



Kohtulahendite kogumik

ÜLDKOHTU OTSUS (üheksas koda laiendatud koosseisus)

15. november 2018*

Riigiabi – Äriühingu tulumaksu käsitlevad sätted, mis lubavad Hispaania maksuresidendist ettevõtjatel amortiseerida välismaa maksuresidendist äriühingutes osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse – Otsus, millega abi tunnistatakse siseturuga kokkusobimatuks ning kohustatakse see tagasi nõudma – Mõiste „riigiabi“ – Valikulisus – Võrdlussüsteem – Erand – Erinev kohtlemine – Erineva kohtlemise põhjendus – Ettevõtjad, kellele meede on soodus – Õiguspärane ootus

Kohtuasjas T-219/10 RENV,

World Duty Free Group, SA, varem Autogrill España, SA, asukoht Madrid (Hispaania), esindajad: advokaadid J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero ja A. Lamadrid de Pablo,

hageja,

keda toetavad

Saksamaa Liitvabariik, esindaja: T. Henze,

ja

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

ning

Hispaania Kuningriik, esindaja: M. Sampol Pucurull,

menetlusse astujad,

versus

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

kostja,

mille ese on ELTL artikli 263 alusel esitatud nõue tühistada 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), artikli 1 lõige 1 ja teise võimalusena selle otsuse artikkel 4,

* Kohtumenetluse keel: hispaania.

ÜLDKOHUS (üheksas koda laiendatud koosseisus),

koosseis: president S. Gervasoni (ettekandja), kohtunikud L. Madise, R. da Silva Passos, K. Kowalik-Bańczyk ja C. Mac Eochaidh,

kohtusekretär: ametnik X. Lopez Bancalari,

arvestades menetluse kirjalikku osa ja 31. jaanuari 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

on teinud järgmise

otsuse

I. Vaidluse taust

- 1 Euroopa Ühenduste 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“ või „vaidlusalune regulatsioon“).
- 2 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 (vt allpool punktid 67 ja 69). Vaidlusaluses 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.
- 3 Komisjon sai 5. detsembri 2007. aasta kirjaga Hispaania Kuningriigi märkused ametliku uurimismenetluse algatamise otsuse kohta (edaspidi „algatamisotsus“). Ajavahemikul 2008. aasta 18. jaanuarist kuni 16. juunini sai komisjon märkusi veel 32 huvitatud kolmandalt isikult. 30. juuni 2008. aasta kirja ja 22. aprilli 2009. aasta kirjaga esitas Hispaania Kuningriik oma kommentaarid huvitatud kolmandate isikute märkuste kohta.
- 4 18. veebruaril 2008, 12. mail ja 8. juunil 2009 korraldas komisjon Hispaania asutustega tehnilised kohtumised. Tehnilisi kohtumisi korraldati veel ka teatud isikutega 32 huvitatud kolmanda isiku hulgast.
- 5 Hispaania Kuningriik esitas 14. juuli 2008. aasta kirja ja 16. juuni 2009. aasta e-kirjaga komisjonile lisateavet.
- 6 Komisjon lõpetas menetluse Euroopa Liidu siseste osaluste omandamise suhtes 28. oktoobri 2009. aasta otsusega 2011/5/EÜ firmaväärtuse amortiseerimise kohta välismaises äriühingus osaluse omandamisel C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), mida Hispaania rakendas (ELT 2011, L 7, lk 48, edaspidi „vaidlustatud otsus“).

- 7 Komisjon tunnistas siseturuga kokkusobimatuks vaidlusaluse regulatsiooni, mis seisneb maksusoodustuses, mis lubab Hispaania äriühingutel amortiseerida mitteresidendist äriühingus osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse, juhul kui seda kohaldatakse liidus asutatud äriühingutes osaluse omandamisele (vaidlustatud otsuse artikli 1 lõige 1). Vaidlustatud otsuse artikkel 4 näeb ka ette, et Hispaania Kuningriik nõuab antud abi tagasi.
- 8 Komisjon jättis menetluse liiduväliste osaluste omandamise suhtes siiski avatuks ja Hispaania ametiasutused kohustusid esitama uusi üksikasju liiduvälistel piiriülestel ühinemistel esinevate takistuste kohta, millele nad olid viidanud.
- 9 Hispaania Kuningriik esitas 12., 16. ja 20. novembril 2009 ning 3. jaanuaril 2010 komisjonile teavet Hispaania äriühingute poolt väljapoole liitu tehtud otseinvesteeringute kohta. Komisjon sai samuti kätte seisukohad mitmelt huvitatud kolmandalt isikult.
- 10 Komisjoni ja Hispaania ametiasutuste vahel toimusid 27. novembril 2009, 16. juunil ja 29. juunil 2010 tehnilised kohtumised.
- 11 Komisjon võttis 12. jaanuaril 2011 vastu otsuse 2011/282/EL firmaväärtuse amortiseerimise kohta välismaises äriühingus osaluse omandamisel C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), mida Hispaania rakendas (ELT 2011, L 135, lk 1, edaspidi „12. jaanuari 2011. aasta otsus“), millega tunnistati vaidlusalune regulatsioon siseturuga kokkusobimatuks, kui seda rakendatakse osaluse omandamisel väljaspool liitu asuvates äriühingutes.

II. Menetlus ja poolte nõuded

- 12 Hageja World Duty Free Group, SA esitas vaidlustatud otsuse tühistamise nõudes hagiavalduse, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 14. mail 2010.
- 13 Üldkohus rahuldab tema nõuded 7. novembri 2014. aasta kohtuotsusega Autogrill España vs. komisjon (T-219/10, EU:T:2014:939), tuginedes asjaolule, et komisjon kohaldas vääralt ELTL artikli 107 lõikes 1 ette nähtud valikulisuse tingimust.
- 14 Ühtlasi tühistas Üldkohus 7. novembri 2014. aasta kohtuotsusega Banco Santander ja Santusa vs. komisjon (T-399/11, EU:T:2014:938) ka 12. jaanuari 2011. aasta otsuse.
- 15 Komisjon esitas 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuse Autogrill España vs. komisjon (T-219/10, EU:T:2014:939) peale apellatsioonkaebuse, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 19. jaanuaril 2015. See apellatsioonkaebus, mis oli registreeritud numbriga C-20/15 P, liideti apellatsioonkaebusega, mis oli registreeritud numbriga C-21/15 P ja mille komisjon oli esitanud 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa vs. komisjon (T-399/11, EU:T:2014:938) peale.
- 16 Hageja, keda toetasid Saksamaa Liitvabariik, Iirimaa ja Hispaania Kuningriik, palus jätta apellatsioonkaebus rahuldamata.
- 17 Euroopa Kohus tühistas 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsusega komisjon vs. World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, edaspidi „kohtuotsus World Duty Free“, EU:C:2016:981) 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuse Autogrill España vs. komisjon (T-219/10, EU:T:2014:939), saatis kohtuasja Üldkohtule tagasi ja lükkas kohtukulude teatud osa üle otsuse tegemise edasi. Ühtlasi tühistas Euroopa Kohus 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa vs. komisjon (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 18 Kooskõlas Üldkohtu kodukorra artikli 217 lõikega 1 esitasid pooled kirjalikud seisukohad 2. märtsil 2017 ja Hispaania Kuningriik tegi seda 3. märtsil 2017.

- 19 Kooskõlas kodukorra artikli 217 lõikega 3 esitasid pooled ja Hispaania Kuningriik täiendavad kirjalikud seisukohad 24. aprillil 2017.
- 20 Ettekandja-kohtuniku ettekande põhjal otsustas Üldkohus avada menetluse suulise osa.
- 21 Üldkohtu laiendatud koosseisus üheksanda koja presidendi 8. detsembri 2017. aasta otsusega liideti käesolev kohtuasi pärast poolte ärakuulamist vastavalt kodukorra artiklile 68 menetluse suulise osa huvides kohtuasjaga T-399/11 RENV, Banco Santander ja Santusa vs. komisjon.
- 22 Poolte kohtukõned kuulati ära 31. jaanuari 2018. aasta kohtuistungil.
- 23 Hageja palub Üldkohtul:
- tühistada vaidlustatud otsuse artikli 1 lõige 1 osas, milles see sätestab, et vaidlusalune regulatsioon sisaldab riigiabi tunnuseid;
 - teise võimalusena tühistada vaidlustatud otsuse artikli 1 lõige 1 osas, milles tunnistatakse, et vaidlusalune regulatsioon sisaldab riigiabi tunnuseid, kui seda kohaldatakse kontrollosaluste omandamisele;
 - kolmanda võimalusena tühistada vaidlustatud otsuse artikkel 4 osas, mis näeb ette nendeks tehinguteks antud abi tagastamise, mis tehti enne vaidlustatud otsuse avaldamist *Euroopa Liidu Teatajas*;
 - mõista kohtukulud välja komisjonilt.
- 24 Komisjon palub Üldkohtul:
- jätta hagi vastuvõetamata tõttu läbi vaatamata või tuvastada, et otsuse tegemise vajadus on ära langenud;
 - või jätta hagi põhjendamata tõttu rahuldamata;
 - mõista kohtukulud välja hagejalt.
- 25 Samuti palub hageja Üldkohtul võtta menetlust korraldavaid meetmeid, et saavutada komisjoni poolt dokumentide esitamine.
- 26 Hispaania Kuningriik palub Üldkohtul:
- rahuldada tühistamishagi;
 - mõista kohtukulud välja komisjonilt.

III. Õiguslik käsitus

- 27 Komisjon väidab, et käesolev hagi on vastuvõetamatu, kuna vaidlusalune meede ei puuduta hagejat. Teise võimalusena väidab ta, et hageja on minetanud põhjendatud huvi.
- 28 Hageja väidab, et hagi on vastuvõetav.

- 29 Tuleb märkida, et liidu kohtul on iga juhtumi asjaolusid arvestades õigus hinnata, kas hea õigusemõistmise kaalutlustel võib nõude sisulistel põhjustel tagasi lükata, ilma et tehtaks eelnev otsus vastuvõetavuse küsimuses (vt selle kohta 26. veebruari 2002. aasta kohtuotsus nõukogu vs. Boehringer, C-23/00 P, EU:C:2002:118, punkt 52).
- 30 Käesolevas asjas on põhjendatud hagi sisuline läbivaatamine ning olenevalt olukorrast tuleb jätta tegemata otsus hageja hagi esitamise õiguse ja põhjendatud huvi kohta.
- 31 Hageja põhjendab oma hagi kolme väitega, millest esimene käsitleb vaidlusaluse meetme valikulisuse puudumist, teine viga vaidlusaluse meetme adressaadi tuvastamisel ja kolmas õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte rikkumist.

A. Esimene väide, et vaidlusalune meede ei ole valikuline

1. Poolte argumendid

- 32 Esimese väite raames esitab hageja kolm osaväidet, millest esimese kohaselt ei ole vaidlusalune meede esmapilgul valikuline, teine käsitleb viga võrdlussüsteemi tuvastamisel ja kolmas seda, et vaidlusalune meede on põhjendatud tulenevalt selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse see kuulub.
- 33 Seoses kahe viimase osaväitega olgu täpsustatud, et hageja selgitab, et ta esitab hagiavalduses üldisi argumente, mida saab kohaldada nende kahe osaväite suhtes.
- 34 Esimese osaväite raames kinnitab hageja sisuliselt, et vaidlusalune regulatsioon ei ole valikuline EÜ artikli 107 lõike 1 tähenduses, kuna selles ette nähtud soodustuse võib saada iga ettevõtja. Ta märgib, et valikulisus, millest lähtub vaidlustatud otsus, põhineb tautoloogilisel ringtõestusel, mille kohaselt ainult need ettevõtjad, kellele vaidlustatud meede on kasulik, võivad sellest kasu saada.
- 35 Hageja tugineb ka statistilistele andmetele, mis võimaldavad teha kindlaks tõsiasi, et vaidlusalusest meetmest võisid kasu saada erineva suurusega ettevõtted, mis kuulusid eri sektoritesse, ja osutab komisjoni ebajärjekindlusele tema senist praktikat arvestades.
- 36 Lõpuks väidab hageja, et vaidlustatud otsus ei ole selles osas piisavalt põhjendatud.
- 37 Teise osaväite raames kinnitab hageja, et kuigi Hispaania ettevõtjad võivad raskusteta luua äriühendusi residendist äriühingutega, mis võimaldab neil siis firmaväärtust amortiseerida, tekib neil raskusi, mis takistavad äriühenduse loomist ja seega selle väärtuse amortiseerimist, seoses tehingutega, mis puudutavad mitteresidendist äriühinguid. Ettevõtjad satuvad seega erinevatesse õiguslikesse ja faktilistesse olukordadesse olenevalt asjaomase tehingu liigist. Nii ei ole võimalik järeldada, et vaidlusalune meede, mida kohaldatakse ainult osaluse omandamisele mitteresidendist äriühingutes, teeb erandi üldisest või tavapärasest maksusüsteemist, st käsitab erinevalt tehinguid, mis selle süsteemiga taotletava eesmärgi seisukohalt on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.
- 38 Sellega seoses viitab hageja mitmele Euroopa Kohtu otsusele.
- 39 Kolmanda osaväite raames kinnitab hageja sisuliselt, et vaidlusaluse meetmega kehtestatud erand on põhjendatud tulenevalt Hispaania maksusüsteemi loogikast. Vaidlusalune meede võimaldab nimelt tagada residendist äriühingutes osaluse omandamise tehingute ja mitteresidendist äriühingutes osaluse omandamise tehingute neutraalse maksustamise.

- 40 Selles osas väidab hageja, et piiriüleste äriühenduste puhul esineb takistusi isegi liidu piires. Asjaolu – isegi kui eeldada, et see on tõendatud –, et sellised takistused tähendavad liidu õiguse rikkumist, ei võimalda tema sõnul järeldada, et takistused puuduvad. Pealegi ei kujuta kõik takistused endast rikkumisi. Isegi kui eeldada, et need takistused on kadunud, peab nende olemasolu vaidlusaluse meetme vastuvõtmise ajal viima komisjoni järeldusele, et tegemist on olemasoleva abiga.
- 41 Hageja sõnul on vaidlustatud otsus puudulikult põhistatud, arvestades tõsiasi, et komisjon ei ole selgitanud, mismoodi ei esine piiriüleste äriühenduste puhul takistusi.
- 42 Hageja kritiseerib ka komisjoni mõttekäiku, mille kohaselt vaidlusalune meede on ebaoproportsionaalne ja liiga ebamäärane. Hageja sõnul kohaldatakse vaidlusalust meedet põhjendatult niipea, kui on ületatud 5protsendilise osaluse künnis. Igal juhul oleks komisjon pidanud tuvastama, et vaidlusalune meede ei ole valikuline osas, mis puudutab enamusosaluse omandamist. Vaidlustatud otsus tuleks seega tühistada vähemalt selles osas, milles tuvastati, et vaidlusaluse meetme kohaldamine enamusosaluste omandamisele kujutab endast riigiabi.
- 43 Sellega seoses tugineb ta mitmele kohtuotsusele.
- 44 Hageja kritiseerib ka vaidlustatud otsuse teatavaid punkte, milles komisjon kinnitas oma arutluskäiku kaalutlustega, mis puudutavad vaidlusaluse meetme väidetavalt siseturgu moonutavat mõju.
- 45 Hispaania Kuningriigi hinnangul on vaidlusaluse meetme eesmärk tagada neutraalse maksustamise põhimõtte järgimine. Selle põhimõtte kohaselt peavad samasugustel investeeringutel olema samad maksuõiguslikud tagajärjed.
- 46 Hispaania Kuningriigi hinnangul ei ole vaidlusalusel meetmel seost „konkurentsivõime põhimõttega“.
- 47 Ta rõhutab ühtlasi, et vaidlusalusest meetmest tulenev eelis on kättesaadav igale ettevõtjale, olenemata tema tegevusalast.
- 48 Ta lisab, et vaidlusalune meede piirdub investeeringu tasuvuse kindlustamisega, võimaldades maksustatava summa suuruse hindamise ajal investeerimiskulud maha arvata.
- 49 Hispaania Kuningriik väidab, et komisjon ei ole arvesse võtnud piiriülestel äriühendustel liidu piires tekkivaid õiguslikke ja praktilisi takistusi, kuigi ta on neist raskustest komisjonile teatanud ametliku uurimismenetluse käigus. Ta lisab, et need takistused esinesid vaidlusaluse meetme jõustumise ajal ja neid ei ole ületatud, hoolimata selles valdkonnas hiljem vastu võetud liidu õigusaktidest.
- 50 Hispaania Kuningriik väidab, et komisjon ei ole põhjalikult uurinud õiguslikku ja faktilist olukorda seondult ettevõtjate piiriülestel äriühendustel esinevate takistustega. Ta märgib, et komisjoni käsutuses on mahukas dokumendipakett, mille ta on talle esitanud. Takistuste esinemist on tunnistanud konkurentsiküsimuste eest vastutav komisjoni liige kirjavahetuses Hispaania ametiasutustega. Neid takistusi ei saa piirata ilmsete õiguslike takistustega.
- 51 Hispaania Kuningriik väidab, et õiguslike, aga ka majanduslike ja praktiliste takistuste tekkimine piiriülestel äriühendustel on tõendatud.
- 52 Komisjon väidab vastu, et vaidlustatud otsuses on küsimust, kas vaidlusalune meede on valikuline, analüüsitud kooskõlas kohtupraktikaga, kuna analüüs lähtub asjakohase võrdlusraamistiku määratlemisest ja viib järeldusele, et vaidlusalune meede kehtestab erandi. Komisjon leiab oma seisukohtades, mis käsitlevad kohtuotsust World Duty Free, et see kohtuotsus kinnitab tema analüüsi.

- 53 Komisjon väidab, et vaidlusalune meede ei ole põhjendatud Hispaania maksusüsteemi loogikaga. Eelkõige tugineb ta asjaolule, et firmaväärtuse amortiseerimiseks riigisiseste tehingute korral peab tingimata olema loodud äriühendus, samas kui piiriülestele tehingutele on vaidlusalune meede kohaldatav alates lihtsast 5protsendilise osaluse omandamisest mitteresidendist äriühingus.
- 54 Komisjon täheldab, et ta ei ole vaidlustatud otsuses möönnud, et piiriülestel äriühendustel esinevate takistustega saaks põhjendada vaidlusalust meetet.
- 55 Komisjon kinnitab, et selliste takistuste esinemist liidu piires ei ole tõendatud.
- 56 Komisjon kordab ühtlasi, et tavapärase maksusüsteemi järgi on firmaväärtuse amortiseerimine ainult 5protsendilise osaluse omandamise korral võimalik üksnes siis, kui sellisele osaluse omandamisele järgneb äriühenduse loomine. Sellest tulenevalt ei saa firmaväärtust amortiseerida ettevõtja, kes omandab residendist äriühingus vähemalt 5protsendilise osaluse, kuid ei saa sellega ühineda näiteks põhjusel, et tema osalus ei ole piisav. Seevastu ettevõtja, kes samamoodi omandab osaluse mitteresidendist äriühingus ega saa samuti sellega ühineda, kuna tema osalus ei ole piisav, võib vaidlusalust meetet kasutada ja seega rahalise firmaväärtuse amortiseerida.
- 57 Komisjon täpsustab, et vastupidi sellele, mida tema sõnul on hagiavalduses väidetud, ei ole Hispaania ametiasutused palunud tal tuvastada abi puudumist juhul, kui vaidlusalust meetet kohaldatakse enamusaluste suhtes.
- 58 Lõpuks lükkab komisjon tagasi hageja argumendid, mis käsitlevad vaidlusalusest meetmest tingitud moonutusi siseturul.

2. Üldkohtu hinnang

- 59 Sissejuhatuseks tuleb osundada Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, mille kohaselt on siseriikliku meetme ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabiks“ kvalifitseerimiseks nõutav, et täidetud on kõik järgmised tingimused. Esiteks peab esinema riigipoolne sekkumine või sekkumine riigi ressursside abil. Teiseks peab sekkumine ähvardama kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab see andma abisaajale valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi (vt kohtuotsus World Duty Free, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 60 Mis puudutab eelise valikulisuse tingimust, mis on ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses mõiste „riigiabi“ oluline osa, siis nähtub Euroopa Kohtu sama hästi välja kujunenud praktikast, et selle tingimuse hindamiseks tuleb kindlaks teha, kas konkreetset õiguslikku raamistikku arvestades on siseriiklik meede selline, et see soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on asjaomase abikava eesmärki arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras ning keda koheldakse erineval viisil, mida võib sisuliselt pidada diskrimineerivaks (vt kohtuotsus World Duty Free, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 61 Kui kõnealune meede on abikava, mitte individuaalne abi, siis peab komisjon lisaks tõendama, et kuigi meede annab küll üldkohaldatava eelise, teeb ta seda ainult teatud ettevõtjate või tegevusvaldkondade huvides (vt kohtuotsus World Duty Free, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 62 Mis puudutab täpsemalt maksueelist andvaid liikmesriigi meetmeid, siis tuleb märkida, et sedalaadi meede, mis ei too küll kaasa riigi ressursside üleandmist, kuid mis asetab soodustuse saajad teistest maksumaksjatest soodsamasse olukorda, võib anda soodustuse saajatele valikulise eelise ning kujutab endast seega riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seevastu maksueelis, mis tuleneb üldmeetmest, mida kohaldatakse vahet tegemata kõikide ettevõtjate suhtes, ei kujuta endast riigiabi selle sätte tähenduses (vt kohtuotsus World Duty Free, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 63 Selles kontekstis peab komisjon riigisisese maksumeetme „valikuliseks“ kvalifitseerimisel esmalt kindlaks tegema, milline on asjaomasel liikmesriigis kohaldatav üldine või „tavapärane“ maksusüsteem, ja seejärel tõendama, et kõnealune maksumeede kaldub üldisest süsteemist kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes üldise süsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (vt kohtuotsus World Duty Free, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 64 Meetmed, mis eristavad kõnealuse õigusliku regulatsiooni eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevaid ettevõtjaid ja mis on seega *a priori* valikulised, ei ole siiski mõistega „riigiabi“ hõlmatud, kui asjaomane liikmesriik suudab tõendada, et vahetegemine on põhjendatud, kuna see tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse meetmed kuuluvad (vt kohtuotsus World Duty Free, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 65 Seega võib sellist kolmeetapilist meetodit kasutades, nagu on kirjeldatud eespool punktides 63 ja 64, jõuda järeldusele, et liikmesriigi maksumeede on valikuline.
- 66 Veel tuleb sissejuhatuseks käsitleda vaidlustatud otsuse põhjendusi, mille alusel komisjon järeldas, et vaidlusalune meede on valikuline.
- 67 Kõigepealt olgu täpsustatud, et firmaväärtus on vaidlustatud otsuses määratletud kui tuntud ärinime väärtus, head kliendisuhed, töötajate oskused ja muud sellised tegurid, mis peaksid tootma tulevikus suuremat tulu kui kõnealusel hetkel ilmne (vaidlustatud otsuse põhjendus 18). See on omandatud äriüksuse vara või ühinenud äriühingule kuuluva vara soetusmaksumuse ja selle turuväärtuse raamatupidamislik vahe (vaidlustatud otsuse põhjendus 99). Kui äriühingu äritegevus omandatakse aktsiate omandamise teel, käsitatakse firmaväärtusena äriühingu osaluse omandamisel üle tolle varade turuväärtuse makstavat hinda ning see tuleb eraldi immateriaalse varana kirjendada niipea, kui sihtäriühing omandava äriühingu kontrolli alla läheb (vaidlustatud otsuse põhjendus 18).
- 68 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 19 on märgitud, et Hispaania maksupõhimõtete kohaselt – välja arvatud vaidlusaluse meetme puhul – võib firmaväärtust amortiseerida ainult pärast „äriühendust“, mis selle mõiste laiemas tähenduses tekib sõltumatute äriühingute varade omandamise või varalise sissemakse teel või siis pärast ühinemist või jagunemist.
- 69 Rahaline firmaväärtus on vaidlustatud otsuses määratletud kui firmaväärtus, mis oleks aktsiaid omandava äriühingu raamatupidamises kirjendatud omandava äriühingu ja sihtäriühingu ühinemise korral. Nii toob komisjoni sõnul vaidlusaluse meetme kohane rahalise firmaväärtuse kontseptsioon aktsiate omandamise valdkonda tavaliselt äriühenduse tehingute puhul kasutatava mõiste (vaidlustatud otsuse põhjendus 20).
- 70 Vaidlustatud otsuses leidis komisjon, et asjakohane võrdlusraamistik või -süsteem on Hispaania äriühingu tulumaksu süsteem, täpsemalt selles maksusüsteemis määratletud rahalise firmaväärtuse maksustamislahendust käsitlevad eeskirjad (vaidlustatud otsuse põhjendus 96). Ta täpsustas siiski, et „kõnealust meedet [tuleks] hinnata äriühingu tulumaksu süsteemi üldsätete taustal seoses olukordadega, kus firmaväärtuse tekkimine annab maksueelise [...], kuna ta [on seisukohal], et rahalise firmaväärtuse amortiseerimist võimaldavad olukorrad ei hõlma kõikide sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevate maksumaksjate kategooriaid“ (vaidlustatud otsuse põhjendus 89). Komisjon leidis seega, et võrdlusraamistik ei tohtinud piirduda rahalise firmaväärtuse maksustamislahendusega, mis on kehtestatud vaidlusaluse meetmega, kuna see meede soodustas ainult osaluse omandamist mitteresidendist äriühingutes, ja et võrdlusraamistiku moodustavad seega äriühingu tulumaksu süsteemi üldsätted, mis käsitlevad firmaväärtuse amortiseerimist (edaspidi „firmaväärtuse maksustamislahendus“).

- 71 Komisjon selgitas ühtlasi, et kuna firmaväärtus, mis oleks kirjendatud äriühingute ühinemise korral, saab tekkida eraldi, isegi äriühenduse puudumise korral, on vaidlustatud meetme näol tegemist erandiga võrdlussüsteemist (vaidlustatud otsuse põhjendus 100), mis raamatupidamisarvestuse huvides nägi firmaväärtuse amortiseerimise ette ainult äriühenduse korral (vaidlustatud otsuse põhjendused 19, 20 ja 99).
- 72 Komisjon lisas, et vaidlusalust meetdet ei saa pidada uueks üldreegliks süsteemis kui tervikus, kuna lihtsast osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse amortiseerimine on lubatud ainult piiriülese osaluse omandamise korral, mitte riigisisese osaluse omandamise juhtudel. Vaidlusalune meede põhjustas seega komisjoni sõnul riigisiseste tehingute ja piiriüleste tehingute erineva kohtlemise (vaidlustatud otsuse põhjendus 100).
- 73 Komisjon tõi seejärel vaidlustatud otsuse põhjenduses 111 esile, et vaidlusalune meede ei ole maksusüsteemi loogika seisukohalt vajalik. Ta lisas, et meede oli ka ebaproportsionaalne. Olgu öeldud, et komisjon toonitas juba vaidlustatud otsuse põhjenduses 91, et vaidlusalune meede on ühtaegu juhuslik ja ebatäpne, aga ka diskrimineeriv.
- 74 Komisjon täpsustas, et vaidlusalune meede viis sarnases olukorras olevate äriühingute erineva maksustamiseni ainult seetõttu, et mõni neist tegeleb investeerimisega välismaal (vaidlustatud otsuse põhjendus 111), ja et see viis ka erinevate olukordade ühesuguse käsitamiseni, kuna seda kohaldati muu hulgas vähemusosaluse omandamisele (vaidlustatud otsuse põhjendus 113).
- 75 Komisjon järeldas, et vaadeldava maksukava valikulist eelist andvat olemust ei saa põhjendada maksusüsteemi olemusega (vaidlustatud otsuse põhjendus 114).
- 76 Hageja esitatud kolme osaväidet eraldi arvestades tuleb hinnata, kas komisjon võis viidatud kohtupraktika ja eespool esitatud põhjenduste alusel põhjendatult järeldada, et vaidlusalune meede on valikuline.

a) Valikulisuse puudumine esmapilgul

- 77 Üldkohus leidis 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuses *Autogrill España vs. komisjon* (T-219/10, EU:T:2014:939) sisuliselt, et ei ole võimalik tuvastada, et maksueelist andev meede kahjustab konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, kui eelis on kättesaadav kõigile ettevõtjatele, kes on kohustatud tasuma äriühingu tulumaksu liikmesriigis, kes on asjaomase meetme võtnud. Üldkohus leidis, et riikliku üldkohaldatava maksumeetmega antud eelis on igale ettevõtjale kättesaadav, kui on võimatu kindlaks teha ettevõtjate kategooriat, kelle suhtes meetme kohaldamine on välistatud, või sellega kaasnevalt ettevõtjate kategooriat, kes ainsana saab meetmest kasu (punktid 34–45, 52 ja 79–81).
- 78 Üldkohus leidis, et vaidlusaluse meetmega antav eelis oli kättesaadav kõigile ettevõtjatele, kes olid kohustatud tasuma äriühingu tulumaksu Hispaanias ja otsustasid omandada osalusi mitteresidendist äriühingutes. Üldkohus tõi nimelt esile, et sellise otsuse võis vabalt teha iga ettevõtja, ilma et ettevõtte tegevusala või suurus oleks osutunud selles suhtes takistuseks, ja et sama ettevõtja võis edaspidi või isegi samal ajal omandada kapitaliväärtpabereid residentidist ja mitteresidendist äriühingutes (7. novembri 2014. aasta kohtuotsus *Autogrill España vs. komisjon*, T-219/10, EU:T:2014:939, punktid 53–61).
- 79 Võttes aluseks tõsiasi, et vaidlusalune meede oli kättesaadav, tegi Üldkohus eespool punktis 77 esitatud mõttekäiku järgides järelduse, et komisjon ei tohtinud tuvastada, et vaidlusalune meede on valikuline, piirdudes selle esiletoomisega, et meede kaldus kõrvale võrdlussüsteemist, et sellest said kasu ainult ettevõtjad, kes tegid selles nimetatud tehinguid, ja et meetme „eesmärk [oli] soodustada kapitali ekspordi“.

- 80 Kohtuotsusega World Duty Free kummutas Euroopa Kohus eespool punktis 77 esitatud mõttekäigu, leides, et see toob kaasa täiendava nõude, mida ei saa kohtupraktikast tuletada ja mille kohaselt tuleb tuvastada ettevõtjate erikategooria, keda saab eristada neile eriomaste tunnuste põhjal (vt punktid 69–71 ja 78).
- 81 Euroopa Kohus selgitas nimelt, et maksusoodustuse kohaldamise või saamise tingimus võib anda alust pidada abi valikuliseks, kui selle tingimuse tulemusel tehakse vahet ettevõtjate vahel, kes võrdlusraamistikuks oleva üldise süsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, ning kui seega diskrimineeritakse ettevõtjaid, kes soodustust ei saa (kohtuotsus World Duty Free, punkt 86). Ühtlasi tõi Euroopa Kohus esile, et asjaolu, et residendist ettevõtjatel, kes omandavad osaluse Hispaania maksuresidendist äriühingus, ei ole võimalik vaidlustatud meetmega kehtestatud soodustust saada, võib lubada järeldada, et meede on valikuline (kohtuotsus World Duty Free, punkt 87).
- 82 Niisiis ei tulene valikulisuse tuvastamine tingimata sellest, et teatud ettevõtjatel on võimatu saada vaidlusaluse meetmega kehtestatud soodustust õiguslike, majanduslike või praktikas tekkivate piirangute tõttu, mis takistavad neil soodustuse saamise tingimuseks seatud teingu sooritamist, vaid see võib tuleneda pelgalt sellise teingu tuvastamisest, mis on küll sarnane soodustuse saamise tingimuseks oleva tehinguga, kuid ei anna õigust soodustust saada. Siit järeldub, et maksumeede võib olla valikuline isegi siis, kui iga ettevõtja võib vabalt otsustada sooritada teingu, mis on meetmega ette nähtud soodustuse saamise tingimuseks.
- 83 Seega on rõhk asetatud mõistele „valikuline“, mis põhineb ettevõtjate, kes otsustavad sooritada teatavaid tehinguid, eristamisel ettevõtjatest, kes otsustavad need sooritamata jätta, mitte ettevõtjate eristamisel neile eriomastest tunnustest lähtuvalt.
- 84 Üldkohtul tuleb seega vaidlusaluse meetme puhul lähtuda sellest mõttekäigust.
- 85 Tuvastada saab aga vaid seda, et vaidlusalune meede on soodsam Hispaania maksukohustuslasest ettevõtjatele, kes on otsustanud omandada osalusi mitteresidendist äriühingutes, võrreldes Hispaania maksukohustuslasest ettevõtjatega, kes on otsustanud omandada osalusi residendist äriühingutes.
- 86 Hispaania maksukohustuslasest ettevõtjad ei saa nimelt vaidlusaluse meetmega kehtestatud soodustust teingu alusel, millega nad omandavad osaluse residendist äriühingus.
- 87 Seega, kui Hispaania maksukohustuslasest ettevõtja otsustab omandada osalusi mitteresidendist äriühingus, on ta selle tehinguga piiritletud raamides seatud soodsamasse olukorda võrreldes kõigi teiste ettevõtjatega – kaasa arvatud ta ise (vt eespool punkt 78) –, kes otsustavad omandada osalusi residendist äriühingus.
- 88 Eeltoodust järeldub, et selline riigisisene maksumeede nagu vaidlusalune, mis annab soodustuse, mille saamise tingimuseks on teatava majandustehingu sooritamine, võib olla valikuline ja seda ka juhul, kui teingu omadustest lähtuvalt võib iga ettevõtja vabalt otsustada selle teingu teha.
- 89 Hageja esimene osaväide, mis sisuliselt põhineb asjaolul, et iga ettevõtja võib vabalt saada vaidlusaluse meetmega pakutava soodustuse, tuleb seega tagasi lükata, ilma et oleks vaja rahuldada menetlust korraldavate meetmete taotlusi, mille hageja on sellega seoses esitanud, kuna need meetmed pidid võimaldama tuvastada, et iga ettevõtja võib saada vaidlusaluse meetmega pakutava soodustuse.

b) Erandi esinemine

90 Teises osaväites kritiseerib hageja seda, kuidas komisjon kohaldas käesolevas asjas eespool punktides 63 ja 64 käsitletud meetodi kahte esimest etappi, mille tulemusena on võimalik teha kindlaks, kas esineb erand üldisest või tavapärasest maksusüsteemist, st kas käsitatakse erinevalt tehinguid, mis selle süsteemiga taotletava eesmärgi seisukohalt on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. Sisuliselt vaidlustab ta võrdlusalused, millest komisjon neil kahel etapil lähtus.

91 Seega tuleb Üldkohtul hinnata, kas komisjon rakendas nõuetekohaselt eespool punktides 63 ja 64 nimetatud analüüsimeetodit kahel esimesel etapil, nimelt liikmesriigi üldise maksusüsteemi kindlakstegemisel (esimene etapp) ja tuvastamisel, et sellest maksusüsteemist on tehtud erand (teine etapp).

1) Esimene etapp

92 Nagu on märgitud eespool punktis 70, võttis komisjon valikulisuse analüüsis võrdlusraamistikuks firmaväärtuse maksustamislahenduse ega piiranud seda raamistikku ainult rahalise firmaväärtuse maksustamislahendusega. Ta leidis nimelt, et olukorrad, mille esinemisel võis rahalist firmaväärtust amortiseerida, ei katnud kõiki sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevate maksumaksjate kategooriaid. Seega ei piirdunud valikulisuse kriteeriumi analüüs vaidlustatud otsuses ainult osaluse omandamisega mitteresidendist äriühingutes.

93 Hageja leiab samas, et kuigi Hispaania ettevõtjad võivad raskusteta luua äriühendusi residentist äriühingutega, mis võimaldab neil firmaväärtust amortiseerida, tekib neil raskusi, mis takistavad äriühenduse loomist ja seega selle väärtuse amortiseerimist, seoses tehingutega, mis puudutavad mitteresidendist äriühinguid. Ettevõtjad on seega olenevalt asjaomase tehingu liigist erinevates õiguslikes ja faktilistes olukordades, mistõttu erinev maksustamine on põhjendatud. Nii ei ole võimalik järeldada, et vaidlusalune meede, mida kohaldatakse ainult osaluse omandamisele mitteresidendist äriühingutes, käsitaks erinevalt tehinguid, mis on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

94 Hageja argumendid nõuavad, et Üldkohus lahendaks küsimuse, kas võrdlusraamistik, mille komisjon on käesoleval juhul valinud, on asjakohane, kuna hageja sõnul peaks see raamistik piiriüleste äriühenduste moodustamisel ilmnevate takistuste tõttu piirduma vaidlusaluse meetmega, mida kohaldatakse ainult osaluse omandamisele mitteresidendist äriühingutes.

95 Küsimus seisneb siin selle tuvastamises, milline on liikmesriigi üldine maksusüsteem, st tegemist on esimese etapiga selle meetodi rakendamisel, mille abil Euroopa Kohus analüüsib, kas riigisisene maksumeede on või ei ole valikuline (vt eespool punktid 63 ja 64).

96 Esiteks tuleb märkida, et seda esimest etappi on mainitud komisjoni teatise riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta äriühingute otsese maksustamisega seotud meetmete suhtes (EÜT 1998, C 384, lk 3; ELT eriväljaanne 08/01, lk 277; edaspidi „1998. aasta teatis“) punktis 16. Selles punktis on täpsustatud, et kõigepealt tuleb kindlaks teha üldine kohaldatav süsteem.

97 Veel on komisjon teatises riigiabi mõiste kohta [ELTL] artikli 107 lõike 1 tähenduses (ELT 2016, C 262, lk 1, edaspidi „2016. aasta teatis“) märkinud, et võrdlussüsteem on raamistik, mille alusel hinnatakse meetme valikulisust (punkt 132).

98 Teiseks tuleb rõhutada, et kuigi Euroopa Kohtu praktikas on täpsustatud, kuidas piiritleda võrdlusraamistiku geograafilist ulatust enne analüüsimist, kuidas see on seotud käsitletava meetmega, mida peetakse riigiabiks (vt selle kohta 6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal vs. komisjon, C-88/03, EU:C:2006:511, punktid 64–66; vt suhetes asjaomase liikmesriigiga autonoomset õigustloovat

pädevust omava haldusüksuse kohta ka 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punktid 61 ja 62), arvestatakse võrdlusraamistiku sisulisel piiritlemisel seevastu põhimõtteliselt seoseid selle meetmega.

- 99 Nii on Euroopa Kohus 8. septembri 2011. aasta kohtuotsuses *Paint Graphos jt (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 50)*, kus ta käsitles tootmis- ja tööhistute äriühingu tulumaksust vabastamise meetet, leidnud, et võrdlusraamistikuks on maks ise kui tervik, arvestades asjaolu, et äriühingute tulumaksu suuruse arvutamisel tehakse kõnealuse soodustuse saajate maksustatav summa kindlaks samamoodi nagu muud liiki äriühingute puhul, st puhaskasumi põhjal, mille ettevõtja oma tegevusega asjaomase maksustamisaasta lõpuks on teeninud. Nii võeti võrdlusraamistiku määratlemisel arvesse esiteks meetme eesmärki, mis oli ilmselgelt seotud võrdlusraamistiku eesmärgiga, ja teiseks meetmega soodustatud isikute olukorda, mis oli sarnane teiste isikute olukorraga, kelle suhtes kohaldati võrdlusraamistikku.
- 100 Kuigi 8. septembri 2011. aasta kohtuotsuses komisjon *vs.* Madalmaad (C-279/08 P, EU:C:2011:551, punktid 63–67) käsitletav meede andis soodustuse ainult teatavatele ettevõtjatele, kellel lubati mõõta nende poolt saavutatud lämmastikoksiidide heitkoguste vähendamise majanduslikku väärtust, mõõnis Euroopa Kohus siiski, et võrdlusraamistiku võib sisuliselt määratleda selle meetme sätestamata jätmise kaudu õigusaktides, millel samas on meetmega sarnane keskkonnakaitseline eesmärk. Ta leidis niisiis, et võrdlusraamistik koosneb „seadustest, mis käsitlevad keskkonnakaitsset ja õhusaastet ega sisalda asjaomast meetet“.
- 101 Neis kahes kohtuasjas asus Euroopa Kohus seisukohale, et on olemas süsteem, mille eesmärk on seotud vaidlusaluse meetme eesmärgiga ja mis on küll selle meetmega võrreldes vähem soodus, kuid mida kohaldatakse ettevõtjate suhtes, kes on sarnases olukorras isikutega, kellele meede annab soodustuse. Kohtuasjas *Paint Graphos jt*, milles otsus tehti 8. septembril 2011 (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 50), olid nendeks ettevõtjateks teised äriühingud, kes olid kohustatud tasuma äriühingu tulumaksu ja kelle puhul määrati maksustatav summa kindlaks samamoodi nagu tootmis- ja tööhistute puhul. Kohtuasjas komisjon *vs.* Madalmaad, milles otsus tehti 8. septembril 2011 (C-279/08 P, EU:C:2011:551, punkt 64), oli tegemist lämmastikoksiidide heidet põhjustavate ettevõtjatega, kelle suhtes meetet ei kohaldata, kuid kellele pandi siiski lämmastikoksiidide heite piiramise või vähendamise valdkonnas samasuguseid kohustusi nagu ettevõtjatele, kelle suhtes meetet kohaldati.
- 102 Kohtupraktikast nähtub seega, 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.
- 103 Nende olukordade sarnasus lubab ka järeldada, et on tehtud erand (vt eespool punkt 63), kui vaidlusaluse meetmega hõlmatud olukordi käsitatakse teisiti kui tavapärase süsteemiga hõlmatud olukordi, kuigi olukorrad on sarnased.
- 104 Nii võib eespool punktides 63 ja 64 nimetatud meetodi kahte esimest etappi puudutav mõttekäik tervikuna teatud juhtudel viia ühtaegu tavapärase süsteemi määratlemiseni ja selle tuvastamiseni, et on tehtud erand.
- 105 Siiski tuleb täpsustada, et 8. septembri 2011. aasta kohtuotsuses *Paint Graphos jt (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punktid 54–61)* jätkas Euroopa Kohus analüüsi tootmis- ja tööhistute eriomaste tunnuste uurimisega ning järeldas uurimise tulemusena, mis seega sarnaneb eespool punktides 63 ja 64 nimetatud meetodi teisel etapil tehtava analüüsiga, et nende ühistute olukorda ei saa põhimõtteliselt pidada õiguslikult ja faktiliselt sarnaseks äriühingute olukorraga.

- 106 Kolmandaks ilmneb Euroopa Kohtu praktikast, et olukordade sarnasust, mis lubab eespool punktides 63 ja 64 osutatud meetodi esimesel etapil piiritleda tavapärase süsteemi sisulist ulatust, hinnatakse selle süsteemiga taotletava eesmärgi seisukohalt.
- 107 Nii on Euroopa Kohus kohtuasjas *Paint Graphos jt*, milles otsus tehti 8. septembril 2011 (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 50), hinnates ettevõtjate olukorda äriühingu tulumaksu eesmärgi seisukohalt, järeldanud, et tootmis- ja tööhühistud ning muud äriühingud on sarnases olukorras. Kuna maksu eesmärk on nimelt maksustada äriühingute tulu (punkt 54), määratakse ühistute ja muude äriühingute maksustatav summa kindlaks ühetaoliselt (punkt 50) ja see on maksu suuruse määramiseks vajalik esimene etapp.
- 108 Kohtuasjas komisjon *vs.* Madalmaad, milles otsus tehti 8. septembril 2011 (C-279/08 P, EU:C:2011:551, punktid 63, 64 ja 67), olid seega teistele äriühingutele, kellele vaidlusalune meede soodustust ei andnud, kuid kes samuti põhjustasid lämmastikoksiidide heidet, vastavalt „seadustele, mis käsitlevad keskkonnakaitset ja õhusaastet“ (vt eespool punkt 100), pandud samasugused kohustused lämmastikoksiidide heite piiramise või vähendamise valdkonnas. Seega olid teised äriühingud keskkonnakaitse eesmärgi seisukohast, mida ei teeninud mitte ainult vaidlusalune meede, vaid eelkõige nimetatud seadused, mis kujutasid endast tavapära süsteemi, sarnases olukorras äriühingutega, kes said soodustuse vaidlusaluse meetmega.
- 109 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kindlaks teha, kas käesolevas asjas, lähtudes tavapärase süsteemi eesmärgist, mille on tuvastanud komisjon ja millel peab olema seos vaidlusaluse meetme eesmärgiga, on ettevõtjad, kes omandavad osalusi residendist äriühingutes, ja ettevõtjad, kes omandavad osalusi mitteresidendist äriühingutes, õiguslikes ja faktilistes olukordades, mis ei ole sarnased ja mis on niivõrd erinevad, et tavapärase süsteem oleks pidanud olema piiritletud vaidlusaluse meetmega, nagu väidab hageja.
- 110 Sellega seoses tuleb märkida, et vaidlusalune meede lubab maksustamisel amortiseerida mitteresidendist äriühingutes osaluse omandamisest tulenevat firmaväärtust.
- 111 Hispaania maksusüsteemis tehakse maksustatav summa kindlaks raamatupidamisliku tulemi alusel, mida seejärel konkreetseid maksustamiseskirju kohaldades korrigeeritakse (vaidlustatud otsuse põhjendused 37 ja 97).
- 112 Üks neist maksustamiseskirjadest, mille eesmärgil on seos vaidlusaluse meetme eesmärgiga, näeb ette firmaväärtuse amortiseerimise.
- 113 Selle eeskirja kohaselt saab firmaväärtust amortiseerida „äriühenduse loomise“ korral, mis mõiste laiemas tähenduses tähendab selle võimaluse tekkimist nii äriühingute varade omandamise või varalise sissemaksega, mille tulemusel tekib sõltumatu üksus, kui ka pärast ühinemist või jagunemist (vaidlustatud otsuse põhjendused 19 ja 99).
- 114 Tuleb täpsustada, et Hispaania äriühingu tulumaksu seaduse artikli 89 lõike 3 põhjal ei saa järeldada, et ettevõtjad võiksid muudel juhtudel kui see, mille suhtes on kohaldatav vaidlusalune meede, amortiseerida firmaväärtust lihtsalt osaluse omandamise korral. Nagu märkis Hispaania Kuningriik ise oma seisukohtades, on nimelt äriühingus osalusi omandanud ettevõtjal nende sätete alusel lubatud amortiseerida osaluse omandamisega seotud firmaväärtust üksnes juhul, kui ta omandatud äriühinguga seejärel ühineb. Ühinemine äriühenduse vormis – ainult seda on komisjon arvesse võtnud selle väljendi kitsamas tähenduses (vaidlustatud otsuse põhjendus 23), millest lähtudes ta piirdub osaluste omandamise juhtudega (vaidlustatud otsuse põhjendused 20 ja 27) – on seega firmaväärtuse amortiseerimiseks vajalik tingimus.

- 115 Eeltoodust järeldub, et ainult äriühendus lubab maksustamisel firmaväärtust amortiseerida. Ühtlasi tuleb rõhutada, et firmaväärtuse selline maksustamine on vahet tegemata kohaldatav piiriülestele ja Hispaania Kuningriigi sisestele tehingutele.
- 116 Sellel, et firmaväärtuse maksustamislahendus põhineb kriteeriumil, kas äriühendus on või ei ole loodud, on seos raamatupidamisloogikaga.
- 117 Äriühendus tekib nimelt vara omandamise või varalise sissemakse tegemise teel, mille tulemusel moodustub sõltumatu üksus, või ka ühinemise või jagunemise tulemusena (vt eespool punkt 113). Nende tehingute järel kirjendatakse firmaväärtus, mis on selliselt omandatud vara soetusmaksumuse ja turuväärtuse vahe, eraldi immateriaalse varana äriühendusega loodud ettevõtte raamatupidamisarvestuses (vaidlustatud otsuse põhjendused 19 ja 99).
- 118 Seega raamatupidamispehimoetete ja -võtete seisukohalt, mida firmaväärtuse maksustamislahendusega soovitakse järgida, on asjakohane tuvastada äriühenduse loomine, mis viib firmaväärtuse kirjendamiseni, mis seejärel võimaldab seda amortiseerida.
- 119 On tõsi, et Hispaania raamatupidamispehimoetete kohaselt võib äriühingu osaluse omandamisel üle tolle varade turuväärtuse makstavat hinda isegi äriühenduse puudumisel omandava äriühingu raamatupidamisarvestuses eraldi immateriaalse varana kirjendada niipea, kui sihtäriühing omandava äriühingu kontrolli alla läheb. Raamatupidamise konsolideerimise käigus antakse seega üldpilt ühise kontrolli all oleva äriühingute kontserni olukorrast (vaidlustatud otsuse põhjendused 18 ja 97).
- 120 Siiski ei ole asjaolul, kas ettevõtja omandas osalusi residendist äriühingus või mitteresidendist äriühingus, mingit seost firmaväärtuse kirjendamisega ettevõtja raamatupidamisarvestuses ja seega puudub seos firmaväärtuse maksustamislahenduse eesmärgiga.
- 121 Selles osas ei oma tähtsust, et piiriüleste äriühenduste loomisel võib esineda takistusi. Firmaväärtuse maksustamislahenduse eesmärk on nimelt tagada teatav sidusus firmaväärtuse maksustamislahenduse ja raamatupidamisarvestuse vahel, mistõttu on põhjendatud firmaväärtuse amortiseerimine juhul, kui see tekib äriühenduse tulemusena (vt eespool punktid 116 ja 118). Firmaväärtuse maksustamislahenduse eesmärk ei ole seega kompenseerida piiriülestel äriühendustel tekkivaid takistusi või tagada eri liiki osaluste omandamise võrdne kohtlemine.
- 122 Järelikult on ettevõtjad, kes omandavad osalusi mitteresidendist äriühingutes, firmaväärtuse maksustamislahendusega taotletava eesmärgi seisukohalt ettevõtjatega, kes omandavad osalusi residendist äriühingutes, sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras.
- 123 Seega ei ole komisjon eespool punktides 63 ja 64 nimetatud meetodi esimesel etapil põhjendatult piirdunud valikulisuse kriteeriumi analüüsis ainult osaluse omandamisega mitteresidendist äriühingutes ja on seega käsitanud tavapärase süsteemina firmaväärtuse maksustamislahendust, mitte vaidlusaluse meetmega kehtestatud rahalise firmaväärtuse maksustamislahendust (vt eespool punkt 70).
- 124 Tuleks lisada, et kuna vaidlusalune 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. Analüüsi sellest etapist alates võib seega tõdeda, et komisjon on eespool punktides 63 ja 64 nimetatud meetodi teisel etapil põhjendatult tuvastanud, et vaidlusaluse meetmega on tehtud erand tavapärasest süsteemist (kohtuotsus World Duty Free, punkt 57).

- 125 Kõigest eeltoodust järeldub, et hageja osaväide ei tule tagasi lükata mitte ainult osas, milles see puudutab eespool punktides 63 ja 64 nimetatud meetodi esimest etappi, vaid ka osas, milles see puudutab teist etappi, mis kinnitab seoste esinemist nende kahe etapi vahel või mõnel juhul, nagu käesolevas asjas, isegi sama arutluskäiku (vt eespool punkt 104).
- 126 Hoolimata 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, tuleb siiski veel kontrollida, kas vaidlusalune meede võib selle eriomaste tunnuste tõttu ja seega olenemata mis tahes võrdlevast analüüsist, moodustada üksi iseseisva võrdlusraamistiku, nagu väidab hageja.
- 127 Sellega seoses tuleb toonitada, et meede võib olla iseenda võrdlusraamistik, kui sellega on kehtestatud selgelt piiritletud maksustamissüsteem, mis teenib spetsiifilisi eesmärke ja erineb seega kõigist teistest maksustamissüsteemidest, mida asjaomases liikmesriigis kohaldatakse. Sel juhul tuleb valikulisuse tingimuse hindamisel teha kindlaks, kas teatavad ettevõtjad on meetme kohaldamisalast välja jäetud, kuigi meetmega taotletava eesmärgi seisukohast on need ettevõtjad ettevõtjatega, kellele seda kohaldatakse, sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (vt selle kohta 7. märtsi 2012. aasta kohtuotsus *British Aggregates vs. komisjon*, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, punktid 51, 63, 67 ja 71–75).
- 128 Meetme kohta, millega ei ole kehtestatud selgelt piiritletud maksustamissüsteemi, kuid mis kuulub ulatuslikumasse õigusaktide paketti, on kohtujurist Warner oma ettepanekus kohtuasjas *Itaalia vs. komisjon* (173/73, EU:C:1974:52, lk 728) teinud täpsustusi, mida võib, kuigi need puudutavad riigisisest sotsiaalkindlustusskeemi, edukalt rakendada maksuvaldkonnas, et teha kindlaks, kas sellist meetet võib pidada iseenda iseseisvaks võrdlusraamistikuks.
- 129 Kohtujurist Warneri sõnul võib liikmesriigi sotsiaalkindlustusskeemi üldine reform, mille tagajärjel teatud juhtudel vähenevad tööandjate sissemaksete määrad, iseenesest jääda kõrvale riigiabi eeskirjade kohaldamise valdkonnast. Ta leiab siiski, et selles kohtuasjas arutusel olnud meede ei kujutanud endast niisugust reformi ega olnud ka sellist laadi reformi osa, lihtsalt selle eesmärk oli lahendada konkreetne probleem. Nagu kinnitas Euroopa Kohus 2. juuli 1974. aasta kohtuotsuses *Itaalia vs. komisjon* (173/73, EU:C:1974:71), kuulus meede seega riigiabi eeskirjade kohaldamisalasse.
- 130 Läheneviisist, mille esitas kohtujurist Warner oma ettepanekus kohtuasjas *Itaalia vs. komisjon* (173/73, EU:C:1974:52, lk 728), tuleneb, et meetme välistamiseks riigiabi eeskirjade kohaldamisalast tuleb tugineda sellele, et meede on süsteemne ja üldist laadi.
- 131 Kuna kohtupraktikas ei leidu rohkem täpsustusi meetodi kohta, mis võimaldab laiemas pakettis teha kindlaks iseseisvat süsteemi, mis võib olla võrdlusraamistikuks, on näitlikustamiseks mõttekas viidata komisjoni antud teatistele selles valdkonnas.
- 132 2016. aasta teatise punktis 133 esitatud läheneviis sarnaneb kohtujurist Warneri läheneviisiga ja sellest nähtub, et võrdlussüsteem koosneb sidusast reeglite kogumist, mida kohaldatakse üldjuhul objektiivsete kriteeriumide alusel kõikide ettevõtjate suhtes, kes kuuluvad süsteemi eesmärgiga määratletud reguleerimisalasse.
- 133 Lisaks võib osundada, et 1998. aasta teatise punktis 13 on riigiabi eristamiseks üldmeetmetest ette nähtud kahte liiki üldmeetmed, nimelt esiteks „puhtalt tehnilise loomuga maksumeetmed (näiteks maksumäärade kehtestamine, kulumi määramise normid ja kahjumi ülekandmise kord, topeltmaksustamise või maksudest kõrvalehoidumise takistamise sätted)“ ning teiseks „meetmed, millega majanduspoliitika üldeesmärke püütakse saavutada teatavate tootmiskuludega seotud maksukoormuse vähendamise kaudu“.

- 134 Käesoleval juhul on vaidlusalune meede kõigest ulatuslikuma maksu, äriühingu tulumaksu rakendamise erieeskiri, millega ei ole seega kehtestatud selgelt piiritletud maksustamissüsteemi (vt eespool punkt 127). Seega tuleb lähtuda kaalutlustest, mis on esitatud eespool punktides 128–133.
- 135 Sellega seoses tuleb esile tuua, et nagu komisjon on vaidlustatud otsuse põhjenduses 100 õigesti märkinud, ei ole vaidlusaluse meetmega kehtestatud täiesti uut üldnormi firmaväärtuse amortiseerimise kohta, vaid on tehtud erand üldreeglist, mille kohaselt ainult äriühenduste loomisega võib kaasneda firmaväärtuse amortiseerimine, kusjuures Hispaania Kuningriigi sõnul on erand mõeldud mitteresidendist äriühingutes osaluse omandamisel nende ebasoodsate tagajärgede leevendamiseks, mis on tingitud üldreegli kohaldamisest.
- 136 Seega esiteks võimaldab vaidlusalune meede firmaväärtust amortiseerida ainult osaluse omandamisel mitteresidendist äriühingutes. Sellega ei ole tehtud muudatust, millega osaluse omandamine oleks võetud uueks üldkriteeriumiks, millega korraldada firmaväärtuse maksustamislahendust, mis lubanuks asuda seisukohale, et vaidlusalune meede on „puhtalt tehnilise loomuga maksumeede“ 1998. aasta teatise punkti 13 tähenduses.
- 137 Teiseks on Hispaania Kuningriik oma seisukohtades, mis on vaidlustatud otsuses ära toodud, märkinud, et vaidlusalune meede on vastu võetud põhjusel, et esines õiguslikke takistusi, mis ei võimaldanud Hispaania investoritel luua piiriüleseid äriühendusi ja seega amortiseerida firmaväärtust, mida Hispaania maksuõigus lubab sellise äriühenduse puhul teha, samas kui nad said raskusteta luua äriühendusi riigisisisel tasandil (vaidlusaluse otsuse põhjendused 48 ja 80). Vaidlusaluse meetme vastuvõtja sõnul on meetme eesmärk üksnes parandada olukorda, mida ei peetud rahuldavaks ja mille tekitas firmaväärtuse maksustamislahendust reguleeriv süsteem. Seega ei ole tegemist äriühingu tulumaksu muutmisega, mis oleks kõnealuse süsteemi suhtes iseseisev.
- 138 Veel enam, kuna meetme eesmärk on lahendada konkreetne probleem, mis puudutab piiriülestel äriühendustel tekkivate takistuste väidetavaid tagajärgi firmaväärtuse maksustamislahendusele, siis ei saa vaidlusalust meedet pidada 1998. aasta teatise punkti 13 tähenduses meetmeks, millega püütakse saavutada majanduspoliitika üldeesmäärke.
- 139 Korrates kohtujurist Warneri sõnastust, mille ta esitas oma ettepanekus kohtuasjas Itaalia vs. komisjon (173/73, EU:C:1974:52, lk 728), on vaidlusaluse meetme eesmärk üksnes lahendada konkreetne probleem ja seega ei ole tegemist üldise reformiga.
- 140 Eeltoodust järeldub, et võrdlussüsteem ei saa piirduda ainult vaidlusaluse meetmega. See annab kinnitust, et firmaväärtuse maksustamislahendus, nagu komisjon vaidlustatud otsuses põhjendatult leidis, on käesoleval juhul sobiv võrdlussüsteem (vt eespool punkt 123).
- 141 Arvestades kõiki eeltoodud kaalutlusi, eriti neid, mis on esitatud eespool punktides 121 ja 138, tuleb hageja osaväide, mis osutab takistuste esinemisele piiriüleste äriühenduste korral, tagasi lükata osas, milles sellega püütakse seada kahtluse alla võrdlusraamistikku, millest komisjon lähtus.

2) Teine etapp

- 142 Hageja väidab, et komisjon, kes tema sõnul oli kohustatud tõendama, et osaluste omandamine residendist äriühingutes ja mitteresidendist äriühingutes oli vaidlusaluse meetmega taotletava neutraalse maksustamise eesmärgi seisukohalt sarnane, ei ole seda kohustust täitnud.
- 143 Mis puutub eespool punktides 63 ja 64 nimetatud meetodi teise etappi, siis kuigi Euroopa Kohus viitas 8. novembri 2001. aasta kohtuotsuses Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 41) eesmärgile, mida teenib „asjaomane meede“, viitas ta seejärel eesmärgile, mida teenib „õiguslik regulatsioon“, mille osaks see meede on (29. aprilli 2004. aasta

kohtuotsus GIL Insurance jt, C-308/01, EU:C:2004:252, punkt 68; 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, punkt 40; 6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal vs. komisjon, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 54, ja 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hansesstadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 54). Kohtuotsuses World Duty Free, mis tehti suurkojas, viitas Euroopa Kohus veel sõnaselgemalt eesmärgile, mida teenib asjaomases liikmesriigis kohaldatav üldine või tavapärase maksusüsteem (punkt 57).

- 144 Tuleb täheldada, et tänu sellele kohtupraktikale sarnaneb eespool punktides 63 ja 64 nimetatud meetodi teise etapi läbiviimisel teostatav võrdlemine nüüd suurel määral võrdlemisele, mida Euroopa Kohus kasutab ka võrdlusraamistiku esemelise kohaldamisala kindlaksmääramiseks (vt eespool punktid 102–108 ja 125).
- 145 Lähtudes eespool punktis 143 viidatud kohtupraktikast, eelkõige kohtuotsusest World Duty Free, mille kohta pooled said vastavalt võistlevuse põhimõttele esitada oma seisukohti, tuleb arvesse võtta üldise süsteemi eesmärki tervikuna.
- 146 Tuleb aga nentida, et tavapärase süsteemiga taotletav eesmärk ei ole võimaldada ettevõtjatel saada sellist maksusoodustust nagu firmaväärtuse amortiseerimine, kui neil tekib raskusi, mis takistavad äriühenduste loomist (vt eespool, punktid 116–121).
- 147 Pigem püütakse seda teha vaidlusaluse meetmega, korvates piiriülestel äriühendustel tekkivaid takistusi ja võimaldades seega Hispaania Kuningriigi sõnul tagada neutraalse maksustamise põhimõtte järgimise (vt eespool punkt 137).
- 148 Hageja argument, mis puudutab piiriülestel äriühendustel esinevaid takistusi ja põhineb – erinevalt sellest, mida väidab hageja – vaidlusaluse meetme eesmärgil, mitte tavapärase süsteemi eesmärgil, tuleb seega tagasi lükata, kuna see jääb edutuks eespool punktides 63 ja 64 nimetatud meetodi teisel etapil tehtava kontrolli staadiumis. See argument vaadatakse siiski uuesti läbi kolmanda osaväite raames, mis käsitleb meetodi kolmandat etappi.
- 149 Lisaks tuleb korrata, et tavapärase süsteem näeb firmaväärtuse amortiseerimise ette ainult äriühenduste puhul ja kuna vaidlusalune meede lubab seda amortiseerida osaluse omandamisel mitteresidendist äriühingutes, 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. Vaidlusaluse meetmega on seega tehtud erand sellest süsteemist, nagu komisjon on põhjendatult leidnud (vt eespool punkt 124).
- 150 Hageja osaväide tuleb seega tagasi lükata.
- 151 Eespool punktis 150 toodud järeldust ei saa seada kahtluse alla kohtupraktikaga, millele hageja tugineb.
- 152 Esiteks nimelt, mis puudutab 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsust komisjon vs. Hansesstadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punktid 61 ja 62), siis selles kohtuasjas arutusel olnud lennujaamatasude eeskirja võttis vastu lennujaam oma enesekorraldusõiguse alusel ja seda ei saanud seega pidada erandiks kõigile lennujaamadele kohaldatavast regulatsioonist. Selle kohtuasja taustal, milles tehti nimetatud kohtuotsus, ei ole seega seost käesoleva kohtuasja taustaga.
- 153 Teiseks kohtuasjas Eventech, milles otsus tehti 14. jaanuaril 2015 (C-518/13, EU:C:2015:9), seisnes soodustus eesõiguses sõita bussiradadel, mida võisid teha taksod, kuid mitte eraüürisõidukid (punkt 63). Meetme eesmärk oli tagada turvaline ja tõhus transpordisüsteem (punkt 50), ja seda arvestades asjaolu, et ainult taksod võisid otsida või oodata reisijaid, kes ei olnud taksot eelnevalt üürinud või tellinud (punkt 5) ja et teatud kohustused, nimelt see, et sõidukid peavad olema

äratuntavad ja nendega peab saama vedada ratastoolis liikuvaid isikuid (punkt 60), kehtisid ainult taksode suhtes, võimaldas Euroopa Kohtul järeldada, et taksod ei ole eraüürisõidukitega sarnases olukorras (punkt 61).

- 154 Samamoodi käsitles 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) selles kohtuasjas arutusel olevat meedet, mis oli kohaldatav teatavatele maksumaksjatele, kes selle eesmärgi seisukohast, mida teenis meede, millega oli kõige vanemate maksuasjade menetlemise tagamiseks kehtestatud mõistliku tähtaja põhimõtet järgiv kord, ei olnud samasuguses olukorras nagu teised maksumaksjad, kes osalesid maksuameti hilisemates menetlustes (punktid 40–42).
- 155 Nii on Euroopa Kohus neis kahes otsuses tõepoolest võtnud arvesse vaidlustatud meetme eesmärgi anda vaidluselust soodustust, mitte laiemalt selle regulatsiooni eesmärgi, mille osaks meede on, samas kui 14. jaanuari 2015. aasta kohtuotsuses Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 55) märkis Euroopa Kohus, et väljakujunenud kohtupraktikast tulenevalt kohustab ELTL artikli 107 lõige 1 tegema kindlaks, kas konkreetset õiguslikku raamistikku arvestades on riigisisene meede selline, et see soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on nimetatud raamistikuga taotletava eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.
- 156 Kõige uuemas kohtupraktikas on Euroopa Kohus siiski täpsustanud, et tuleb võtta arvesse selle regulatsiooni eesmärgi, mille osaks meede on, mitte meetme eesmärgi (vt eespool punkt 143).
- 157 Kolmandaks on Euroopa Kohus 9. detsembri 1997. aasta kohtuotsuses Tiercé Ladbroke vs. komisjon (C-353/95 P, EU:C:1997:596) tõdenud, et liikmesriigi seadusandja kohtles erinevalt Prantsusmaal korraldatavaid kihlvedusid Prantsusmaal toimuvate võiduajamiste peale ja Prantsusmaal korraldatavaid kihlvedusid välismaal toimuvate võiduajamiste peale, kuna ta nägi ette, et viimasena nimetatud kihlvedude puhul peetakse kinni seaduse alusel kinnipeetavad summad ja maksud, mis kehtivad riigis, kus on korraldatud võiduajamine (punktid 2, 3 ja 36).
- 158 Euroopa Kohus tõi mõistagi esile, et need kaks kihlvedude kategooriat ei ole identsed (9. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Tiercé Ladbroke vs. komisjon (C-353/95 P, EU:C:1997:596, punkt 33)), mis võib viidata eespool punktides 63 ja 64 nimetatud meetodi teise etapi arutluskäigule.
- 159 Selle järelduse põhjendamiseks rõhutas Euroopa Kohus siiski, et vastastikust kihlvedu iseloomustas asjaolu, et panused moodustasid üldsumma, mis pärast mitmesuguseid kinnipidamisi jagati võitjate vahel võrdselt, olenemata kihlveo sõlmimise kohast, mis tõi kaasa selle, et võidufondi koefitsient ei saanud muutuda olenevalt riigist, kus kihlvedu oli sõlmitud. Ta järeldas siit, et sellise süsteemi nõuetekohase toimimise saab tagada üksnes juhul, kui kinnipidamiste määr, mida võis konkreetse võiduajamise kihlveopanuste üldsummast teha, on selle riigi oma, kus toimus võiduajamine (punkt 34).
- 160 Euroopa Kohus lähtus selles kohtuasjas lähenemisviisist, mis kuulub tegelikult eespool punktides 63 ja 64 nimetatud meetodi kolmandasse etappi, mille aluseks on tuvastatud erineva kohtlemise põhjendatuse analüüs.
- 161 Seega ei saa 9. detsembri 1997. aasta kohtuotsusele Ladbroke vs. komisjon (C-353/95 P, EU:C:1997:596) tuginedes edukalt vaidlustada seda, kuidas komisjon viis käesoleval juhul läbi eespool punktides 63 ja 64 nimetatud meetodi kaks esimest etappi.
- 162 Pealegi erinevad nimetatud kohtuasja eriomased asjaolud käesoleva kohtuasja aluseks olevatest asjaoludest. Nii ei saa ilma hagejapoolsete täiendavate selgitusteta sellest, et Euroopa Kohus tunnustas olukorra erinevust Belgias toimuvate võiduajamiste peale Prantsusmaal korraldatavate kihlvedude ja Prantsusmaal toimuvate võiduajamiste peale Prantsusmaal korraldatavate kihlvedude puhul (vt eespool punkt 158), järeldada, et olukord on erinev osaluste omandamisel residendist äriühingutes ja osaluste omandamisel mitteresidendist äriühingutes.

163 Igal juhul põhineb järeldus, millele Üldkohus on jõudnud eespool punktis 150, Euroopa Kohtu kõige uuemal praktilikal, mida on osundatud eespool punktis 143.

164 Kõike eeltoodut arvestades tuleb kõnealune osaväide tagasi lükata.

c) Vaidlusaluse meetme põhjendatus, arvestades selle süsteemi olemust ja ülesehitust, mille osaks meede on (kolmas etapp)

165 Hageja väidab, et vaidlusaluse meetmega kehtestatud erand on põhjendatud, arvestades selle süsteemi olemust ja ülesehitust, mille osaks meede on. Nii viitab ta eespool punktides 63 ja 64 nimetatud analüüsimeetodi kolmandale etapile.

166 Nagu on osundatud eespool punktis 64, on Euroopa Kohus selgitanud, et eespool punktides 63 ja 64 nimetatud analüüsimeetodi kolmandal etapil ei ole meetmed, mis eristavad tavapärase süsteemi eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevaid ettevõtjaid ning on seega *a priori* valikulised, siiski mõistega „riigiabi“ hõlmatud, kui asjaomane liikmesriik suudab tõendada, et vahetegemine on põhjendatud, kuna see tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse meetmed kuuluvad.

167 Sellega seoses olgu märgitud, et tuleb teha vahet esiteks konkreetse maksumeetme või maksustamissüsteemiga taotletavate väliste eesmärkide ja teiseks nende saavutamiseks vajalike, maksusüsteemile endale omaste mehhanismide vahel. Järelikult ei saa maksuvabastused, mis teenivad selle maksustamissüsteemi väliseid eesmärke, mille osaks need on, jääda välja ELTL artikli 107 lõikes 1 sätestatud nõuete kohaldamisalast (8. septembri 2011. aasta kohtuotsus *Paint Graphos* jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punktid 69 ja 70).

168 Komisjon viitab 2016. aasta teatise punktis 138 ka vaidlusaluse maksusüsteemi alus- või juhtpõhimõtetele või ka süsteemile omastele mehhanismidele, mis on vajalikud selle toimimiseks ja tõhususe tagamiseks; ainult nendega saab erandit põhjendada.

169 Käesoleval juhul võimaldab vaidlusaluse meetmega kehtestatud erinev kohtlemine osaluste omandamisel residendist äriühingutes ja osaluste omandamisel mitteresidendist äriühingutes Hispaania Kuningriigi sõnul neutraliseerida erinevat kohtlemist, mille põhjustab firmaväärtust käsitlev Hispaania maksuregulatsioon, seades esimesed soodsamasse seisu ja kahjustades teisi.

170 Vaidlusaluse meetmega kehtestatud vahetegemine on seega põhjendatud, kuna see tuleneb neutraalse maksustamise põhimõttest.

171 Neutraalsuse põhimõte, mis on Hispaania maksuõiguses tunnustatud (vaidlustatud otsuse põhjendus 112), kuulub maksusüsteemile omaste mehhanismide hulka, nagu nähtub pealegi 2016. aasta teatise punktist 139, mille kohaselt neutraalse maksustamise põhimõte võib olla mõeldav põhjendus, miks teha erandit tavapärasest süsteemist.

172 Hispaania Kuningriik võib seega edukalt tugineda neutraalse maksustamise põhimõttele, et põhjendada vaidlusaluse meetmega kehtestatud vahetegemist.

173 Tuleb toonitada, et ainult sellistel erijuhtudel nagu käesolevas asjas võib edukalt tugineda vaidlusaluse meetmega taotletavale eesmärgile eespool punktides 63 ja 64 nimetatud analüüsimeetodi kolmandal etapil.

174 Kuna põhjendus, millega Hispaania Kuningriik vaidlusaluse meetmega kehtestatud vahetegemist põhjendab, nimelt neutraalse maksustamise põhimõte, on vastuvõetav, jääb veel teha kindlaks, kas vaidlusaluse meetmega saab tegelikult tagada neutraalset maksustamist.

- 175 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei eristata ELTL artikli 107 lõikes 1 riiklikke sekkumisi nende põhjuste või eesmärkide alusel, vaid määratletakse need tulenevalt meetme tagajärgedest (vt 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 87 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 176 Esiteks tuleb märkida, et kui komisjon on erandi tuvastanud, on asjaomase liikmesriigi ülesanne tõendada, et erand on põhjendatud, kuna see tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse erand kuulub (vt eespool punkt 64).
- 177 Seega tuleb teha kindlaks, kas vastupidi komisjoni antud hinnangule on käesoleval juhul asjaolud, mille esitas Hispaania Kuningriik ja millele hageja tugineb, piisavad, et eespool punktis 149 tuvastatud erand oleks põhjendatud.
- 178 Hageja tugineb asjaolule, et Hispaania Kuningriigi sõnul on vaidlusaluse meetme eesmärk taastada neutraalse maksustamise olukord, lõpetades ühelt poolt ettevõtjate, kes saavad raskusteta korraldada ühinemise residendist äriühinguga, mis võimaldab neil firmaväärtust amortiseerida, ja teiselt poolt ettevõtjate, kes põrkuvad õiguslikele takistustele, mis takistavad neil korraldada ühinemist mitteresidendist äriühinguga ja seega firmaväärtust amortiseerida, põhjendamatu erineva kohtlemise.
- 179 Tuleb täheldada, et vaidlusalune meede annab tavapärasest süsteemist tuleneva põhjendamatu erineva kohtlemise neutraliseerimiseks firmaväärtuse amortiseerimise soodustuse ettevõtjatele, kes omandavad osalusi mitteresidendist äriühingutes.
- 180 Nii põhineb vaidlusalune meede paratamatult eeldusel, et ettevõtjad, kes soovivad korraldada piiriüleseid ühinemisi ega saa seda teha äriühendustel tekkivate eelkõige õiguslike takistuste tõttu, omandavad reeglina osalusi mitteresidendist äriühingutes või vähemalt hoiavad osalusi, mis on juba omandatud.
- 181 Sellise eelduse puudumisel ei saaks vaidlusalust meedet tegelikult pidada soodsaks ettevõtjatele, keda Hispaania Kuningriigi sõnul põhjendamatult koheldakse ebasoodsamalt, tingituna tavapärase süsteemi kohaldamisest. Seega ei saa meetmel olla neutraliseerivat toimet.
- 182 Eespool punktis 180 nimetatud eeldus ei ole leidnud tõendamist.
- 183 Hageja väidab küll, et kui piiriülene ühinemine on võimatu takistuste tõttu, mis on seatud asjaomaste riikide õigusaktide ja haldustavadega, siis peab neid tehinguid valdaval enamikul juhtudest korraldama osaluse omandamise teel välismaistes äriühingutes.
- 184 Erinevalt ühinemisest ei too osaluse omandamine siiski kaasa omandatava äriühingu lõpetamist. Arvestades seda erinevust ning õiguslike ja majanduslike tagajärgi, ei ole ilmne, et nende kahte liiki tehingutega püütakse saavutada samu eesmärke või et need vastavad samasugustele majandusarengu strateegiatele. See on nii seda enam, kui tegemist on vähemusosaluste omandamisega, mis ometi kuuluvad vaidlusaluse meetme kohaldamisalasse, kui need ulatuvad 5protsendilise alammäärani. Järelikult ei saa eeldada, et ettevõtja, kes ei saa korraldada teise äriühinguga ühinemist, omandab üldreeglina osalusi selles äriühingus.
- 185 On isegi tõenäoline, et ettevõtjad, kes soovivad korraldada ühinemist mitteresidendist äriühinguga ega saa seda teha äriühendustel tekkivate eelkõige õiguslike takistuste tõttu, loobuvad kõnealuse äriühingu osaluste omandamisest või hoidmisest. Ettevõtjad, kes võisid ikkagi saada ebasoodsama kohtlemise osaliseks, ei saa seega vaidlusaluse meetmega antavat soodustust.

- 186 Kohtutoimiku dokumentidest ei nähtu aga, et Hispaania Kuningriik, kelle ülesanne on tõendada, et erand on põhjendatud (vt eespool punkt 176), oleks tõendanud, et ettevõtjad, kes soovivad korraldada piiriüleseid ühinemisi ega saa seda teha äriühendustel tekkivate eelkõige õiguslike takistuste tõttu, omandavad reeglina osalusi mitteresidendist äriühingutes või vähemalt hoiavad osalusi, mis on juba omandatud.
- 187 Samuti ei ole seda tõendanud ka hageja.
- 188 Eeltoodust nähtub, et ei ole tõendatud, et vaidlusalusest meetmest tuleneva soodustuse saavad ettevõtjad, kes peavad taluma erinevat kohtlemist, mida selle meetmega sooviti leevendada. Seega ei ole tõendatud, et vaidlusalusel meetmel on neutraliseeriv toime.
- 189 Sellega seoses võib esile tuua, et komisjon on vaidlustatud otsuse põhjenduses 91 osutanud, et vaidlusalune meede on liiga ebatäpne ja juhuslik, kuna selles ei kehtestata ühtegi tingimust, näiteks konkreetsete õiguslikult piiritletud olukordade olemasolu, mis erinevaid maksustamislahendusi põhjendaks.
- 190 Teiseks, isegi kui eeldada, et vaidlusaluse meetme toimel neutraliseeritakse tavapärase süsteemi oletatavalt kahjustavad tagajärjed, mida ei ole tõendatud, on see meede, nagu komisjon on põhjendatult täheldanud (vaidlustatud otsuse põhjendused 111–113), ebaproportsionaalne ja seetõttu põhjendamatu.
- 191 Nimelt, kõik ettevõtjad, kes omandavad residendist äriühingus vähemalt 5protsendilise osaluse, ei soovi tingimata korraldada ühinemist selle äriühinguga ja seega saada firmaväärtuse amortiseerimise soodustust.
- 192 Kõigepealt ei ole selline ühinemine alati võimalik. Nii on see näiteks juhul, kui ettevõtjal ei ole osalust, mis annaks talle kontrolli äriühingu üle, kellega ta soovib ühineda, ja kui selle äriühingu teised aktsionärid on äriühenduse vastu.
- 193 Lisaks, isegi kui eeldada, et ühinemine on võimalik, toob firmaväärtuse amortiseerimine kasu üksnes ettevõtjatele, kes soovivad sellist tehingut teha. Ei ole kindel, et kõik ettevõtjad, kes on omandanud residendist äriühingus osalusi, kaasa arvatud enamusosalus, soovivad korraldada ühinemist selle äriühinguga, arvestades eelkõige asjaolu, et ei ole ilmne, et osaluse omandamine ja ühinemine teenivad samu eesmärke või et need vastavad samasugustele majandusarengu strateegiatele (vt eespool punkt 184).
- 194 Kõik ettevõtjad, kes omandavad osalusi mitteresidendist äriühingutes, kuigi neil ei tarvitse olla ühinemise eesmärki, saavad aga firmaväärtuse amortiseerimise soodustuse.
- 195 Selles osas on komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 91 õigesti sedastanud, et vaidlusalune meede hõlmab „laia tehinguterühma diskrimineerival viisil, mida ei õigusta maksumaksjatevahelised objektiivsed erinevused“.
- 196 Veel tuleb rõhutada, et asjaolu, et ettevõtjad, kes omandavad kapitaliväärtpabereid residendist äriühingutes, saaksid soovi korral hõlpsamalt firmaväärtuse amortiseerimise soodustuse, kui nad korraldavad ühinemise, ei aseta neid ettevõtjaid sama soodsasse seisukorda kui on ettevõtjatel, kes omandavad kapitaliväärtpabereid mitteresidendist äriühingutes ja saavad sel alusel automaatselt firmaväärtuse amortiseerimise soodustuse.
- 197 Eeltoodust järeldub, et vaidlusaluse meetme kohaldamine toob kaasa selliste ettevõtjate erineva kohtlemise, kes ometi on sarnases olukorras.

- 198 Isegi kui eeldada, et vaidlusalune meede võimaldab taastada teatava neutraalse maksustamise, mis on seatud kahtluse alla tavapärase süsteemiga, mida ei ole siiski tõendatud (vt eespool punkt 188), tekitab see igal juhul tagajärgi, mille tõttu meedet ei saa pidada neutraalse maksustamise põhimõtte seisukohast põhjendatuks, nagu komisjon on vaidlustatud otsuses õigesti leidnud (vt eespool punkt 190).
- 199 Kokkuvõtteks, nagu nähtub kummastki iseseisvast põhjusest, mis on esitatud eespool punktides 176–198 sisalduvates kaalutlustes, ei nähtu toimiku dokumentidest, et vaidlusaluse meetmega kehtestatud erand oleks neutraalse maksustamise põhimõttest lähtuvalt põhjendatud.
- 200 Kuigi võrdlussüsteem, mille alusel hinnata, kas vaidlusalune meede on valikuline, on firmaväärtuse maksustamislahendus (vt eespool punkt 140), ja kuigi vaidlusaluse meetmega on tehtud erand sellest süsteemist (vt eespool punkt 149), siis eeltoodud kaalutlusi arvestades ei saa võimalike takistuste esinemisega piiriülestel ühinemistel põhjendada vaidlusaluse meetmega kehtestatud erandit.
- 201 Hageja väide, et vaidlusalune meede on põhjendatud tulenevalt neutraalse maksustamise eesmärgist, tuleb seega tagasi lükata, ilma et oleks vaja analüüsida tema argumente selliste takistuste esinemise kohta, mis muudavad piiriülese ühinemise võimatuks või raskeks.
- 202 Järelikult ei ole vaja rahuldada ka menetlust korraldavate meetmete taotlusi, mille hageja on sellega seoses esitanud, kuna need meetmed pidid võimaldama tuvastada takistuste esinemist, mis muudavad piiriülese ühinemise võimatuks või raskeks.
- 203 Eespool punktis 201 toodud järeldust ei saa seada kahtluse alla muude argumentidega, mille hageja on esitanud.
- 204 Hageja leiab esiteks, et 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.
- 205 Nagu on selgitatud eespool punktis 193, omandavad mõned ettevõtjad siiski enamusosalusi residendist äriühingutes, soovimata samas korraldada ühinemist. Neid ettevõtjaid koheldakse siis vaidlusaluse meetme tõttu ebasoodsamalt võrreldes ettevõtjatega, kes omandavad osalusi mitteresidendist äriühingutes, samas kui nad on nendega sarnases olukorras. See ebasoodsam kohtlemine toob esile firmaväärtuse maksustamislahenduse ebajärjekindluse, mis on tingitud vaidlusalusest meetmest ja mis jääks püsima ka juhul, kui ettevõtja saaks omandada ainult enamusosalusi mitteresidendist äriühingutes.
- 206 Täiendavalt tuleb nentida, et isegi kui eeldada, et vaidlusalust meedet võib pidada põhjendatuks enamusosaluse omandamise juhtudel, ei oleks komisjon mingil juhul kohustatud määrama vaidlustatud otsuse raames kindlaks vaidlusaluse meetme kohaldamise tingimusi, mis oleks võimaldanud tal teatud juhtude osas jätta meede abiks kvalifitseerimata. Seda küsimust oleks nimelt tulnud käsitleda Hispaania ametiasutuste ja komisjoni arutelus seoses asjaomasest regulatsioonist teatamisega, mis oleks pidanud aset leidma enne selle rakendamist (9. septembri 2009. aasta kohtuotsus *Diputación Foral de Álava jt vs. komisjon*, T-227/01–T-229/01, T-265/01, T-266/01 ja T-270/01, EU:T:2009:315, punkt 381).
- 207 Olgu lisatud, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib komisjon abikava uurimisel piirduda kava üldiste omaduste käsitlemisega, olemata kohustatud uurima iga abi kohaldamise juhtumit eraldi, et teha kindlaks, kas tegemist on riigiabi andmisega (29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus *Kreeka vs. komisjon*, C-278/00, EU:C:2004:239, punkt 24; 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus *Itaalia vs. komisjon*, C-66/02, EU:C:2005:768, punkt 91, ja 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus *komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik*, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 122).

- 208 Sellega seoses viitab hageja 22. novembri 2001. aasta kohtuotsusele *Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie vs. komisjon* (T-9/98, EU:T:2001:271, punkt 117). Kuigi on tõsi, et Üldkohus leidis selles kohtuasjas, et komisjon ei tohtinud piirduda asjas arutusel oleva meetme üldise ja abstraktse analüüsiga, vaid oleks pidanud uurima ka selle kohtuasja hageja erijuhtumit, võeti see lahendus aluseks väga erilistel asjaoludel, mis erinevad käesoleva kohtuvaidluse asjaoludest, kuna esiteks oli asjaomase meetme vastuvõtmist põhistanud hageja olukorra eripäraga, teiseks olid haldusmenetluse ajal selle erilise olukorra kohta esitanud kirjalikke seisukohti nii Saksamaa valitsus kui ka hageja emattevõtja ning samuti käsitleti tema erilist olukorda selle valitsuse ja komisjoni vahel toimunud süvendatud aruteludel ning kolmandaks oli Saksamaa valitsus teinud komisjonile ettepaneku kohaldada vaidlusalust meetet üksnes selle kohtuasja hageja suhtes ja teatada individuaalselt igast muust võimalikust juhtumist, millele seda meetet soovitakse kohaldada (punktid 80–82).
- 209 Seoses tuginemisega 9. juuni 2011. aasta kohtuotsusele *Comitato „Venezia vuole vivere“ jt vs. komisjon* (C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368) tuleb rõhutada, et see kohtuotsus on varasem võrreldes 15. novembri 2011. aasta kohtuotsusega komisjon ja Hispaania vs. *Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik* (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732), millega kinnitati kohtupraktikat, mille kohaselt võib komisjon abikava uurimisel piirduda kava üldiste omaduste käsitlemisega, olemata kohustatud uurima iga abi kohaldamise juhtumit eraldi, et teha kindlaks, kas tegemist on riigiabi andmisega (vt eespool punkt 207).
- 210 Veel enam, kohtuasjades, milles on tehtud 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) ning 28. novembri 2008. aasta kohtuotsus *Hotel Cipriani jt vs. komisjon* (T-254/00, T-270/00 ja T-277/00, EU:T:2008:537), mida hageja on samuti tsiteerinud, osutati diskrimineerimiskeelu põhimõtte rikkumisele, kuna komisjon oli seoses abikavaga uurinud teatud ettevõtjate, nimelt kohaliku omavalitsusüksuse osalusega äriühingute olukorda eraldi, ilma et ta oleks toiminud samamoodi sarnases olukorras olevate eraettevõtjate puhul. Kuid hageja ei osuta diskrimineerimiskeelu põhimõtte rikkumisele sellega, et teatud ettevõtjate olukorda uuriti eraldi. Seega ei oma käesolevas asjas tähtsust lahendus, millest Üldkohus lähtus (ja mille õigsust Euroopa Kohus kinnitas oma otsuse punktides 128 ja 160) ning mille kohaselt, kui komisjonil ei olnud eriomast teavet hagi esitanud ettevõtjate ja majandusvaldkondade kohta, milles nad tegutsevad, ei olnud komisjon diskrimineerimiskeelu põhimõtte alusel kohustatud asjasse puutuva abikava üldiste omaduste uurimisel põhinevast lähenemisviisist kõrvale kalduma ja nende olukorda eraldi analüüsima.
- 211 Eelkõige ei puutu asjasse eespool punktides 208–210 viidatud kohtupraktika, kuna käesoleval juhul ei ole tegemist majandusvaldkondade järgi nende ettevõtjate ringi piiritlemisega, kelle puhul võis riigiabiks kvalifitseerimisest loobuda, vaid majandustehingute põhjal, millele vaidlusalust soodustust kohaldatakse, nende ettevõtjate tuvastamisega, kelle puhul võis riigiabiks kvalifitseerimisest loobuda. Kui komisjonile pandaks kohustus uurida erinevaid majandustehinguid, mille puhul vaidlusalust soodustust võiks õiguspäraselt kohaldada, ilma et saaks tuvastada riigiabi andmist, peaks ta hakkama muutma kontrollitava meetme sisu või kohaldamise tingimusi, mitte üksnes piiritlema selle geograafilist või sektoriaalset ulatust. Selline kohustus tähendab, et komisjon peaks ületama pädevust, mis on talle antud EL toimimise lepingu ja nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määrusega (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad [ELTL artikli 108] kohaldamiseks (EÜT 1999, L 83, lk 1; ELT eriväljaanne 08/01, lk 339).
- 212 Seoses vaidlusaluse meetmega ette nähtud vahetegemise põhjendatusega olgu veel lisatud, et selle tõendamise on asjaomase liikmesriigi ülesanne (vt eespool punktid 64 ja 176). Seega kuulub tema ülesannete hulka ka meetme sisu või kohaldamise tingimuste kohandamine, kui peaks ilmnenema, et see on ainult osaliselt põhjendatav.

- 213 Lõpuks, kuna liikmesriik tunneb selle süsteemi olemust ja ülesehitust, millesse vaidlusalune meede kuulub, siis on ta ka kõige pädevam määratlema meetme sisu või kohaldamise tingimusi, eriti kui – nagu käesoleval juhul – on keeruline hinnata selle toimet, millega soovitakse põhjendada meetmega tehtud erandit (vt eespool, punktid 178–198).
- 214 Seega, isegi kui eeldada, et komisjoni ja Hispaania Kuningriigi vahel toimus viimase poolt esitatud dokumenditaotluste alusel konkreetselt arutelu selle üle, kuidas komisjon uurib ametliku uurimismenetluse käigus enamusosaluse omandamise juhtumeid, tuleneb eespool punktides 204–213 esitatud kaalutlustest, et käesolev osaväide tuleb igal juhul tagasi lükata, kaasa arvatud enamusosaluse omandamise küsimuses, ilma ei oleks vaja analüüsida argumente, mis käsitlevad takistuste esinemist, mis muudavad piiriülese ühinemise võimatuks või raskeks.
- 215 Järelikult ei ole vaja rahuldada ka menetlust korraldavate meetmete taotlusi, mille hageja on sellega seoses esitanud, kuna need meetmed pidid võimaldama tuvastada takistuste esinemist, mis muudavad piiriülese ühinemise võimatuks või raskeks.
- 216 Hageja väidab ühtlasi, et komisjon tugines ka põhjendusele, mille kohaselt vaidlusalune meede on ebaproportsionaalne põhjusel, et seda kohaldatakse ka vähemusosaluste omandamisele, mis ei too kaasa kontrolli saavutamist. Seda kriitikat võib käsitada nii, et ta taotleb teise võimalusena vaidlustatud otsuse tühistamist osas, millega tunnistati õigusvastaseks vaidlusaluse meetme kohaldamine enamusosaluse omandamisele.
- 217 See taotlus tuleb tagasi lükata.
- 218 Nimelt võis komisjon esiteks põhjendatult asuda seisukohale, et Hispaania Kuningriik ei ole tõendanud, et vaidlusalune meede oleks põhjendatud, ega isegi tuginenud sellele, et meede on ebaproportsionaalne (vt eespool punktid 176–188).
- 219 Veel enam, isegi kui see annaks soodustuse ainult enamusosaluse omandamisel mitteresidentide äriühingutes, muudaks vaidlusalune meede firmaväärtuse maksustamislahenduse ebajärjekindlaks, seades kahtluse alla selle põhjendatuse neutraalse maksustamise põhimõtte seisukohast (vt eespool punkt 205).
- 220 Teiseks ei olnud komisjon, arvestades eespool punktides 206–213 esitatud kaalutlusi, isegi siis, kui Hispaania Kuningriik, nagu väidab hageja, palus tal seda teha, kohustatud teatama, et enamusosaluse omandamise juhtudel ei olnud tegemist abiga.
- 221 Lõpetuseks tuleb kolmandaks osundada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on liidu õigusakti osaline tühistamine võimalik vaid juhul, kui need osad, mille tühistamist taotletakse, on ülejäänud aktist eraldatavad (vt 24. mai 2005. aasta kohtuotsus *Prantsusmaa vs. parlament ja nõukogu*, C-244/03, EU:C:2005:299, punkt 12 ja seal viidatud kohtupraktika). Eraldatavuse nõue ei ole täidetud, kui õigusakti osalise tühistamisega muudetakse akti põhisisu (24. mai 2005. aasta kohtuotsus *Prantsusmaa vs. parlament ja nõukogu*, C-244/03, EU:C:2005:299, punkt 13). Ent käesolevas asjas vaidlustatud otsuse tühistamine osas, millega on tuvastatud riigiabi, muu hulgas ka enamusosaluse omandamise korral, tähendaks otsuse põhisisu muutmist.
- 222 Seega tuleb eespool punktis 216 esitatud argument ja sellel põhinevad täiendavad nõuded tagasi lükata.
- 223 Teiseks tuleb tagasi lükata argument, mis tugineb komisjoni otsustuspraktikale.
- 224 Sellega seoses tuleb toonitada, et kohtupraktika kohaselt võib seda, kas meede kujutab endast riigiabi, hinnata üksnes ELTL artikli 107 lõike 1, mitte komisjoni väidetava varasema otsustuspraktika alusel (15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 136).

- 225 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et osaväide, et vaidlusalune meede on põhjendatud, arvestades selle süsteemi olemust ja ülesehitust, mille osaks meede on, tuleb igal juhul tagasi lükata (vt eespool punkt 201).
- 226 Ka argumendiga, et vaidlustatud otsus on vaidlusaluse meetme valikulisuse tuvastamise osas põhistamata, ei saa nõustuda. Nagu nähtub eespool punktides 65–75 esitatud kaalutlustest, on komisjon nimelt otsust vaidlusaluse meetme valikulisuse tuvastamise küsimuses piisavalt põhistanud.
- 227 Lõpuks, mis puudutab vaidlusaluse meetme väidetavalt mõju siseturule ja hageja vastavaid argumente, siis piisab selle esiletoomisest, et selles osas, milles vaidlustatud otsuses on tuvastatud, et vaidlusalune meede on valikuline, ei põhine otsus turumoonutuste esinemisel. Isegi kui eeldada, et ta sellel põhineb, nähtub kõigist eeltoodud kaalutlustest, et komisjon võis põhjendatult nentida, et vaidlusalune meede on valikuline, ilma et ta pidanuks selle järelduse tegemiseks tuginema vaidlusaluse meetme võimalikule siseturgu moonutavale mõjule.
- 228 Kõikidest eeltoodud kaalutlustest järeldeb, et esimene väide, mille kohaselt vaidlusalune meede ei ole valikuline, tuleb tervikuna tagasi lükata.

B. Teine väide, et vaidlusaluse meetmega soodustatud isiku tuvastamisel on tehtud viga

1. Poolte argumendid

- 229 Hageja vaidlustab sisuliselt asjaolu, et vaidlusaluse meetmega on antud soodustus Hispaanias maksustatavatele ettevõtjatele, kes omandavad osalusi mitteresidendist äriühingutes. Vaidlusaluse meetmega soodustatud isikud olevat tegelikult äriühingud ja nende aktsionärid, kes saavad võõrandada oma osalusi parema hinnaga.
- 230 Ta väidab, et komisjon andis vaidlustatud otsuses ebajärjekindla ja eksliku vastuse teatavate huvitatud isikute argumendile, mis põhineb asjaolul, et tegelikud abisaajad on mitteresidendist äriühingute aktsionärid, kes müüvad oma aktsiaid Hispaanias maksustatavatele ettevõtjatele.
- 231 Selles osas tugineb hageja samuti komisjoni varasemale praktikale.
- 232 Komisjon väidab, et ebajärjekindlust, millele osutab hageja, ei eksisteeri.
- 233 Igal juhul leiab komisjon, et ettevõtjad, kelle suhtes vaidlusalust meedet kohaldatakse, saavad soodustuse.

2. Üldkohtu hinnang

- 234 Kõigepealt tuleb kinnitada, et tänu vaidlusalusele meetmele saavad Hispaanias maksustatavad ettevõtjad, kes omandavad osalusi mitteresidendist äriühingutes, kui nad vastavad ka muudele meetmega ette nähtud tingimustele, vähendada nende poolt tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksuga maksustatavat summat.
- 235 Hageja sõnul kantakse vaidlusaluse meetmega antav soodustus, mille vahetuks saajaks on ettevõtjad, kes omandavad osalusi mitteresidendist äriühingutes, tegelikult edasi aktsiate müügihinnale. Järelikult ei ole vaidlusaluse meetmega soodustatud isikud mitte ettevõtjad, vaid pigem asjaomaste osaluste müüjad.
- 236 Selline argument tuleb tagasi lükata kolmel eraldiseisval põhjusel, mida käsitletakse allpool.

- 237 Esiteks ei saa eeldada, et vaidlusaluse meetmega antav soodustus kantakse tingimata edasi omandatava äriühingu aktsiate müügihinnale. See asjaolu ei ole käesoleval juhul tõendatud. Seega faktid seda argumenti ei toeta.
- 238 Teiseks, isegi kui eeldada, et Hispaanias maksustatavad ettevõtjad, kes soovivad osta mitteresidentist äriühingute aktsiaid, suurendavad pakutavat hinda, arvestades äriühingu tulumaksuga maksustatava summa vähendamist, mida neile selle omandamise korral võimaldatakse, suurendab see nende võimalust asjaomaseid tehinguid teha. Need ettevõtjad saavad seega „majandusliku eelise, mida nad turu tavatingimustes ei oleks saanud“, kui kasutada väljendit, mida kasutas Euroopa Kohus 11. juuli 1996. aasta kohtuotsuses SFEI jt (C-39/94, EU:C:1996:285, punkt 60).
- 239 Käesolevas asjas analüüsitav olukord erineb seega olukorrast, kus soodustuse saaja on kohustatud selle ilma vastutasuta kolmandale isikule edasi andma (vt selle kohta 3. juuli 2003. aasta kohtuotsus Belgia vs. komisjon, C-457/00, EU:C:2003:387, punkt 58). Nimelt, omandavatel ettevõtjatel, isegi kui eeldada, et nad kannavad vaidlusalusest meetmest tuleneva maksusoodustuse täies ulatuses edasi omandatavate äriühingute aktsiate ostuhinnale, kasvab suutlikkus pidada müüjana läbirääkimisi, mis sellisena tähendab ilmselget eelist, nagu komisjon on põhjendatult rõhutanud.
- 240 Kolmandaks on Euroopa Kohus selgitanud, et asjaolu, et soodustuse, eriti maksusoodustuse kasutamise saadud kasu ei ole selle soodustusega võrdne või osutub isegi olematuks, ei mõjuta abi tagasinõudmist isikutelt, kes abi said (vt selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. Aer Lingus ja Ryanair Designated Activity, C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990, punktid 92, 93, 100 ja 102).
- 241 Järelikult ei mõjuta see asjaolu ka kõnealuse soodustuse adressaadiks olevate isikute abisaaja staatust.
- 242 Nimelt, kui sellise asjaolu esinemisel möönda, et meetmega ette nähtud soodustuse adressaadid ei ole tegelikult meetmega soodustatud isikud, takistaks see nende suhtes mis tahes tagasinõudmise meetmete võtmist, mis oleks vastuolus lahendusega, millest lähtus Euroopa Kohus.
- 243 Käesoleval juhul väidab hageja sisuliselt, et kasu, mis on saadud vaidlusaluse meetmega neile antud soodustuse kasutamisest, väheneb või isegi kaob.
- 244 Vastavalt eespool punktis 240 viidatud kohtupraktikale, nagu seda on tõlgendatud eespool punktis 241, ei võimalda asjaolu – isegi kui eeldada, et see on tõendatud –, et omandavad ettevõtjad kannavad vaidlusalusest meetmest tuleneva maksusoodustuse täies ulatuses edasi omandatavate äriühingute aktsiate hinnale ja et kasu, mille omandavad ettevõtjad tänu vaidlusalusele meetmele ostutehingu ajal saavad, osutub seetõttu olematuks, järeldada, et need ettevõtjad ei ole vaidlusaluse meetmega soodustatud isikud.
- 245 Kolmest põhjendusest, mis on esitatud eespool punktides 237–244, järeldub, et Hispaanias maksustatavad ettevõtjad, kes omandavad osalusi mitteresidentist äriühingutes, ei ole mitte ainult kõnealuse abi vahetud adressaadid, vaid ka tegelikud abisaajad.
- 246 Komisjon on seda ühemõtteliselt näidanud vaidlustatud otsuses, mille põhistus on selles küsimuses piisavalt üksikasjalik ega ole üldse ebajärjekindel.
- 247 Sellega seoses võib osutada, et komisjon on vaidlustatud otsuse põhjenduses 105 selgitanud, et tema hinnangul on abi saajad need ettevõtjad, kes võisid maksustamisel firmaväärtust amortiseerida. Ta tõi nimelt esile, et puudub mehhanism, mis tagaks, et eelis läheb täielikult või osaliselt asjaomaste osaluste müüjatele üle, ja et isegi kui see läheb üle, annaks vaidlusalune meede omandajale ikkagi suurema võimaluse pakkuda kõrgemat hinda, „mis on konkurentsi tingimustes toimuva omandamistehingu korral oluline tegur“.

- 248 Ühtlasi tuleb tagasi lükata hageja argument, et komisjoni praktika vaidlusaluse abi saaja tuvastamisel on ebajärjekindel.
- 249 Kohtupraktika kohaselt võib nimelt seda, kas meede kujutab endast riigiabi, hinnata üksnes ELTL artikli 107 lõike 1, mitte komisjoni väidetava varasema otsustuspraktika alusel (vt 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 136 ja seal viidatud kohtupraktika). Abisaaja tuvastamine on osa abi enda tuvastamisest, mis vastab objektiivsele olukorrale ega saa sõltuda institutsioonide tegevusest (vt selle kohta 10. detsembri 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Iirimaa jt, C-272/12 P, EU:C:2013:812, punkt 53).
- 250 Kõigest eeltoodust järeldub, et teine väide tuleb tagasi lükata.

C. Kolmas väide, et on rikutud õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet

1. Poolte argumendid

- 251 Hageja osutab sisuliselt õigusnormi rikkumisele kontrollkuupäeva määramisel, millest lähtudes komisjon tegi kindlaks tagasinõudmise meetmega hõlmatava abi. Komisjon rikkus õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet, kuna ta ei võtnud kontrollkuupäevaks vaidlustatud otsuse avaldamise kuupäeva.
- 252 Hageja tugineb eelkõige liidu kohtupraktikale ja komisjoni otsustuspraktikale, mille põhjal ta osutab võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumisele.
- 253 Hageja kritiseerib komisjoni teesi, mille kohaselt hoolas ettevõtja pidi pärast algatamisotsuse avaldamist hoiduma vaidlusaluse meetme kohaldamisest kuni lõpliku otsuse avaldamiseni.
- 254 Veel viitab hageja vaidlustatud otsuse puudulikule põhjendamisele.
- 255 Komisjon väidab, et arvestades kohtupraktikat, ei ole õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet rikutud.
- 256 Ta väidab ühtlasi, et tema varasemat praktikat käsitlev argument jääb edutuks ja on igal juhul põhjendamatu.

2. Üldkohtu hinnang

- 257 Tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldab õigus tugineda õiguspärase ootuse kaitsele, et täidetud on kolm kumulatiivset tingimust. Esiteks peavad ametiasutused olema andnud isikule pädevatest ja usaldusväärsetest allikatest pärit täpseid, tingimusteta ja ühtelangevaid kinnitusi. Teiseks peavad need kinnitused olema sellised, et isikul, kellele need on antud, tekib õiguspärane ootus. Kolmandaks peavad antud kinnitused olema kooskõlas kohaldatavate õigusnormidega (vt 16. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Masdar (UK) vs. komisjon, C-47/07 P, EU:C:2008:726, punkt 81 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 23. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Cementbouw Handel & Industrie vs. komisjon, T-282/02, EU:T:2006:64, punkt 77 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 258 Samuti tuleb märkida, et tuginedes väitele, et on rikutud õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet, ei saa edukalt vaidlustada komisjoni otsust, millega riigisisene meede on kvalifitseeritud riigiabiks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, kuna riigiabi mõiste vastab objektiivsele olukorrale ega saa sõltuda institutsioonide tegevusest või avaldustest (10. detsembri 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Iirimaa jt, C-272/12 P, EU:C:2013:812, punkt 53). Seega, kui riigisisest meedet võib õiguspäraselt kvalifitseerida riigiabiks, ei saa varasemad kinnitused selle kohta, et meede ei ole abi, olla kooskõlas

ELTL artikli 107 lõikega 1. Kui eespool punktis 257 esitatud kolmas tingimus on täitmata, on välistatud tuginemine õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte rikkumisele, et vaidlustada komisjoni otsust, millega meede on kvalifitseeritud riigiabiks.

- 259 Väitele, et on rikutud õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet, saab siiski edukalt tugineda, vaidlustamaks otsust, millega komisjon ELTL artikli 108 lõike 2 alusel otsustab, et asjasse puutuv liikmesriik peab riigisisese abi lõpetama või muutma seda komisjoni määratud tähtaja jooksul (vt selle kohta 10. detsembri 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Iirimaa jt, C-272/12 P, EU:C:2013:812, punkt 53).
- 260 Näiteks võib olla tegu sellega, et komisjon kohustab asjasse puutuvat liikmesriiki lõpetama järk-järgult olemasoleva, siseturuga kokkusobimatuks muutunud abikava rakendamise (vt selline otsus 22. juuni 2006. aasta kohtuotsuses Belgia ja Forum 187 vs. komisjon, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) või kohustab tagasi nõudma uut abi, mida on antud komisjonile eelnevalt teatamata ja mida komisjon peab siseturuga kokkusobimatuks.
- 261 Seoses viimati nimetatud näitega, mis on arutusel käesolevas asjas, tuleb rõhutada, et kui oleks olemas reegel või põhimõte, mille kohaselt komisjon on kohustatud määrama kogu ebaseadusliku ja siseturuga kokkusobimatu abi tagasinõudmise, siis kinnitused, mis on antud abi tagasi nõudmata jätmise korral ja mis võivad tuleneda kinnitustest, mis on antud selle kohta, et meedet ei ole kvalifitseeritud riigiabiks, oleksid paratamatult selle põhimõtte või reeglina vastuolus.
- 262 Nii ei saaks iial olla täidetud kolmas tingimus õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte kohaldamise kumulatiivsetest tingimustest (vt eespool punkt 257), mille kohaselt peavad antud kinnitused olema kooskõlas kohaldatavate õigusnormidega (16. novembri 1983. aasta kohtuotsus Thyssen vs. komisjon, 188/82, EU:C:1983:329, punkt 11; 6. veebruari 1986. aasta kohtuotsus Vlachou vs. kontrollikoda, 162/84, EU:C:1986:56, punkt 6; 27. märtsi 1990. aasta kohtuotsus Chomel vs. komisjon, T-123/89, EU:T:1990:24, punkt 28; 6. juuli 1999. aasta kohtuotsus Forvass vs. komisjon, T-203/97, EU:T:1999:135, punkt 70; 18. juuni 2014. aasta kohtuotsus Hispaania vs. komisjon, T-260/11, EU:T:2014:555, punkt 84, ja 22. aprilli 2016. aasta kohtuotsus Iirimaa ja Aughinish Alumina vs. komisjon, T-50/06 RENV II ja T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, punkt 213).
- 263 Sellega seoses olgu öeldud, et Euroopa Kohus on alates 21. märtsi 1990. aasta kohtuotsusest Belgia vs. komisjon (C-142/87, EU:C:1990:125, punkt 66) selgitanud, et ebaseadusliku ja siseturuga kokkusobimatu abi kõrvaldamine tagasinõudmise teel on abi ebaseaduslikkuse tuvastamise loogiline tagajärg.
- 264 Euroopa Kohtu praktikas selliselt tuvastatud loogiline seos abi ebaseaduslikkuse ja selle tagasinõudmise vahel ei too siiski kaasa komisjoni kohustust nõuda tagasi kogu abi, mis on ebaseaduslik ja siseturuga kokkusobimatu.
- 265 Nagu märkis komisjon 2007. aasta teatises „Ebaseaduslik ja ühisturuga kokkusobimatu riigiabi: abi tagasinõudmist käsitlevate komisjoni otsuste tõhus rakendamine liikmesriikides“ (ELT 2007, C 272, lk 4), alustas ta ebaseadusliku ja siseturuga kokkusobimatu abi tagasinõudmist süstemaatilisemalt alles 1980. aastate teisel poolel ja 1990. aastatel ning alles määruse nr 659/1999 vastuvõtmisega „kehtestati komisjoni kohustus seda liiki abi tagasi nõuda“.
- 266 See kohustus tuleneb määruse nr 659/1999 artikli 14 lõikest 1, kus on sätestatud, et kui ebaseadusliku abi korral tehakse eitav otsus, „nõuab komisjon, et kõnealune liikmesriik peab võtma kõik vajalikud meetmed, et abisaajalt abi tagasi saada“.
- 267 Hoolimata selle sätte vastuvõtmisest, mis näib panevat komisjonile kohustuse nõuda tagasi kogu ebaseaduslik ja siseturuga kokkusobimatu abi, saab väitele, et on rikutud õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet, edukalt tugineda, vaidlustamaks otsust, mis kohustab tagasi nõudma uut abi, mida on antud komisjonile eelnevalt teatamata ja mida komisjon peab siseturuga kokkusobimatuks.

- 268 Nimelt, esiteks on erand kohustusest nõuda tagasi ebaseaduslik ja siseturuga kokkusobimatu abi ette nähtud määruse nr 659/1999 artikli 14 lõike 1 teises lauses, mis sätestab, et komisjon ei nõua abi tagastamist, kui see on vastuolus liidu õiguse üldpõhimõttega.
- 269 Õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet on aga tunnustatud kui liidu õiguse üldpõhimõtet (19. mai 1992. aasta kohtuotsus *Mulder jt vs. nõukogu ja komisjon*, C-104/89 ja C-37/90, EU:C:1992:217, punkt 15; vt selle kohta ka 28. aprilli 1988. aasta kohtuotsus *Mulder*, 120/86, EU:C:1988:213, punktid 26 ja 27).
- 270 Teiseks ei saa määruse nr 659/1999 artikli 14 lõiget 1, eriti selle esimest lauset tõlgendada nii, et selle toime takistab täitmast kolmandat tingimust õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte kohaldamise kumulatiivsetest tingimustest ja viib seega olukorrani, kus selle põhimõtte kohaldamine on välistatud (vt eespool punktid 257, 261 ja 262).
- 271 Määruse nr 659/1999 artikli 14 lõike 1 teise lause eesmärk ongi nimelt tagada õiguspärase ootuse kaitse, nagu nähtub avaldusest 29/99, mis on kantud nõukogu selle istungi protokollile, millel nimetatud määrus ametlikult vastu võeti (nõukogu õigusaktide kuuülevaade, märts 1999); selle avalduse kohaselt „on [liidu] õiguse üldpõhimõtted, eelkõige õiguspärase ootuse põhimõte, komisjonile siduvad ja [...] teisele õiguse suhtes ülimuslikud“.
- 272 Eeltoodust järeldub, et hageja saab vaidlustatud otsuse õiguspärasuse vaidlustamiseks osas, mis näeb ette antud abi tagasinõudmise, Üldkohtus edukalt tugineda väitele, et on rikutud õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet, ning osutada sellega seoses kinnitustele, mida komisjon võis talle anda selle kohta, et meedet ei ole kvalifitseeritud riigiabiks, mis möödapääsmatult toob kaasa selle, et soodustust, mis talle selle meetmega anti, ei nõuta tagasi (vt eespool punkt 261) või nõutakse tagasi ainult neid kinnitusi järgides.
- 273 Seega tuleb kontrollida, kas hageja esitatud väide on põhjendatud.
- 274 Hageja vaidlustab komisjoni rakendatud ülemineku korra osas, milles komisjon luges kontrollkuupäevaks algatamisotsuse avaldamise kuupäeva. Tema sõnul oleks komisjon pidanud võtma aluseks vaidlustatud otsuse avaldamise kuupäeva.
- 275 Sissejuhatuseks tuleb osundada, et komisjon leidis vaidlustatud otsuse põhjenduses 154, et vaidlusalune meede on riigiabi, st uus abi, mille rakendamisel on rikutud ELTL artikli 108 lõiget 3.
- 276 Vaidlust ei ole selles, et Hispaania Kuningriik ei ole vaidlusalusest regulatsioonist komisjonile teatanud vastavalt ELTL artikli 108 lõikele 3.
- 277 Hageja sõnul muutus meede liidu piires valikuliseks alles takistuste kadumisega piiriülestel ühinemistel, mida hageja arvates võib tõdeda kõige varem alles pärast seda, kui jõustus Euroopa Parlamendi ja nõukogu 26. oktoobri 2005. aasta direktiiv 2005/56/EÜ piiratud vastutusega äriühingute piiriülese ühinemise kohta (ELT 2005, L 310, lk 1). Nii ei olnud vaidlusalune meede selle jõustumise ajal abi ja seda võib seega pidada olemasolevaks abiks määruse nr 659/1999 artikli 1 punktide b ja v tähenduses.
- 278 Hageja selline arutluskäik põhineb eeldusel, et takistuste esinemine piiriülestel ühinemistel võimaldab käsitada meedet nii, et see ei ole valikuline.
- 279 Ent eespool punktides 200, 201 ja 214 sai juba tuvastatud, et see eeldus ei ole asjakohane.
- 280 Seega võib järeldada, et hageja ei ole tõendanud, et vaidlusalune meede on olemasolev abi. Niisiis on komisjon selle põhjendatult ebaseaduslikuks abiks kvalifitseerinud.

- 281 Kui aga abi antakse komisjonile eelnevalt teatamata, mistõttu see on ELTL artikli 108 lõike 3 kohaselt ebaseaduslik, ei saa abisaajal sel ajal olla õiguspärasest ootust, et abi on antud seaduslikult, välja arvatud erandlike asjaolude esinemisel (vt selle kohta 24. novembri 1987. aasta kohtuotsus RSV vs. komisjon, 223/85, EU:C:1987:502, punktid 16 ja 17; 20. septembri 1990. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C-5/89, EU:C:1990:320, punktid 14 ja 16; 13. juuni 2013. aasta kohtuotsus HGA jt vs. komisjon, C-630/11 P–C-633/11 P, EU:C:2013:387, punkt 134; 27. jaanuari 1998. aasta kohtuotsus Ladbroke Racing vs. komisjon, T-67/94, EU:T:1998:7, punkt 182; 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Alcoa Trasformazioni vs. komisjon, T-177/10, EU:T:2014:897, punkt 61, ning 22. aprilli 2016. aasta kohtuotsus Iirimaa ja Aughinish Alumina vs. komisjon, T-50/06 RENV II ja T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, punkt 214).
- 282 Komisjon leidis vaidlustatud otsuses, et sellised asjaolud esinevad (vaidlustatud otsuse põhjendused 29 ja 175), ega määranud abi tagastamist eelkõige neilt vaidlusaluse meetmega soodustatud isikutelt, kes omandasid osalusi välismaises äriühingus enne algatamisotsuse avaldamise kuupäeva ehk enne 21. detsembril 2007.
- 283 Sellise üleminekukorra kohaldamine oli komisjoni sõnul põhjendatud asjaoluga, et ta oli andnud konkreetseid, tingimusteta ja järjekindlaid kinnitusi, mille tõttu vaidlusaluse meetmega soodustatud isikutel tekkisid põhjendatud lootused selle kohta, et firmaväärtuse amortiseerimise kava oli õiguspärane ega kuulunud riigiabi eeskirjade reguleerimisalasse ning et ükskõik milliste sellest tulenevate eeliste suhtes ei saanud seetõttu järgnevalt kohaldada sissenõudmismenetlust (vaidlustatud otsuse põhjendus 166).
- 284 Komisjoni liige, vastates komisjoni nimel parlamendiliikme küsimusele, selgitas 19. jaanuaril 2006 järgmist:
- „Komisjon ei saa kinnitada, kas Hispaania äriühingute kõrged pakkumised on tingitud Hispaania maksuseadustest, mis võimaldavad ettevõtjatel [rahalise] firmaväärtuse maha kanda kiiremini kui nende Prantsuse või Itaalia kolleegidel. Komisjon võib siiski kinnitada, et sellised riiklikud õigusaktid ei kuulu riigiabi eeskirjade reguleerimisalasse, kuna need on pigem kõikide Hispaania ettevõtjate suhtes kohaldatavad üldised kulumit käsitlevad eeskirjad.“
- 285 Komisjoni liige, vastates endiselt institutsiooni nimel parlamendiliikme küsimusele, selgitas ka 17. veebruaril 2006 järgmist:
- „Praegu komisjoni käsutuses oleva teabe põhjal tundub siiski, et firmaväärtuse mahakandmist käsitlevaid Hispaania maksueeskirju kohaldatakse kõikide Hispaania ettevõtjate suhtes, sõltumata nende suurusest, valdkonnast, õiguslikust vormist või sellest, kas need on era- või riigi omandis, kuna tegemist on üldiste amortisatsiooni käsitlevate eeskirjadega. Seetõttu ei tundu need kuuluvat riigiabi eeskirjade reguleerimisalasse.“
- 286 Kuigi komisjoni vastuseid tervikuna *Euroopa Liidu Teatajas* ei avaldatud, on seal avaldatud küsimuste arv, nende esitaja, sisu, institutsioon, kellele need on esitatud, märke küsimustele vastamise kohta ja vastuste kuupäev (ELT 2006, C 327, lk 164 ja 192).
- 287 Käesolevas asjas ei ole vaidlust selles, et eelmises punktis nimetatud andmed võisid tekitada hagejal õiguspäraseid ootusi.
- 288 Pooled on erineval seisukohal küsimuses, millised tagajärjed tulenevad sellest, et 10. oktoobril 2007 võeti vastu algatamisotsus, mis avaldati koos sellele eelneva kokkuvõttega *Euroopa Liidu Teatajas* 21. detsembril 2007 (vt eespool punkt 274).

- 289 Selles osas näeb ELTL artikli 108 lõike 3 sõnastusel põhinev Euroopa Kohtu praktika ette, et kui komisjon avab ametliku uurimismenetluse, keelab ELTL artikli 108 lõike 3 viimane lause asjasse puutuval liikmesriigil rakendada kavatsatud meetmeid enne, kui selles menetluses on tehtud lõplik otsus. Uuele abile kohaldatakse seega komisjoni ennetavat kontrolli ning asjasse puutuv liikmesriik ei saa seda abi põhimõtteliselt anda nii kaua, kui institutsioon ei ole tunnistanud abi aluslepinguga kokkusobivaks (30. juuni 1992. aasta kohtuotsus Hispaania vs. komisjon, C-312/90, EU:C:1992:282, punkt 16).
- 290 Lisaks on Euroopa Kohus selgitanud, et kui komisjon on algatanud ametliku uurimismenetluse rakendamisel oleva meetme suhtes, nõuab selle otsuse peatav toime muu hulgas ka liikmesriigi kohtutelt, kelle poole võidakse pöörduda, et nad võtaksid kõik meetmed, mis on vajalikud, et teha järeldused meetme rakendamise peatamise kohustuse võimalikust rikkumisest (21. novembri 2013. aasta kohtuotsus Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punkt 42).
- 291 Viimaks on kohus seoses ametliku uurimismenetluse algatamise otsusega rakendamisel oleva meetme suhtes, mille komisjon on kvalifitseerinud uueks abiks, leidnud, et pärast sellise otsuse vastuvõtmist on meetme seaduslikkuse suhtes olemas vähemalt suur kahtlus, mis – mõjutamata õigust taotleda ajutiste meetmete kohaldamise üle otsustavalt kohtunikult ajutiste meetmete kohaldamist – peab tooma kaasa selle, et liikmesriik peatab väljamaksed, kuna ELTL artikli 108 lõikes 2 ette nähtud menetluse algatamine välistab kohese otsuse tegemise meetme siseturuga kokkusobivuse kohta, mis võimaldaks korrahohaselt jätkata meetme rakendamist. Kahtlus meetme seaduslikkuses pidi samuti tooma kaasa selle, et ettevõtjad, keda meede soodustab, keelduvad igal juhul uutest maksetest või varuvad võimaliku hilisema tagasimaksmise jaoks vajaliku summa (9. oktoobri 2001. aasta kohtuotsus Itaalia vs. komisjon, C-400/99, EU:C:2001:528, punkt 59).
- 292 Arvestades seega rakendamisel oleva uue meetme suhtes ametliku uurimismenetluse algatamise otsuse peatavat toimet, ei saa meetmega soodustatud isikud – nagu käesoleval juhul – tugineda erandlikele asjaoludele, millega oleks põhjendatav õiguspärase ootuse säilimine pärast niisuguse otsuse tegemist (vt selle kohta 22. aprilli 2016. aasta kohtuotsus Prantsusmaa vs. komisjon, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, punktid 50–56).
- 293 Komisjoni rakendatud üleminekukord võimaldas pealegi abisaajate suhtes, kes olid enne algatamisotsuse avaldamise kuupäeva omandanud osalusi või tagasivõtmatult kohustunud osalusi omandama, meedet jätkuvalt kohaldada kogu ette nähtud amortisatsiooniperioodi jooksul. Nii said asjaomased ettevõtjad pärast seda kuupäeva viivitamatult kohandada oma tegevust, võtmata endale kohustusi osaluse omandamiseks välismaises äriühingus, kui nad leidsid, et see kohustus ei paku enam piisavat majanduslikku huvi, arvestades riski, et lõpuks ei saagi nad vaidlusaluse meetmega ette nähtud maksusoodustust kasutada.
- 294 Lõpuks tuleb lisada, et algatamisotsuse kokkuvõttes, mis avaldati koos otsusega *Euroopa Liidu Teatajas* 21. detsembril 2007, märkis komisjon, et tema hinnangul tundub vaadeldav maksukava vastavat kõigile kehtivatele kriteeriumidele, et pidada seda riigiabiks. Ta täpsustas ka järgmist:

„[...] tundub, et meede kujutab endast erandit Hispaania maksusüsteemist, sest firmaväärtus kantakse kuludesse isegi juhul, kui seda ei kajastata omandava ettevõtja raamatupidamises, kuna äriühendus omandava ja omandatava ettevõtja vahel puudub. Seega pakub see majanduslikku eelist, mis kujutab endast sellise ettevõtja maksukoormuse vähendamist, kes omandab märkimisväärse osaluse välisettevõtjas. Meede tundub kaasavat riiklikke vahendeid ja tundub olevat erimeede, sest annab eelise teatavaid investeeringuid tegevale ettevõtjale.

Meede tundub mõjutavat liikmesriikidevahelist kaubandust, sest parandab teatavate valdusettevõtjatest abisaajate kauplemistingimusi. Meede võib mõjutada ka konkurentsi, sest nende Hispaania ettevõtjate toetamine, kes osalevad pakkumistes välismaiste ettevõtjate omandamiseks, asetab konkurendid, kes tegelevad asjaomastel turgudel võrreldava äritegevusega ega ole Hispaania päritolu, suhteliselt ebasoodsasse olukorda.

Ühtki artikli [10]7 lõigetes 2 ja 3 sätestatud erandit ei näi olevat võimalik kohaldada ning abi tundub olevat [sise]turuga kokkusobimatu. Eelnevast tulenevalt on komisjon seisukohal, et kõnealuse meetme rakendamisel võisid Hispaania ametiasutused anda riigiabi asutamislepingu artikli [10]7 lõike 1 tähenduses.“

- 295 Arvestades eespool punktis 294 esitatud seisukohta, said ettevõtjad, kelle suhtes vaidlusalust regulatsiooni kohaldati või võidi kohaldada, algatamisotsuse avaldamise kuupäeval täpselt teada põhjused, miks komisjon leidis, et selle regulatsiooniga ette nähtud meetmed paistavad vastavat kõigile ETLT artikliga 107 kehtestatud tingimustele ja et neid võib pidada siseturuga kokkusobimatuks.
- 296 Peale selle ei nähtu algatamisotsuse kokkuvõttest ega otsuse põhjendustes 1–7 leiduvast kronoloogilisest kirjeldusest, et vaidlusalune regulatsioon võiks käsitleda olemasolevat abi. Eelkõige võisid asjaomased ettevõtjad aru saada, et selle regulatsiooni jaoks, mida asuti rakendama enne ametliku uurimismenetluse algatamist, ei ole komisjon luba andnud.
- 297 Eeltoodust järeldub, et algatamisotsuse vastuvõtmine oli käesoleval juhul piisav, et lõpetada õiguspärane ootus, mis võis vaidlusaluse meetmega soodustatud isikutel tekkida eespool punktides 284 ja 285 osundatud avaldustest.
- 298 Hageja muud argumendid ei saa seada seda järeldust kahtluse alla.
- 299 Esiteks kohtuasjas RSV vs. komisjon, milles otsus tehti 24. novembril 1987 (223/85, EU:C:1987:502, punkt 6), oli uus abi välja makstud kahtlemata enne komisjonile abist teatamist.
- 300 Summad, mille tagasimaksmist komisjon nõudis, olid siiski välja makstud enne ametliku uurimismenetluse algatamise otsuste tegemist (vt selle kohta kohtulahendite kogumikus avaldatud kohtuistungis ettekanne, lk 4621 ja 4622).
- 301 Nii ei ole 24. novembri 1987. aasta kohtuotsuses RSV vs. komisjon (223/85, EU:C:1987:502) esitatud lahendus ülekantav, kuna käesolevas asjas ei olnud abi, mille kohta komisjon andis tagasimaksmise korralduse, algatamisotsuse avaldamise kuupäevaks veel antud, ja abi hõlmab isegi soodustust, mis anti abisaajate tegevuse põhjal pärast selle otsuse avaldamist (vt eespool punkt 293).
- 302 Teiseks tugineb hageja 22. juuni 2006. aasta kohtuotsusele Belgia ja Forum 187 vs. komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), mis käsitleb koordineerimiskeskustele kohaldatavat Belgia maksustamissüsteemi.
- 303 Käesoleva kohtuasja ja kohtuasja Belgia ja Forum 187 vs. komisjon vahel, milles tehti otsus 22. juunil 2006 (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), on siiski olulisi erinevusi.
- 304 Nimelt oli esiteks komisjon tolles kohtuasjas kahe järjestikuse otsusega (punkt 16) tuvastanud, et vaidlusalune regulatsioon ei sisalda abi elemente. Tegemist oli niisiis olemasoleva abikavaga, mille suhtes kohtupraktikat, mis puudutab siseturuga kokkusobimatu ebaseadusliku abi tagasinõudmist ja käsitleb õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte rikkumist ainult erandlikel asjaoludel (vt eespool punkt 281), ei kohaldata.

- 305 Samamoodi ei ole kohaldatavad ametliku uurimismenetluse algatamise otsuse vastuvõtmise tagajärgi käsitlevad aluslepingu sätted ja kohtupraktika, mis selgitab nende sätete kohaldamise tagajärgi juhul, kui abi on välja makstud ebaseaduslikult (vt eespool punktid 289–292), mis samuti piiravad õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte kohaldamist.
- 306 Lisaks on kohtujurist Léger oma ettepanekus liidetud kohtuasjades Belgia ja Forum 187 vs. komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:89, punktid 404 ja 405) rõhutanud erilist olukorda, kus ootus loodi komisjoni varasemate otsuste vastuvõtmisega, mistõttu vajas see erilist kaitset.
- 307 Nimelt tugevdavad komisjoni otsused, milles sedastatakse abi tunnuste puudumist, nende isikute õiguslikku olukorda, kelle suhtes meedet kohaldatakse, mööndes, et see on kooskõlas ELTL artikli 107 sätetega, kuni võetakse vastu võimalik vastupidine otsus.
- 308 Sellega seoses tuleb märkida, et liidu institutsioonide aktide õiguspärasust eeldatakse seni, kuni neid ei ole tühistatud või kehtetuks tunnistatud (15. juuni 1994. aasta kohtuotsus komisjon vs. BASF jt, C-137/92 P, EU:C:1994:247, punkt 48).
- 309 Teiseks oli kohtuasjas Belgia ja Forum 187 vs. komisjon, milles otsus tehti 22. juunil 2006 (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) arutusel abikavaga soodustatud isikute võimalus, et ajavahemikku, mille kestel nad kava kohaldamisalasse kuulusid, võidi pikendada.
- 310 Selles kohtuasjas arutusel olnud kava alusel soodustuse saamise eeltingimus oli 10 aastaks lepingu saamine, mis oli pikendatav. Vaidlustatud otsus nägi ette, et selle otsuse teatavakstegemise kuupäevast alates ei saanud sellise lepingu pool lepingu lõppemise korral seda enam pikendada (vt selle kohta 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 vs. komisjon, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, punktid 32–34).
- 311 Euroopa Kohus leidis, et ligikaudu 8 kuu pikkune ajavahemik ametliku uurimismenetluse algatamise otsuse avaldamise ja vaidlustatud otsuse avaldamise vahel ei olnud piisav, et abisaajad saaksid võtta arvesse võimalust, et kõnealune kord võidakse otsusega tühistada. Ta põhjendas seda eelkõige asjaoluga, et see kord tähendas auditeerimismeetmeid ning rahandus- ja majandusalaseid otsuseid, mida hoolikas ettevõtja nii lühikese aja jooksul ei saa vastu võtta (22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 vs. komisjon, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 162).
- 312 Euroopa Kohus rõhutas 17. septembri 2009. aasta kohtuotsuses komisjon vs. Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556), et kohtuasjas Belgia ja Forum 187 vs. komisjon, milles otsus tehti 22. juunil 2006 (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), olid lepinguga soodustatud isikud, kes ei saanud pikendust komisjoni otsuse tõttu, teinud lepingust tingituna suuri investeeringuid ja võtnud endale pikaajalisi kohustusi (punkt 91).
- 313 Kohtujurist Léger märkis oma ettepanekus liidetud kohtuasjades Belgia ja Forum 187 vs. komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:89, punkt 418), et selles kohtuasjas vaidlusalune kord kujutas endast erandit üldkehtivast õigusest, mis hõlmas mitut maksuvabastust ja erilist maksustatava summa kindlaksmääramise viisi, ning et ettevõtjal on palju raskem arvestada selliste meetmete võimalikku tühistamist kui toetuse võimalikku tühistamist, kuna arvestada ei tule mitte üksnes tühistamise majanduslikke tagajärgi, vaid ka olulise ümberkorralduse läbiviimist, eelkõige raamatupidamise tasandil.
- 314 Käesolevas asjas seevastu, nagu on sedastatud eespool punktis 293, said ettevõtjad, kelle suhtes vaidlusalust regulatsiooni kohaldati või võidi kohaldada, pärast algatamisotsuse avaldamise kuupäeva viivitamatult kohandada oma tegevust, võtmata endale kohustusi osaluse omandamiseks välismaises äriühingus, kui nad leidsid, et see kohustus ei paku enam piisavat majanduslikku huvi, arvestades riski, et lõpuks ei saagi nad vaidlusaluse regulatsiooniga ette nähtud maksusoodustust kasutada.

- 315 Seega ei esine käesolevas asjas neid asjaolusid, mis iseloomustavad kohtuasja Belgia ja Forum 187 vs. komisjon, milles otsus tehti 22. juunil 2006 (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), ning mida on kirjeldatud eespool punktides 302–314, olgu siis tegemist asjaoluga, et selles kohtuasjas oli vaidluse all olemasolev abi või et abisaajatel oli vajadus võtta pärast keelu kehtestamist meetmeid, mida ei saanud võtta lühikese tähtaja jooksul. Seetõttu ei ole hageja tuginemine nimetatud kohtuotsusele põhjendatud.
- 316 Kolmandaks osutab hageja võrdse kohtlemise põhimõtte eiramisele. Ta viitab komisjoni otsustele maksustamissüsteemide kohta, millel hageja enda sõnul on sarnasusi koordineerimiskeskustele kohaldatava Belgia maksustamissüsteemiga, st süsteemiga, mida analüüsiti kohtuasjas Belgia ja Forum 187 vs. komisjon, milles otsus tehti 22. juunil 2006 (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 16). Nagu on aga sedastatud eespool punktis 315, erinevad selle süsteemi omadused vaidlusaluse regulatsiooni omadustest.
- 317 Olukorrad, millele hageja selles osas tugineb, ei ole seega sarnased olukorraga käesolevas asjas.
- 318 Kuigi hageja viitab nii komisjoni otsustele maksustamissüsteemide kohta, millel tema sõnul on sarnasusi koordineerimiskeskustele kohaldatava Belgia maksustamissüsteemiga, kui ka muudele komisjoni otsustele, mis käsitlevad maksumeetmeid, ei ole ta ikkagi tõendanud, et komisjon oleks tunnustanud õiguspärasest ootust olukorras, mille tunnuseks on isegi pärast algatamisotsuse vastuvõtmist sellise soodustuse andmine, mis tuleneb uuest abist, millest ei ole komisjonile teatatud.
- 319 Samuti ei ole tõendatud ega isegi väidetud, et hageja viidatud otsustes käsitletavate soodustuste saajad võisid kohandada oma tegevust otsekohe (vt eespool punkt 314).
- 320 Kuna ei ole tõendatud ja veel enam, isegi viidatud asjaoludele, millest tulenevalt oleks võimalik põhjendada sellise üleminekukorra kehtestamist, mille tagajärjed ulatuksid kaugemale algatamisotsuse avaldamise kuupäevast, tuleb hageja argument, mis põhineb komisjoni otsustuspraktikal õiguspärase ootuse kaitse valdkonnas, tagasi lükata.
- 321 Mis puudutab komisjoni 31. oktoobri 2000. aasta otsust ettevõtte tulumaksu käsitlevate Hispaania seaduste kohta (EÜT 2001, L 60, lk 57), mis on ainus komisjoni otsustuspraktikast pärinev otsus, millele hageja on tuginenud ja millega seoses ta on esitanud piisavalt asjaolusid, et Üldkohus saaks üksikasjalikult kontrollida, kas selle juhtumi kontekst on sarnane käesoleva juhtumi kontekstiga, siis nagu komisjon on põhjendatult märkinud, on tegemist ESTÜ asutamislepingu rakendamiseks vastu võetud otsusega, mille puhul abi kontrollimise tingimused ei olnud sarnased tingimustega, mis olid ette nähtud EÜ asutamislepingus ja seejärel EL toimimise lepingus. Eelkõige puudusid ESTÜ asutamislepingus sätted, mis sarnaneksid ELTL artikli 108 lõike 3 sätetega, millel põhineb eespool punktis 289 osundatud kohtupraktika.
- 322 Lisaks kõigele on see otsus varasem 9. oktoobri 2001. aasta kohtuotsusest Itaalia vs. komisjon (C-400/99, EU:C:2001:528), mida on osundatud eespool punktis 291 ja mille kohaselt on pärast ametliku uurimismenetluse algatamise otsuse vastuvõtmist olemas vähemalt suur kahtlus, kas asjaomane meede vastab liidu riigiabieskirjadele.
- 323 Sellest otsusest lähtuvalt ei saa seega teha järeldust sellise õiguspärase ootuse olemasolu kohta, millele hageja saaks põhjendatult tugineda.
- 324 Eeltoodust järeldub, et isegi kui eeldada, et komisjoni varasemale otsustuspraktikale rajatud argument, mis käsitleb abi tagasinõudmise korda ja küsimust, kas see rikub õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet, on sellele põhimõttele tuginemise aspektis edukas, on see argument igal juhul põhjendamatu.
- 325 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb hageja väide tagasi lükata.

- 326 Seoses vaidlustatud otsuse puuduliku põhistamisega – isegi kui eeldada, et hageja on sellisele puudusele osutanud – tuleb nentida, et nagu nähtub sisulisest analüüsist, mille Üldkohus sai teha eespool esitatud arutluskäikudes, on komisjon vaidlustatud otsuses piisavalt täpselt ja järjepidevalt selgitanud ja põhjendanud abi tagasinõudmise üksikasju, mistõttu hageja sai otsuse kehtivuse vaidlustada ja liidu kohus teostada kontrolli selle õiguspärasuse üle (vt selle kohta 18. septembri 1995. aasta kohtuotsus *Tiercé Ladbroke vs. komisjon*, T-471/93, EU:T:1995:167, punkt 29). Selles osas võib osutada eelkõige eespool punktidele 275 ja 283, milles on otseselt viidatud vaidlustatud otsuse teatavatele osadele.
- 327 Seega, isegi kui eeldada, et kolmanda väitega soovitakse vaidlustada ka vaidlustatud otsuse vastavust vorminõuetele, tuleb väide tagasi lükata, kuna see on igal juhul põhjendamatu.
- 328 Kõigest eeltoodust järeldub, et kõik käesoleva hagi põhjendamiseks esitatud väited tuleb tagasi lükata.
- 329 Seetõttu tuleb hagi tervikuna tagasi lükata, ilma et oleks vaja teha otsust komisjoni argumentide kohta, mis käsitlevad hagejal hagi esitamise õiguse ja põhjendatud huvi puudumist.

IV. Kohtukulud

- 330 Vastavalt Üldkohtu kodukorra artiklile 219 otsustab Üldkohus pärast tühistamist ja tagasisaatmist tehtud lahendites nii tema menetluse kui ka Euroopa Kohtu apellatsioonimenetlusega seotud kohtukulude üle. Kuna kohtuotsuses *World Duty Free* jättis Euroopa Kohus hagejate ja komisjoni kohtukulude kandmise üle otsustamise edaspidiseks, siis otsustab Üldkohus käesoleva kohtuotsusega ka kohtukulude jaotuse kohtuasjas *C-20/15 P* (vt eespool punkt 15).
- 331 Vastavalt kodukorra artikli 134 lõikele 1 on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna hageja on kohtuvaidluse kaotanud, kannab ta ise oma kohtukulud ja ühtlasi tuleb temalt välja mõista komisjoni kohtukulud vastavalt komisjoni nõudele.
- 332 Kuna menetlusse astujate kohtukulude jaotuse lahendas Euroopa Kohus kohtuotsusega *World Duty Free*, siis nende puhul tuleb otsus teha ainult käesoleva menetlusega seotud kohtukulude kohta.
- 333 Kodukorra artikli 138 lõike 1 alusel kannavad menetlusse astunud liikmesriigid ja institutsioonid ise oma kohtukulud, mistõttu tuleb otsustada, et Saksamaa Liitvabariik, Iirimaa ja Hispaania Kuningriik kannavad ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes

ÜLDKOHUS (üheksas koda laiendatud koosseisus)

otsustab:

- 1. Jätta hagi rahuldamata.**
- 2. Jätta World Duty Free Group, SA kohtukulud tema enda kanda ja mõista temalt välja Euroopa Komisjoni kohtukulud.**
- 3. Jätta Saksamaa Liitvabariigi, Iirimaa ja Hispaania Kuningriigi kohtukulud nende endi kanda.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 15. novembril 2018 Luxembourgis.

Allkirjad

Sisukord

I. Vaidluse taust	2
II. Menetlus ja poolte nõuded	3
III. Õiguslik käsitlus	4
A. Esimene väide, et vaidlusalune meede ei ole valikuline	5
1. Poolte argumendid	5
2. Üldkohtu hinnang	7
a) Valikulisuse puudumine esmapilgul	9
b) Erandi esinemine	11
1) Esimene etapp	11
2) Teine etapp	16
c) Vaidlusaluse meetme põhjendatus, arvestades selle süsteemi olemust ja ülesehitust, mille osaks meede on (kolmas etapp)	19
B. Teine väide, et vaidlusaluse meetmega soodustatud isiku tuvastamisel on tehtud viga	25
1. Poolte argumendid	25
2. Üldkohtu hinnang	25
C. Kolmas väide, et on rikutud õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet	27
1. Poolte argumendid	27
2. Üldkohtu hinnang	27
IV. Kohtukulud	35