreetsed tagajärjed toovad kaasa ettevõtjate erineva kohtlemise, samas kui maksusoodustust saavad ettevõtjad ja ettevõtjad, kes soodustust ei saa, on selle maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (kohtuotsus WDFG, punkt 67).
- 82 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa teine punkt edutuse tõttu või igal juhul põhjendamatus tõttu tagasi lükata.

3) Võrdlussüsteemi meelevaldne määratlemine (apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa kolmas punkt)

- 83 Oma apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa kolmandas punktis väidab apellant esimesena, et Üldkohtu kasutatud võrdlussüsteem on määratletud meelevaldselt, kuna on raske täpselt kindlaks teha, millist kriteeriumi kasutades tehti kindlaks see sidus raamistik, millesse vaidlusalune meede kuulub. Teisena väidab ta, et Üldkohus määras oma määratletud võrdlussüsteemi raames selle, mis on reegel, ja selle, mis on erand, kindlaks valesti ja põhjendamatult. Apellandi sõnul leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 122 ekslikult, et reegel on see, et firmaväärtust amortiseerida ei saa ja et vaidlusaluse meetmega on kehtestatud erand sellest reeglist. Üldkohus on reegli ja erandi segi ajanud, just nagu kohtuasjas, milles tehti 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus *Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505)*.
- 84 Mis puudutab esimest väidet, mille kohaselt määratles Üldkohus kõnealuse võrdlussüsteemi meelevaldselt, siis tuleb see tagasi lükata, kuna nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 57–60, põhjendas Üldkohus õiguslikult piisavalt arutluskäiku, mille tõttu ta viitas käesoleva juhtumi asjaoludel Hispaania õiguse alusel firmaväärtuse maksustamislahendusele kohaldatavatele eeskirjadele, et määrata kindlaks äriühingu tulumaks, ja kinnitas seega vaidlusaluses otsuses selle kohta sisalduvat hinnangut. Nimelt tuleb märkida, et eeldus, millele komisjon tugines, põhineb Üldkohtu kinnitatud järeldusel, et Hispaania õiguses sõltub firmaväärtuse amortiseerimine tavapäraselt äriühenduse olemasolust.
- 85 Mis puudutab teist väidet, et Üldkohus on ekslikult ja põhjendamatult kindlaks teinud reegli ja erandi, siis tuleb ka see tagasi lükata. Nimelt, vastavalt sellele, kuidas Üldkohus Hispaania maksuseadust tõlgendab, võimaldab üksnes äriühendus tavapäraselt firmaväärtuse amortiseerida, sealhulgas juhul, kui tegemist on rahalise firmaväärtusega, mis tuleneb osaluse omandamisest residendist äriühingutes kooskõlas kuninga seadusandliku dekreediga 4/2004 kinnitatud äriühingu tulumaksu seaduse artikli 89 lõikega 3. Seega ei ole üldreegliks, millest vaidlusalune meede teeb erandi, mitte rahalise firmaväärtuse amortiseerimata jätmine, vaid 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.
- 86 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa kolmas punkt ja seega väite esimene osa tervikuna põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

B. Apellatsioonkaebuse ainsa väite teine osa, mille kohaselt on tehtud viga selle eesmärgi kindlakstegemisel, millest lähtudes on tehtud võrreldavuse analüüs

1. Poolte argumendid

- 87 Apellant vaidlustab oma apellatsioonkaebuse ainsa väite teises osas sisuliselt vaidlustatud kohtuotsuse punktides 130–151 esitatud põhjendused, milles Üldkohus tegi kindlaks võrdlussüsteemi eesmärgi ja võrdles selle eesmärgi seisukohast vaidlusaluse meetmega kehtestatud soodustust saavate ettevõtjate olukorda selle kohaldamisalast välja jäetud ettevõtjate olukorraga.

- 88 Apellant väidab esiteks, et Üldkohus rikkus õigusnormi, kui ta tegi kindlaks eesmärgi, millest lähtudes tuleb läbi viia võrdlus vaidlusaluse meetme valikulisuse hindamise teises etapis. Üldkohus, kes ka siin kaldus kõrvale vaidlusaluses otsuses sätestatust, tõlgendas valesti kohtupraktikat, mis käsitleb maksumeetmele kohaldatava eesmärgi kindlakstegemist. Vastupidi sellele, mida lubab arvata Üldkohus, ei ole Euroopa Kohtu praktikas vastuolu küsimuses, kas „asjaomases meetmest“ kasu saavate ettevõtjate olukorda ja nende ettevõtjate olukorda, kes on meetme kohaldamisalast välja jäetud, tuleb võrrelda meetme eesmärgi või selle „süsteemi, millesse meede kuulub“, eesmärgi seisukohast. Apellandi sõnul peavad need eesmärgid kokku langema ja kui see nii ei ole, siis seetõttu, et liikmesriigi seadusandja on kehtestanud maksusüsteemis meetme, mis ei vasta selle loogikale. Käesoleval juhul on süsteemi, mille alusel võrdlus tuleb läbi viia, tegelik eesmärk neutraalne maksustamine, nagu komisjon vaidlusaluses otsuses ka ise möönis. Tegemist on palju üldisema ja loogilisema eesmärgiga kui paralleelsus – millele Üldkohus viitas – ettevõtja poolt äriühingus osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse raamatupidamisarvestuse ja maksustamislahenduse vahel, kuna põhimõtteliselt erineb igasugune äriühingu tulumaks raamatupidamisliku tulemi määratlusest.
- 89 Teiseks leiab apellant, et Üldkohus asus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 108 vääralt seisukohale, et firmaväärtust käsitlevate maksuõigusnormide eesmärk oli tagada firmaväärtuse maksustamislahenduse ja selle raamatupidamisarvestuse teatav sidusus. Selline väide ei ole mitte ainult meelevaldne, vaid ka täiesti põhjendamatu, kuna kõik äriühingu tulumaksud on juba oma määratluselt raamatupidamise tulemist eraldiseisvad. Mis puutub konkreetsemalt firmaväärtuse amortiseerimise sätetesse, siis kuninga seadusandliku dekreediga 4/2004 kinnitatud äriühingu tulumaksu seaduses sätestatud erinevaid juhtusid ei ühenda mitte eesmärk tagada sidusus firmaväärtuse maksustamislahenduse ja raamatupidamisarvestuse vahel, vaid eesmärk vältida topeltmaksustamist ja tagada neutraalne maksustamine.
- 90 Komisjon leiab, et need argumendid, mis tema hinnangul on vastuvõetamatud või igal juhul põhjendamatud, tuleb tagasi lükata.

2. Euroopa Kohtu hinnang

a) Vastuvõetavus

- 91 Komisjon väidab, et apellatsioonkaebuse ainsa väite teine osa on vastuvõetamatu. Ta väidab, et esitatud argumente ei ole Üldkohtus esitatud või need puudutavad faktiküsimusi, mille hulka kuulub riigisisese õiguse sisu ja ulatuse tõlgendamine.
- 92 Mis puudutab komisjoni osutatud esimest asja läbivaatamist takistavat asjaolu, siis tuleb see samadel põhjustel, mis on esitatud käesoleva kohtuotsuse punktides 38–40, tagasi lükata. Nimelt on poolel õigus esitada väiteid ja argumente, mis on tekkinud vaidlustatud kohtuotsuse enda pinnalt ja mille eesmärk on selle otsuse põhjendatust õiguslikult kritiseerida. Apellandil on seega õigus vaidlustada Üldkohtu järeldused sõltumata asjaolust, et ta ei esitanud esimeses kohtuastmes argumente, millega oleks konkreetselt vaidlustatud vaidlusalune otsus selles küsimuses.
- 93 Mis puudutab komisjoni osutatud teist asja läbivaatamist takistavat asjaolu selle kohta, et apellant soovib seada kahtluse alla tuvastatud fakte, mis põhimõtteliselt ei allu Euroopa Kohtu kontrollile, siis tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole faktide ja tõendite hindamine õigusküsimus, mis iseenesest alluks apellatsioonimenetluses Euroopa Kohtu kontrollile, välja arvatud juhul, kui fakte ja esitatud tõendeid on moonutatud. Üksnes siis, kui Üldkohus on faktid

tuvastanud või neid hinnanud, on Euroopa Kohus vastavalt ELTL artiklile 256 pädev kontrollima faktide õiguslikku kvalifikatsiooni ja neist tuletatud õiguslikke tagajärgi (25. juuli 2018. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania jt, C-128/16 P, EU:C:2018:591, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 94 Niisiis saab Euroopa Kohus apellatsioonkaebuse raames kontrollida üksnes seda, kas Üldkohtu hinnangus riigisisese õiguse kohta, mis riigiabi valdkonnas tähendab faktilistele asjaoludele antavat hinnangut, on seda õigust moonutatud. Seevastu apellatsioonkaebuse raames selle analüüsimine, kuidas Üldkohus riigisisese õiguse normi liidu õiguse sätte seisukohast õiguslikult kvalifitseeris, kujutab endast õigusküsimust, mis kuulub Euroopa Kohtu pädevusse (28. juuni 2018. aasta kohtuotsus *Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 78 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 95 Lisaks, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 52, ei saa Üldkohus mingil juhul asendada vaidlustatud õigusakti andja põhjendusi enda omadega, mistõttu on Euroopa Kohus apellatsioonimenetluses pädev kontrollima, kas Üldkohus on neid asendanud ja rikkunud seega õigusnormi.
- 96 Kuna apellant heidab argumentidega, mis on kokku võetud käesoleva kohtuotsuse punktides 87–89, Üldkohtule sisuliselt ette seda, et viimane asendas vaidlusaluses otsuses sisalduva põhjenduse enda omaga selle „eesmärgi“ osas, millest lähtuvalt tuleb analüüsida vaidlusaluse meetme kohaldamisest kasu saavate ettevõtjate olukorra võrreldavust nende ettevõtjate olukorraga, kes on meetme kohaldamisalast välja jäetud, siis on need argumendid vastuvõetavad.

b) Sisulised küsimused

- 97 Mis puudutab esimesena argumente, mis on suunatud Üldkohtu järelduse vastu, et kohtupraktika ei ole järjekindel küsimuses, kas võrdlus tuleb läbi viia lähtuvalt analüüsitava meetme eesmärgist või selle süsteemi eesmärgist, millesse meede kuulub, siis tuleb need edutuse tõttu tagasi lükata.
- 98 Apellant piirdub nimelt kinnitusega, et ühe või teise eesmärgi valikul ei ole tähtsust, kuna need peavad põhimõtteliselt kattuma. Seega, isegi kui eeldada, et Üldkohtu hinnangud Euroopa Kohtu praktika ulatuse kohta on ebatäpsed, tuleb tõdeda, et apellant ei vaidlusta Üldkohtu järeldust, mis on esitatud vaidlustatud kohtuotsuse punktis 143 ja mille kohaselt tuleb valikulisuse analüüsi teises etapis võrreldavuse analüüs läbi viia lähtuvalt selle võrdlussüsteemi eesmärgist, millesse meede kuulub, mitte meetme enda eesmärgist.
- 99 Teisena heidab apellant ette vaidlusaluse otsuse põhjenduste asendamist seoses võrdlussüsteemi eesmärgi kindlakstegemisega. Ta väidab, et vaidlustatud kohtuotsuse punktis 108 nimetatud eesmärki „tagada teatav sidusus firmaväärtuse maksustamislahenduse ja raamatupidamisarvestuse vahel“ ei ole mainitud ei vaidlusaluses otsuses ega seisukohtades, mille Hispaania Kuningriik haldusmenetluses esitas. Apellant väidab lisaks, et igal juhul on väide, et firmaväärtust käsitlevatel maksuõigusnormidel on selline eesmärk, meelevaldne ja alusetu.
- 100 Käesoleval juhul tuleb nimelt tõdeda, et üheski vaidlusaluse otsuse osas ei ütle komisjon, et tema kindlakstehtud võrdlussüsteemi eesmärk oleks teatava sidususe säilitamine firmaväärtuse maksustamislahenduse ja raamatupidamisarvestuse vahel.

- 101 Üldkohus on tõepoolest vaidlustatud kohtuotsuse punktides 104–106 viidanud mõnele selles otsuses sedastatud asjaolule, kui ta märkis, et firmaväärtuse maksustamislahendus põhineb kriteeriumil, kas luuakse äriühendus või mitte, ja on selle otsuse põhjendustele 19 ja 99 viidates selgitanud, et see tuleneb asjaolust, et vara omandamise või varalise sissemakse tegemise järel, mille tulemusel moodustub sõltumatu üksus, või ka ühinemise või jagunemise järel „kirjendatakse firmaväärtus [...] eraldi immateriaalse varana äriühendusega loodud ettevõtte raamatupidamisarvestuses“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 104). Ka kinnitus, et firmaväärtuse maksustamislahendus on „seotud raamatupidamisloogikaga“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 103), on jätk teatavatele komisjoni kaalutlustele, mis sisalduvad vaidlusaluses otsuses, eelkõige selle põhjendustes 97–100.
- 102 Siiski järeldas Üldkohus sellest otsusest sõltumatult ja lähtudes sellest, kuidas ta ise Hispaania õiguse alusel kohaldatavaid maksu- ja raamatupidamiseeskirju tõlgendas, seda, et kuninga seadusandliku dekreediga 4/2004 kinnitatud äriühingu tulumaksu seaduses sisalduvate rahalise firmaväärtuse amortiseerimise eeskirjade eesmärk on tagada sidusus firmaväärtuse maksustamislahenduse ja raamatupidamisarvestuse vahel ning et selle eesmärgi seisukohast on Hispaania äriühingutesse investeerivate ettevõtjate olukord mitteresidendist äriühingutesse investeerivate ettevõtjate omaga sarnane.
- 103 Järelikult rikkus Üldkohus õigusnormi, asendades vaidlusaluse otsuse põhjenduse enda põhjendusega.
- 104 Siiski tuleb uurida, kas vaatamata Üldkohtu-poolsele õigusnormi rikkumisele tuleb igal juhul tagasi lükata apellandi poolt Üldkohtule esitatud hagi põhjendamiseks esitatud esimese väite teine punkt osas, milles ta heidab komisjonile ette, et viimane ei ole tõendanud, et osaluste omandamine residendist äriühingutes ja mitteresidendist äriühingutes oli vaidlusaluse meetmega taotletava neutraalse maksustamise eesmärgi seisukohast sarnane.
- 105 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole nimelt siis, kui Üldkohtu otsuse põhjendustest liidu õiguse rikkumine küll ilmneb, kuid resolutsioon on muude õiguslike kaalutlustega põhjendatud, see rikkumine oma olemuselt selline, mis tooks kaasa kohtuotsuse tühistamise (30. septembri 2003. aasta kohtuotsus *Biret International vs. nõukogu*, C-93/02 P, EU:C:2003:517, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 14. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus *Buono jt vs. komisjon*, C-12/13 P ja C-13/13 P, EU:C:2014:2284, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 106 Seoses sellega on oluline silmas pidada, et käesoleva kohtuotsuse punktis 27 viidatud kohtupraktika kohaselt, millele Üldkohus on vaidlustatud kohtuotsuse punktis 132 põhjendatult viidanud, tuleb valikulisuse analüüsi teises etapis võrreldavust analüüsida võrdlussüsteemi, mitte vaidlusaluse meetme eesmärgist lähtudes.
- 107 Käesoleval juhul väidab apellant, et võrdlussüsteemi eesmärk, mis langeb kokku vaidlusaluse meetme eesmärgiga, on säilitada neutraalne maksustamine. Ta rõhutab, et seda eesmärki silmas pidades on ettevõtjad, kes omandavad osalusi riigisisestes äriühingutes, ja ettevõtjad, kes omandavad osalusi piiriülestes äriühingutes, erinevas olukorras, kuna ettevõtjate piiriüleste äriühenduste loomisel esineb takistusi.

- 108 Nagu Euroopa Kohus on juba järeldanud, võib sellist meedet nagu vaidlusalune meede, mis soodustab ekspordi, pidada valikuliseks, kui see annab ettevõtjatele, kes teevad piiriüleseid tehinguid, täpsemalt investeringuid, eelise võrreldes teiste ettevõtjatega, kes asjaomase maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras ja kes teevad samalaadseid tehinguid riigi territooriumi piires (kohtuotsus WDFG, punkt 119).
- 109 Ent käesolevas asjas tuvastas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 109 õigesti, et ettevõtjad, kes omandavad osalusi mitteresidendist äriühingutes, on firmaväärtuse maksustamislahendusega taotletava eesmärgi seisukohalt sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras ettevõtjatega, kes omandavad osalusi residendist äriühingutes. Nimelt, kuna ettevõtjad, kes omandavad piiriüleseid vähemusosalusi, võivad saada vaidlusalusest meetmest kasu isegi siis, kui apellandi viidatud äriühenduste loomise väidetavad takistused neid ei mõjuta, siis ei saa väita, et nende takistuste tõttu on vaidlusalusest meetmest kasusaajad teistsuguses õiguslikus ja faktilises olukorras kui ettevõtjad, kes kuuluvad tavapärase maksustamissüsteemi alla.
- 110 Neid kaalutlusi arvestades tuleb järeldada, et vaatamata õigusnormi rikkumisele, mille Üldkohus pani toime sellega, et võrdlussüsteemi eesmärgi kindlakstegemise kontrollimisel asendas ta vaidlusaluses otsuses sisalduva põhjenduse enda omaga, tuleb apellatsioonkaebuse ainsa väite teine osa põhjendamatus tõttu tagasi lükata.

C. Apellatsioonkaebuse ainsa väite kolmas osa, mille kohaselt on rikutud õigusnormi töendamiskoormise jaotamisel

1. Poolte argumendid

- 111 Apellant väidab, et kuna Üldkohus ei uurinud valikulisuse analüüsi esimeses ja teises etapis, millised ettevõtjad on võrdlussüsteemi eesmärgi, nimelt neutraalse maksustamise seisukohalt sarnases olukorras, ning lükkas selle uurimise edasi kolmandasse etappi, siis pööras ta töendamiskoormise ümber. Sellega seoses tuleneb kohtupraktikast, et meetme valikulisuse hindamise esimeses ja teises etapis lasub komisjonil kohustus tõendada, et olukorrad on taotletava eesmärgi seisukohast võrreldavad.
- 112 Komisjon leiab, et apellandi argumendid on vastuvõetamatud ja igal juhul põhjendamatud.

2. Euroopa Kohtu hinnang

- 113 Esimesena, mis puudutab komisjoni väidet, et apellandi argumendid on vastuvõetamatud, siis tuleb see samadel põhjustel, mis on esitatud käesoleva kohtuotsuse punktides 38–40, tagasi lükata. Nimelt on poolel õigus esitada väiteid ja argumente, mis on tekkinud vaidlustatud kohtuotsuse enda pinnalt ja mille eesmärk on selle otsuse põhjendatust õiguslikult kritiseerida. Apellandil on seega õigus vaidlustada Üldkohtu järeldused sõltumata asjaolust, et ta ei esitanud esimeses kohtuastmes argumente, millega oleks konkreetselt vaidlustatud vaidlusalune otsus selles küsimuses.
- 114 Mis puudutab apellatsioonkaebuse ainsa väite kolmanda osa põhjendatust, siis heidab apellant Üldkohtule konkreetselt ette seda, et viimane võttis arvesse asjaolu, et selle meetme eesmärk oli neutraalne maksustamine, üksnes vaidlusaluse meetme valikulisuse analüüsi kolmandas etapis, mitte selle analüüsi esimeses ja teises etapis.

- 115 Apellandi argumendid põhinevad eeldusel, et Üldkohus tegi võrdlussüsteemi eesmärgi kindlakstegemisel vea, kui ta pidas neutraalse maksustamise põhimõtte asemel selleks eesmärgiks firmaväärtuse maksustamislahenduse ja raamatupidamisarvestuse sidusust.
- 116 Sellega seoses piisab, kui märkida, et nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 97–110 esitatud kaalutlustest, siis kuigi Üldkohus eksis, kui ta leidis, et võrdlussüsteemi eesmärk oli firmaväärtuse maksustamislahenduse ja raamatupidamisarvestuse sidusus, ei ole tõendatud, et neutraalse maksustamise eesmärk välistas valikulisuse analüüsi teises etapis abi valikulisuse.
- 117 Apellatsioonkaebuse ainsa väite kolmas osa tuleb seega tagasi lükata, kuna see ei saa olla edukas.

D. Apellatsioonkaebuse ainsa väite neljas osa, mille kohaselt on tehtud viga proportsionaalsuse põhimõtte kohaldamisel

1. Poolte argumendid

- 118 Apellant väidab sisuliselt, et Üldkohus rikkus õigusnormi, kui ta analüüsis vaidlusaluse meetme proportsionaalsust, ilma et ta oleks enne hinnanud, kas kõnealused olukorrad olid võrdlussüsteemi õigesti kindlaks määratud eesmärgi, st neutraalse maksustamise eesmärgi seisukohast sarnased. Ta väidab, et vaidlusaluse meetme analüüsimisel proportsionaalsuse põhimõtte järgimise seisukohast valikulisuse analüüsi kolmandas etapis ei ole käesolevas asjas mingit mõtet ega põhjendust. Alles pärast seda, kui on analüüsitud küsimust, kas meede näeb ette diskrimineerimise sarnaste olukordade vahel meetme eesmärki silmas pidades, tuleb analüüsida, kas meede on põhjendatud asjaoluga, et see on omane selle süsteemi aluspõhimõtetele, millesse meede kuulub, ning kas see on kooskõlas sidususe ja proportsionaalsuse põhimõttega.
- 119 Komisjon leiab, et apellatsioonkaebuse ainsa väite neljas osa on edutu ja igal juhul põhjendamatu.

2. Euroopa Kohtu hinnang

- 120 Tuleb tõdeda, et apellandi argumendid põhinevad eeldusel, et Üldkohus rikkus õigusnormi, kui ta lükkas vaidlusaluse meetme proportsionaalsuse analüüsi edasi valikulisuse analüüsi kolmandasse etappi.
- 121 Nende argumentidega ei saa siiski nõustuda, kuna nagu nähtub kohtupraktikast, tekib küsimus, kas valikuline eelis on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega, valikulisuse analüüsi kolmandas etapis, mille raames käsitletakse küsimust, kas seda eelist saab põhjendada asjaomase liikmesriigi maksusüsteemi olemuse või üldise ülesehitusega. Selles etapis palutakse niisiis liikmesriigil tõendada, et erinev kohtlemine, mis tuleneb meetme eesmärgist, on proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas, kuna see ei lähe kaugemale eesmärgi saavutamiseks vajalikust ja kuna seda eesmärki ei ole vähem piiravate meetmetega võimalik saavutada (vt selle kohta 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus *Paint Graphos* jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 75).
- 122 Järelikult tuleb apellatsioonkaebuse ainsa väite neljas osa samuti tagasi lükata.

E. Apellatsioonkaebuse ainsa väite viies osa, mille kohaselt on rikutud õigusnormi seoses põhjusliku seosega piiriüleste ühinemiste võimatuse ja välismaistes äriühingutes osaluse omandamise vahel

1. Poolte argumendid

- 123 Sisuliselt väidab apellant, et vaidlustatud kohtuotsuse põhjendustes, mis puudutavad valikulisuse analüüsi kolmandat etappi ja sisalduvad vaidlustatud kohtuotsuse punktides 167–176, rikkus Üldkohus õigusnormi, kui ta nõudis, et Hispaania Kuningriik tõendaks, et „välismaal ühinemise võimatuse ja välismaal osaluse omandamise vahel on põhjuslik seos“. Esiteks väidab apellant, et neis põhjendustes on lisatud selline analüüsi aspekt, mida vaidlusaluses otsuses ei ole ning mis on pealegi vastuolus otsuse *ratio decidendi*ga, ning et teiseks on võimatu esitada Üldkohtu nõutud tõendeid.
- 124 Komisjon palub see väiteosa tagasi lükata.

2. Euroopa Kohtu hinnang

- 125 Tuleb märkida, et vaidlustatud kohtuotsuse punktides 167–176, millele ainsana viidatakse apellatsioonkaebuse ainsa väite viiendas osas, tõi Üldkohus esile põhjused, miks Hispaania Kuningriik ei ole tõendanud, et vaidlusalune meede neutraliseerib tavapärase korra väidetavalt ebasoodsad tagajärjed.
- 126 Ta jätkas oma analüüsi siiski ammendavuse huvides oletuse põhjal, et see on tõendatud (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 177–185). Vaidlustatud kohtuotsuse põhjendused, millele on viidatud apellatsioonkaebuse ainsa väite viiendas osas, ei ole seega ainsad, mille alusel Üldkohus järeldas, et komisjon ei eksinud, kui ta leidis, et Hispaania Kuningriik ei ole vaidlusaluse meetmega kehtestatud eristamist põhjendanud.
- 127 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb aga, et apellatsioonimenetluses on vaidlustatud kohtuotsuse põhjenduse vastu suunatud väide siis, kui kohtuotsuse resolutsioon on muude õiguslike asjaoludega piisavalt põhjendatud, edutu ja tuleb seetõttu tagasi lükata. Käesoleval juhul, isegi kui eeldada, et väite viies osa on põhjendatud, tuleb see edutuse tõttu tagasi lükata, kuna see ei saa muuta vaidlustatud kohtuotsust kehtetuks, sest kõnealune järeldus jääb püsima muude põhjenduste alusel (vt selle kohta 29. märtsi 2011. aasta kohtuotsus *Anheuser-Busch vs. Budějovický Budvar*, C-96/09 P, EU:C:2011:189, punkt 211 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 128 Siit tuleneb, et apellatsioonkaebuse ainsa väite viies osa tuleb edutuse tõttu tagasi lükata.

F. Apellatsioonkaebuse ainsa väite kuues osa, mille kohaselt on rikutud õigusnormi selle analüüsimisel, kas vaidlusalust meetet saab jagada eraldi osadeks olenevalt kontrolliprotsendist

1. Poolte argumendid

- 129 Apellant heidab Üldkohtule ette, et viimane lükkas tagasi tema väite, mis tugineb asjaolule, et komisjoni analüüsis ei tehtud vahet vähemusosaluse omandamise ja enamusosaluse omandamise vahel. Apellant rõhutab esiteks, et kõik tehingud, mille ta vaidlusaluse meetme alusel tegi, viisid

sihtäriühingu üle kontrolli omandamiseni, ning et teiseks palus Hispaania Kuningriik komisjonil neid kaht olukorda eraldi analüüsida. Apellandi hinnangul ilmneb kohtupraktikast, et asjaomase liikmesriigi taotlusel on komisjon kohustatud käsitletava meetme osi eraldi analüüsima. See, et vaidlusalust meetet saab jagada eraldi osadeks, ilmneb menetluskäigust, mille komisjon meetme analüüsimiseks valis, tehes selle kohta kolm eri otsust.

2. Euroopa Kohtu hinnang

- 130 Apellatsioonkaebuse ainsa väite kuuendas osas on kritiseeritud vaidlustatud kohtuotsuse punkte 193–202, milles Üldkohus analüüsis seda, kas komisjon oli kohustatud vaidlusaluse meetme kohaldamisalasse kuulunud eri tehingutel vahet tegema.
- 131 Käesoleval juhul tuleb tõdeda, et vaidlustatud kohtuotsuse neis punktides esitatud põhjendused – mille eesmärk on vastata apellandi argumentidele, mille kohaselt komisjon pidi tegema vahet mitteresidendist äriühingutes sellise osaluse omandamisel, mis annab nende üle kontrolli, ja muu osaluse omandamisel, et asuda seisukohale, et vaidlusaluse meetme kohaldamine esimesel juhul ei too kaasa riigiabiks kvalifitseerimist – on esitatud ammendavuse huvides.
- 132 Apellandi argument, et komisjon oli kohustatud sellist vahet tegema, lükati nimelt peamiselt tagasi vaidlustatud kohtuotsuse punktis 192, kus Üldkohus sisuliselt nentis, et firmaväärtuse maksustamislahenduse ebajärjekindlus, mis on tingitud vaidlusalusest meetmest, jääks püsima isegi juhul, kui seda meetet saaks kohaldada ainult enamusosaluse omandamisele mitteresidendist äriühingutes.
- 133 Nagu on aga märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 127, on apellatsioonimenetluses vaidlustatud kohtuotsuse ammendavuse huvides esitatud põhjenduse vastu suunatud väide siis, kui kohtuotsuse resolutsioon on muude väidetega piisavalt põhjendatud, edutu ja tuleb seetõttu tagasi lükata.
- 134 Igal juhul on apellandi apellatsioonkaebuse ainsa väite kuuenda osa raames esitatud argumendid põhjendamatud.
- 135 Selles osas on tõsi, et otsuses, mille komisjon võtab vastu uurimise tulemusena, on tal võimalus oma kaalutusõigust kasutades teha vahet teatatud abikavast kasusaajate vahel, võttes arvesse nende teatavaid tunnusoone või tingimusi, millele nad vastavad. Seevastu ei olnud aga komisjon kohustatud määrama, nagu Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 193 põhjendatult esile tõi, vaidlusaluse otsuse raames kindlaks vaidlusaluse meetme kohaldamise tingimusi, mis oleks võimaldanud tal teatud juhtude osas jätta meede abiks kvalifitseerimata. Selline küsimus on nimelt osa Hispaania ametiasutuste ja komisjoni vahelisest dialoogist kõnealusest abikavast teatamise raames, mis oleks pidanud aset leidma enne selle rakendamist.
- 136 Käesoleval juhul heidab apellant esimeses kohtuastmes esitatud hagi komisjonile sisuliselt ette, et ta ei teinud vahet mitteresidendist äriühingutes sellise osaluse omandamisel, mis annab nende üle kontrolli, ja muu osaluse omandamisel, et asuda seisukohale, et vaidlusaluse meetme kohaldamine esimesel juhul ei too kaasa riigiabiks kvalifitseerimist. Sellega seoses selgitas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 199, et vaidlusaluse meetmega kehtestatud eristamise põhjendatust peab tõendama asjaomane liikmesriik, kes peab ka kohandama meetme sisu või kohaldamise tingimusi, kui ilmneb, et see on vaid osaliselt põhjendatud. Üldkohus ei rikkunud õigusnormi, kui ta järeldas vaidlustatud kohtuotsuse punktis 201, et isegi kui eeldada, et

komisjoni ametlikus uurimismenetluses oli enamusosaluse omandamise juhtum komisjoni ja Hispaania Kuningriigi vahel konkreetselt arutlusel viimase esitatud dokumentides sisalduvate taotluste alusel, tuleb apellandi etteheide igal juhul käesoleva juhtumi asjaoludel tagasi lükata.

- 137 Järelikult tuleb apellatsioonkaebuse ainsa väite kuues osa edutuse ja igal juhul põhjendamatus e tõttu tagasi lükata.
- 138 Kuna apellatsioonkaebuse ainsa väite ühegi osaga ei saa nõustuda, tuleb apellatsioonkaebus tervikuna rahuldamata jätta.

V. Kohtukulud

- 139 Euroopa Kohtu kodukorra artikli 184 lõige 2 näeb ette, et kui apellatsioonkaebus on põhjendamatu, siis otsustab Euroopa Kohus kohtukulude jaotuse. Vastavalt kodukorra artikli 138 lõikele 1, mida kodukorra artikli 184 lõike 1 alusel kohaldatakse apellatsioonkaebuste suhtes, on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud.
- 140 Kuna komisjon on käesolevas asjas kohtukulude hüvitamist nõudnud ja apellant on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb käesoleva apellatsioonkaebuse ja Üldkohtu menetlusega seotud kohtukulud välja mõista apellandilt.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

1. Jätta apellatsioonkaebus rahuldamata.

2. Mõista kohtukulud välja Banco Santander SA-ilt.

Allkirjad