



Kohtulahendite kogumik

ÜLDKOHTU OTSUS (kaheksas koda)

27. september 2023*

Riigiabi – Hispaania rakendatud abikava – Äriühingu tulumaksu mahaarvamine, mis võimaldab Hispaania maksuresidendist ettevõtjatel amortiseerida firmaväärtust, mis tuleneb kaudsest osaluse omandamisest välismaistes ettevõtjates, omandades osaluse otse välismaises valdusühingus – Otsus, millega tunnistatakse abikava ebaseaduslikuks ja siseturuga kokkusobimatuks ning kohustatakse väljamakstud abi tagasi nõudma – Otsus 2011/5/EÜ – Otsus 2011/282/EL – Kohaldamisala – Akti tühistamine – Õiguskindlus – Õiguspärane ootus

Kohtuasjades T-12/15, T-158/15 ja T-258/15,

Banco Santander, SA, asukoht Santander (Hispaania),

Santusa Holding, SL, asukoht Boadilla del Monte (Hispaania),

esindajad: advokaadid E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero, A. Lamadrid de Pablo ja V. Romero Algarra,

hagejad kohtuasjas T-12/15,

Abertis Infraestructuras, SA, asukoht Barcelona (Hispaania),

Abertis Telecom Satélites, SA, asukoht Madrid (Hispaania),

esindajad: advokaadid A. Lamadrid de Pablo, M. Santa María Fernández, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero, M. Cenzual Aldaz ja V. Romero Algarra,

hagejad kohtuasjas T-158/15,

Axa Mediterranean Holding, SA, asukoht Palma de Mallorca (Hispaania), esindajad: advokaadid A. Lamadrid de Pablo, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero, V. Romero Algarra ja I. Otaegi Amundarain,

hageja kohtuasjas T-258/15,

versus

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

kostja,

* Kohtumenetluse keel: hispaania.

ÜLDKOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president J. Svenningsen, kohtunikud C. Mac Eochaidh (ettekandja) ja T. Pynnä,

kohtusekretär: ametnik P. Núñez Ruiz,

arvestades menetluse kirjalikku osa,

arvestades 9. märtsi 2015. aasta kohtumäärust Banco Santander ja Santusa vs. komisjon (T-12/15, ei avaldata) ja 10. juuni 2015. aasta kohtumäärust Abertis Infraestructuras ja Abertis Telecom Satélites vs. komisjon (T-158/15, ei avaldata) ning 17. juuli 2015. aasta otsust, millega peatati menetlus seniks, kuni Euroopa Kohus teeb lõpliku otsuse kohtuasjas C-20/15 P, komisjon vs. Autogrill España, või kohtuasjas C-21/15 P, komisjon vs. Banco Santander ja Santusa,

arvestades 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsust komisjon vs. World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981), millega tühistati 7. novembri 2014. aasta kohtuotsus Banco Santander ja Santusa vs. komisjon (T-399/11, EU:T:2014:938) ja 7. novembri 2014. aasta kohtuotsus Autogrill España vs. komisjon (T-219/10, EU:T:2014:939),

arvestades 18. märtsi 2019. aasta otsuseid peatada menetlus kuni lõpliku kohtuotsuse tegemiseni kohtuasjades C-51/19 P, World Duty Free Group vs. komisjon, C-53/19 P, Banco Santander ja Santusa vs. komisjon, C-64/19 P, Hispaania vs. komisjon, ning C-65/19 P, Hispaania vs. komisjon, või kohtuasjas C-274/14, Banco de Santander,

arvestades 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsust Sigma Alimentos Exterior vs. komisjon (C-50/19 P, EU:C:2021:792), 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsust World Duty Free Group ja Hispaania vs. komisjon (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793), 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsust Banco Santander vs. komisjon (C-52/19 P, EU:C:2021:794), 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsust Banco Santander jt vs. komisjon (C-53/19 P ja C-65/19 P, EU:C:2021:795), 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsust Axa Mediterranean vs. komisjon (C-54/19 P, EU:C:2021:796) ja 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsust Prosegur Compañía de Seguridad vs. komisjon (C-55/19 P, EU:C:2021:797),

arvestades 15. ja 16. novembril 2022 toimunud kohtuistungil esitatut,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 ELTL artikli 263 alusel esitatud hagides paluvad hagejad Banco Santander, SA, Santusa Holding, SL, Abertis Infraestructuras, SA, Abertis Telecom Satélites, SA ja Axa Mediterranean Holding, SA tühistada komisjoni 15. oktoobri 2014. aasta otsuse (EL) 2015/314 riigiabi SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) kohta, mida Hispaania rakendas rahalise firmaväärtuse amortiseerimise suhtes välismaises ettevõtjas osaluse omandamisel (ELT 2015, L 56, lk 38; edaspidi „vaidlustatud otsus“).

Vaidluse taust

Hispaania õigus

- 2 27. detsembri 1995. aasta seaduse 43/1995 äriühingu tulumaksu kohta (Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, *BOE* nr 310, 28.12.1995, lk 37072), mis kehtestati 27. detsembri 2001. aasta seadusega 24/2001 maksu-, haldus- ja sotsiaalmeetmete kehtestamise kohta (Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) (*BOE* nr 313, 31.12.2001, lk 50493), artikli 12 lõiget 5, mis võeti üle kuninga 5. märtsi 2004. aasta seadusandliku dekreediga 4/2004, millega kiidetakse heaks äriühingu tulumaksu seaduse muudetud redaktsioon (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 „TRLIS“), jõustus 1. jaanuaril 2002.
- 3 Vaidlustatud otsuse põhjenduse 17 kohaselt näeb TRLIS artikli 12 lõige 5 ette järgmist:
„[...] rahaline firmaväärtus [on] määratletud kui osaluse ostuhinna ja arvestusliku väärtuse vahe osa, mis kehtib omandamispäeva seisuga ja mis ei ole kirjendatud mitteresidendist äriühingu varade ja õiguste all. See osa vahest arvatakse maksubaasist maha kuni ühe kahekümnendiku ulatuses selle väärtusest aastas. See ei mõjuta kohaldatavate raamatupidamiseeskirjade kehtivust.“
- 4 Vaidlustatud otsuse põhjendus 18 on sõnastatud järgmiselt:
„TRLISe artikliga 21 kehtestatakse nõuded, millele mitteresidendist äriühingu tulu peab vastama, et residendist äriühing saaks kohaldada TRLISe artikli 12 lõike 5 kohast mahaarvamist:
 - a) otsese või kaudse osaluse protsendimäär mitteresidendist äriühingu omakapitalis peab olema vähemalt 5%. Lisaks peab residendist äriühing olema osaluse omanik vähemalt aastase katkematu ajavahemiku jooksul;
 - b) mitteresidendist äriühing peab olema maksustatud ettevõtte tulumaksuga sarnase välisriigi maksuga. See tingimus loetakse täidetuks, kui sihtäriühingu asukohariik on sõlminud Hispaaniaga maksulepingu rahvusvahelise topeltmaksustamise vältimiseks ja see leping sisaldab tingimust teabevahetuse kohta;
 - c) tulu peab tulema äritegevusest välismaal. See tingimus on täidetud, kui vähemalt 85% sihtäriühingu tulust vastab järgmistele kriteeriumidele:
 - i) mitteresidendist äriühingu tulu saadakse välismaal ja see ei kuulu maksude läbipaistvuse rahvusvaheliste eeskirjade alusel maksubaasi hulka. Eelkõige peetakse tulu neile nõuetele vastavaks juhul, kui see on saadud järgmisest tegevusest:
 - hulgimüük, kui kaup tehakse ostjatele kättesaadavaks mitteresidendist äriühingu asukohariigis või -territooriumil või mis tahes muus riigis või territooriumil peale Hispaania, kui tehinguid teeb mitteresidendist äriühing;
 - teenused, mida osutatakse territooriumil, kus mitteresidendist äriühing on maksuresident, kui tehinguid teeb mitteresidendist äriühing;
 - finantsteenused, mida osutatakse klientidele, kes ei ole Hispaania maksuresidendid, kui tehinguid teeb mitteresidendist äriühing;

- kindlustusteenused, mis on seotud riskidega muul territooriumil või muus riigis peale Hispaania, kui kindlustusteenuseid osutab mitteresidendist äriühing;
- ii) kaudsest osalusest tulenevad mitteresidendist äriühingu kasumilt saadavad dividendid või aktsiad vastavad TRLISi artikli 21 lõike 1 punktis a sätestatud nõuetele. Sellele lisandub kapitali kasvutulu, mis saadakse osaluse üleandmisest mitteresidendist äriühingutes, kui see vastab TRLISi artikli 21 lõike 2 nõuetele.“

- 5 Vaidlustatud otsuse põhjenduse 25 kohaselt on osaluse otsene omandamine see, kui äriühing ostab osaluse äriühingu omakapitalis (edaspidi „osaluse otsene omandamine“). Kaudsel omandamisel ostab äriühing osaluse äriühingu omakapitalis teisel tasandil või järgmistel tasanditel mõne varasema otsese omandamise tulemusena. Nii omandab omandav äriühing kaudselt osaluse äriühingutes, kes jäävad teisele või järgmistele tasanditele (edaspidi „osaluse kaudne omandamine“).
- 6 Vaidlustatud otsuse põhjenduse 40 kohaselt näeb 30. juuli 2004. aasta kuningliku dekreeedi 1777/2004, millega kiidetakse heaks äriühingu tulumaksu määrus (Real Decreto 1777/2004 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, *BOE* nr 189, 6.8.2004, lk 28377), artikkel 15 ette, et maksukohustuslased, kes soovivad TRLISi artikli 12 lõikes 5 ette nähtud mahaarvamist teha, esitavad koos äriühingu tulumaksu deklaratsiooniga mitmesugust teavet „otse omandatud äriühingu kohta“.
- 7 Samuti nähtub vaidlustatud otsusest, et Hispaania äriühingu tulumaksu sissenõudmise süsteem põhineb TRLISi artiklis 137 sätestatud isehindamise menetlusel.
- 8 Isehindamise menetlus on määratletud 17. detsembri 2003. aasta seaduse 58/2003, millega kehtestatakse üldine maksuseadustik (Ley 58/2003 General Tributaria, *BOE* nr 302, 18.12.2003, lk 44987; edaspidi „LGT“), artiklis 120 järgmiselt:

„1. Isehindamised on deklaratsioonid, milles maksukohustuslased mitte ainult ei esita maksuhaldurile maksu kindlaksmääramiseks vajalikku teavet ja muud teavet, vaid teevad ka ise kvalifitseerimis- ja kvantifitseerimistoiminguid, mis on vajalikud maksuvõla summa kindlaksmääramiseks ja tasumiseks või vajaduse korral tagastatava või tasaarvestatava summa kindlaksmääramiseks.

2. Maksukohustuslaste esitatud isehindamist võib kontrollida ja selle üle järelevalvet teha haldusorgan, kes viib vajaduse korral jätkab maksu sissenõudmist [...]“.

Vastused parlamendiliikmete küsimustele

- 9 Euroopa Parlamendi liikmed esitasid 2005. ja 2006. aastal kirjalikke küsimusi (viitenumbrid E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 ja P-5509/06) Euroopa Komisjonile selle kohta, kas TRLISi artikli 12 lõikes 5 sätestatud kava on kooskõlas riigiabi eeskirjadega.
- 10 Oma 19. jaanuari ja 17. veebruari 2006. aasta vastuses küsimustele E-4431/05 ja E-4772/05 kinnitas komisjon, et TRLISi artikli 12 lõikes 5 sätestatud kava ei kuulu riigiabi eeskirjade kohaldamisalasse.

Otsused 2011/5 ja 2011/282

- 11 Komisjon palus 26. märtsi 2007. aasta kirjas Hispaania ametiasutustel esitada teavet, et hinnata TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava ulatust ja mõju. Komisjon palus eelkõige Hispaania Kuningriigil täpsustada, milliseid tehinguid see säte hõlmab. Komisjoni talituste esialgse analüüsi kohaselt piiras asjaolu, et valdusühingus omandatud aktsiaid ei olnud võimalik maha arvata, ebamõistlikult TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava alusel potentsiaalsete kasusaajate arvu.
- 12 Hispaania ametiasutused vastasid 4. juuni 2007. aasta kirjas komisjonile, et tollal kohaldatava halduskriteeriumi kohaselt oli TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava alusel võimalik maha arvata üksnes osaluse otsesest omandamisest tulenev rahaline firmaväärtus (edaspidi „esialgne halduslik tõlgendus“).
- 13 10. oktoobri 2007. aasta otsusega, mille kokkuvõte avaldati 21. detsembril 2007 (ELT 2007, C 311, lk 21), algatas komisjon TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava suhtes ametliku uurimismenetluse (edaspidi „esimene ametlik uurimismenetlus“).
- 14 Komisjon võttis 28. oktoobril 2009 vastu otsuse 2011/5/EÜ firmaväärtuse amortiseerimise kohta välismaises äriühingus osaluse omandamisel C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), mida Hispaania rakendas (ELT 2011, L 7, lk 48; edaspidi „esimene otsus“). Selle otsusega tunnistas komisjon TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava siseturuga kokkusobimatuks, kui seda kohaldati osaluse omandamisele Euroopa Liidus asuvates äriühingutes (nimetatud otsuse artikli 1 lõige 1), ning kohustas Hispaania Kuningriiki nõudma tagasi selle kava alusel antud maksuvähendustele vastava abi (sama otsuse artikkel 4).
- 15 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 „teine otsus“), sama ametliku menetluse tulemusel, mille alusel tehti esimene otsus. Selle otsusega, mis ei puudutanud osaluse omandamist mitte enam liidus asuvates, vaid väljaspool liitu asuvates äriühingutes ning mida korrigeeriti 3. märtsil ja 26. novembril 2011, tunnistas komisjon eelkõige TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava siseturuga kokkusobimatuks, kui seda kohaldati osaluse omandamisele väljaspool liitu asuvates äriühingutes (nimetatud otsuse artikli 1 lõige 1), ning kohustas Hispaania Kuningriiki antud abi tagasi nõudma (sama otsuse artikkel 4).
- 16 Võttes aga arvesse, et komisjon tunnistas esimeses ja teises otsuses (edaspidi koos „esialgsed otsused“) osa TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava alusel abi saanud ettevõtjate õiguspärasest ootust, möönis ta siiski, et seda kava võidi jätkuvalt kohaldada kogu selles ette nähtud amortisatsiooniperioodi jooksul esiteks enne 21. detsembril 2007 *Euroopa Liidu Teatajas* ametliku uurimismenetluse algatamise otsuse avaldamist toimunud osaluse omandamise suhtes; teiseks sellise osaluse omandamise suhtes, mille elluviimine – mis sõltus sellise reguleeriva asutuse loast, kellele oli tehingust enne seda kuupäeva teatatud – oli pöördumatult seotud enne 21. detsembril 2007 osaluse omandamisega; kolmandaks enamusosaluse omandamise suhtes, mis toimus enne teise otsuse avaldamist *Euroopa Liidu Teatajas* 21. mail 2011, välismaistes äriühingutes, mis on asutatud Hiinas, Indias või muudes kolmandates riikides, kus oli tõendatud või võidi tõendada ilmsete õiguslike takistuste olemasolu piiriüleste äriühenduste puhul, ning neljandaks osaluse omandamise suhtes Hiinas, Indias või muudes kolmandates riikides asuvates välismaistes äriühingutes, kus oli tõendatud või võidi tõendada ilmsete õiguslike takistuste olemasolu piiriüleste äriühenduste puhul, mille elluviimine – mis sõltus sellise reguleeriva asutuse loast, kellele oli tehingust enne seda kuupäeva teatatud – oli pöördumatult seotud enne

21. maid 2011 osaluse omandamisega (esimese otsuse artikli 1 lõiked 2 ja 3 ning teise otsuse artikli 1 lõiked 2–5). Seega ei puudutanud tagasinõudmise kohustus TRLIS artikli 12 lõike 5 alusel makstud abi, mis vastas ühele eespool nimetatud tingimustest (esimese otsuse artikli 4 lõige 1 ja teise otsuse artikli 4 lõige 1).

Uus halduslik tõlgendus

17 Hispaania ametiasutused teatasid 12. aprilli 2012. aasta e-kirjas komisjonile, et 21. märtsil 2012 võttis Dirección General de Tributos (Hispaania maksuamet; edaspidi „DGT“) vastu siduva arvamuse viitenumbri V0608-12, mis oli samuti kohaldatav enne seda kuupäeva tehtud tehingutele (edaspidi „uus halduslik tõlgendus“).

18 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 40 tegi komisjon kokkuvõtte peamistest põhjustest, mille tõttu tema arvates muutis DGT ja seejärel Tribunal Económico-Administrativo Central (keskne maksuasjade vaidekomisjon, Hispaania) TRLIS artikli 12 lõike 5 ulatust selleks, et see hõlmaks ka osaluse kaudset omandamist. Need põhjendused on järgmised:

„a) Esiteks viitavad DGT ja [Tribunal Económico-Administrativo Central (keskne maksuasjade vaidekomisjon)] TRLISE artikli 21 lõike 1 punktile c, väites, et TRLISE artikli 12 lõike 5 kohast mahaarvamist võib rakendada ka kaudse omandamise korral. DGT ja [Tribunal Económico-Administrativo Central (keskne maksuasjade vaidekomisjon)] seisukoha järgi võib majandustegevuse olemasolu nõue olla täidetud ka siis, kui tegutsev äriühing asub teisel tasandil või järgmistel tasanditel. Eelkõige viitavad DGT ja [Tribunal Económico-Administrativo Central (keskne maksuasjade vaidekomisjon)] TRLISE artikli 21 lõike 1 punkti c alapunktile 2, kus märgitakse sõnaselgelt, et see säte hõlmab ka otsesest või kaudsest osalusest tulenevaid dividende. DGT ja [Tribunal Económico-Administrativo Central (keskne maksuasjade vaidekomisjon)] järelduse kohaselt ei peaks asjaolu, et tegutsev äriühing asub teisel või järgmisel tasandil, takistama TRLISE artikli 12 lõike 5 kohase mahaarvamise kohaldamist.

b) Teiseks viitavad DGT ja [Tribunal Económico-Administrativo Central (keskne maksuasjade vaidekomisjon)] sätte aluspõhimõttele: kuna TRLISE artikli 12 lõikega 5 soovitakse edendada Hispaania äriühingute rahvusvahelistumist ja välisinvesteeringuid, läheks Hispaania äriühingute mitteresidendist valdusettevõtjatesse tehtud investeeringute väljajätmine TRLISE artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast vastuollu selle sätte mõttega. Lisaks väidavad DGT ja [Tribunal Económico-Administrativo Central (keskne maksuasjade vaidekomisjon)], et praeguses majandusolukorras omandatakse osalus mitteresidendist äriühingus sageli valdusettevõtja omandamise kaudu. See, et investeering tehakse valdusettevõtja aktsiate omandamise teel, on väline asjaolu, mis ei sõltu valdusettevõtja omandanud äriühingust, vaid sellest, kuidas turg on struktureeritud. Selliste valdusettevõtjatest vahendusäriühingute olemasolu ei tohiks takistada investeeringute tegemist ega põhjustada diskrimineerimist omandamise eri liikide vahel.

c) Kolmandaks väidavad DGT ja [Tribunal Económico-Administrativo Central (keskne maksuasjade vaidekomisjon)], et komisjoni [esialgsete otsuste] tekstis viidati pidevalt nii otsesele kui ka kaudsele omandamisele. DGT ja [Tribunal Económico-Administrativo Central (keskne maksuasjade vaidekomisjon)] järeldavad kahe otsuse sõnastusest, et Euroopa Komisjon kiidab heaks rahalise firmaväärtuse mahaarvamise nii osaluse otsese kui ka kaudse omandamise korral.

- d) Neljandaks möönab DGT veel seda, et selline tõlgendus tehakse vaatamata kohustusele esitada [kuninga dekreedid 1777/2004, millega kiidetakse heaks äriühingu tulumaksu määrus,] artiklis 15 sisalduvat teavet. Määruse artikliga 15 nõutakse TRLISi artikli 12 lõike 5 kohaldamise võimaldamiseks teabe esitamist ainult otse omandatud äriühingu omandamise kohta. Kui selline mahaarvamine oleks kohaldatav ka kaudse omandamise suhtes, oleks suurema läbipaistvuse huvides olnud loogiline lisada ka kaudne omandamine. See ei tohiks aga takistada TRLISi artikli 12 lõike 5 ulatuslikku tõlgendamist.
- e) Lõpuks tuleb mahaarvamise kohaldamiseks kaudse omandamise korral muuta kaudne osalus eelneva ühinemistehinguga otseseks osaluseks. Maksustamise mõttes oleks maksustamise neutraalsuse põhimõttega vastuolus, kui omandamist, millega kaasneb äriühendus, ja omandamist, millega äriühendust ei kaasneks, käsitletakse erinevalt. DGT ja [Tribunal Económico-Administrativo Central (keskne maksuasjade vaidekomisjon)] leiavad, et mahaarvamine peaks olema võimalik osaluse eri tasanditel. Selleks tuleb konsolideeritud bilansi või mõne muu seadusliku vahendiga tõendada, et osa osaluse ostuhinnast vastab tegutseva äriühingu kaudselt omandatud osaluse rahalisele firmaväärtusele.“

Menetlus, mille tulemusena tehti vaidlustatud otsus

- 19 Ajavahemikul 4. juulist 2012 kuni 1. juulini 2013 saatis komisjon Hispaania Kuningriigile mitu küsimust ja teabepäringut uue haldusliku tõlgendamise kohta. Komisjon teavitas 17. juulil 2013 Hispaania Kuningriiki oma otsusest alatatada ELTL artikli 108 lõikes 2 ette nähtud ametlik uurimismenetlus, arvestades uuest halduslikust tõlgendusest tulenevaid tagajärgi (edaspidi „teine ametlik uurimismenetlus“). See otsus avaldati *Euroopa Liidu Teatajas* 7. septembril 2013 (ELT 2013, C 258, lk 8). Komisjon palus Hispaania Kuningriigil ja huvitatud kolmandatel isikutel esitada oma märkused.
- 20 Teise ametliku uurimismenetluse tulemusel võttis komisjon vastu vaidlustatud otsuse.
- 21 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 94 täpsustas komisjon, et selles otsuses käsitletakse üksnes mõju, mida avaldab uus halduslik tõlgendus, mille Hispaania ametiasutused võtsid kasutusele pärast esialgsete otsuste vastuvõtmist.
- 22 Komisjoni sõnul oli esialgsete otsuste eesmärk hinnata, kas TRLISi artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava, mille Hispaania ametiasutused nende otsuste vastuvõtmiseni viinud haldusmenetluse ajal esitasid, on siseturuga kokkusobiv. Ent eespool punktis 12 viidatud 4. juuni 2007. aasta kirjas selgitas Hispaania Kuningriik komisjonile, et esialgne haldustava võimaldab rahalise firmaväärtuse maha arvata ainult osaluse otsese omandamise korral tegutsevas äriühingus. Lõpuks leiab komisjon, et DGT ja Tribunal Económico-Administrativo Central (keskne maksuasjade vaidekomisjon) kohaldasid TRLISi artikli 12 lõiget 5 pidevalt ja süstemaatiliselt ainult alates 1. jaanuarist 2002, mil jõustus TRLISi artikli 12 lõige 5, kuni 2012. aasta märtsini, mil võeti vastu uus halduslik tõlgendus, tegutsevates äriühingutes osaluse otsese omandamise suhtes (vaidlustatud otsuse põhjendused 95–98).
- 23 Komisjon märkis ka, et Hispaania ametiasutuste 2012. aasta märtsis kasutusele võetud uus halduslik tõlgendus laiendas TRLISi artikli 12 lõike 5 kohaldamisala, sest sellest alates sai meedet rahalise firmaväärtuse suhtes kohaldada nii siis, kui see tuleneb osaluse otsesest omandamisest välismaistes ettevõtjates, kui ka siis, kui see tuleneb osaluse kaudsest omandamisest välismaistes ettevõtjates osaluse omandamise teel valdusettevõtjas (vaidlustatud otsuse põhjendus 99).

- 24 Komisjon järeldas nendest asjaoludest, et esialgsed otsused ei hõlmanud uut halduslikku tõlgendust. Lisaks ei saa komisjoni arvates seda uut halduslikku tõlgendust kvalifitseerida „olemasolevaks abiks“ nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määruse (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad [ELTL artikli 108] kohaldamiseks (EÜT 1999, L 83, lk 1; ELT eriväljaanne 08/01, lk 339), artikli 1 punkti b tähenduses, kuna esialgsetes otsustes juba järeldati, et TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava, nagu Hispaania ametiasutused seda rakendasid, kujutab endast ebaseaduslikku ja siseturuga kokkusobimatut abikava. Komisjoni sõnul kujutab uus halduslik tõlgendus endast seega „uut abi“ selle määruse artikli 1 punkti c tähenduses (vaidlustatud otsuse põhjendused 99–101).
- 25 Hispaania Kuningriik ja huvitatud kolmandad isikud taotlesid siiski, et esialgsetes otsustes tunnustatud õiguspärasest ootuse kohaldamiseks samamoodi ka osaluse kaudse omandamise suhtes. Nende sõnul oleks tulnud õiguspärase ootuse olemasolu tunnustada seetõttu, et eespool punktides 9 ja 10 viidatud komisjoni vastustes parlamendi küsimustele, 10. oktoobri 2007. aasta pressiteates, millega teatati esimese ametliku uurimismenetluse algatamisest (viitenumber IP/07/1469) ja esialgsetes otsustes on viidatud osaluse kaudsele omandamisele (vaidlustatud otsuse põhjendus 189).
- 26 Kuid vastupidi sellele, mida ta oli otsustanud esialgsetes otsustes (vt eespool punkt 16), keeldus komisjon jätmast vaidlustatud otsuses õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet kohaldades tagasi nõudmata TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava alusel antud abi, mis oli seotud osaluse kaudse omandamisega ja mis vastas eespool punktis 16 viidatud tingimustele (vaidlustatud otsuse põhjendused 189–200).
- 27 Komisjon järeldas seega, et uus halduslik tõlgendus, mis tema arvates laiendas TRLIS artikli 12 lõike 5 ulatust, et hõlmata välismaises valdusettevõtjas osaluse otsese omandamise kaudu osaluse kaudne omandamine välismaistes äriühingutes, ning mida Hispaania Kuningriik rakendas ebaseaduslikult, rikkudes ELTL artikli 108 lõiget 3, on siseturuga kokkusobimatu (vaidlustatud otsuse artikkel 1). Seetõttu nõudis komisjon, et Hispaania Kuningriik lõpetaks selle abikava ja nõuaks tagasi selle alusel antud abi (vaidlustatud otsuse artiklid 4–7), välja arvatud juhul, kui selle kava alusel antud individuaalne abi vastab vähese tähtsusega abi või grupierandi määruse tingimustele (vaidlustatud otsuse artiklid 2 ja 3).

Poolte nõuded

- 28 Hageja palub oma menetlusedokumentide viimase versiooni kohaselt Üldkohtul:
- tühistada vaidlustatud otsus;
 - mõista kohtukulud välja komisjonilt.
- 29 Komisjon palub Üldkohtul:
- jätta hagi rahuldamata ja
 - mõista kohtukulud välja hagejatelt.

Õiguslik käsitlus

- 30 Olles pooled ära kuulanud, otsustas Üldkohus liita kohtuasjad T-12/15, T-158/15 ja T-258/15 käesoleva kohtuotsuse huvides vastavalt Üldkohtu kodukorra artikli 68 lõikele 1.

Hagide vastuvõetavus

- 31 Komisjon vaidlustas oma menetlusedokumentides käesolevate hagide vastuvõetavuse. Siiski möönis komisjon kohtuistungil, et hagejad said kasu TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kavast seoses nende omandatud kaudsete osalustega, mistõttu nende hagit olid vastuvõetavad.
- 32 Sellega seoses tõdeb Üldkohus talle esitatud tõendite põhjal, et hagejad on TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava alusel antud individuaalse abi – mis on tehtud mahaarvamiste vormis seoses osaluste kaudse omandamisega – tegelikud saajad ning nad peavad selle abi tagasi maksma vastavalt komisjoni poolt Hispaania Kuningriigile vaidlustatud otsuse artikli 4 lõiges 2–5 tehtud korraldusele nõuda tagasi selle kava alusel antud abi.
- 33 Järelikult on hagit vastuvõetavad.

Sisulised küsimused

- 34 Hagiavaldustes esitasid hagejad esialgu neli väidet. Esimese väite kohaselt on rikutud ELTL artikli 107 lõiget 1, kuna valikulisuse tingimuse osas on rikutud õigusnormi. Teise väite kohaselt on vaidlusaluse kava alusel abi saajate tuvastamisel rikutud õigusnormi. Kolmanda väite kohaselt ei ole antud uut abi ELTL artikli 108 lõike 3 ja määruse nr 659/1999 artikli 1 punkti c tähenduses, nagu seda kohaldati vaidlustatud otsuse vastuvõtmise ajal. Neljanda väite kohaselt on rikutud õiguspärase ootuse kaitse, estoppeli (või oma õigusaktide) ja õiguskindluse põhimõtet.
- 35 Oma 15. novembri 2021. aasta seisukohtades, milles nad võtsid seisukoha mõju kohta, mis tuleneb 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsusest Sigma Alimentos Exterior vs. komisjon (C-50/19 P, EU:C:2021:792), 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsusest World Duty Free Group ja Hispaania vs. komisjon (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793), 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsusest Banco Santander vs. komisjon (C-52/19 P, EU:C:2021:794), 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsusest Banco Santander jt vs. komisjon (C-53/19 P ja C-65/19 P, EU:C:2021:795), 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsusest Axa Mediterranean vs. komisjon (C-54/19 P, EU:C:2021:796) ja 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsusest Prosegur Compañía de Seguridad vs. komisjon (C-55/19 P, EU:C:2021:797), loobusid hagejad esimesest ja teisest väitest, kuna nende sõnul oli Euroopa Kohus nendes kohtuotsustes teinud lõpliku otsuse TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava valikulisuse ja esialgsete otsuste seaduslikkuse kohta.

Kolmas väide

- 36 Kolmandas väites leiavad hagejad sisuliselt, et komisjon kvalifitseeris vaidlustatud otsuses uue haldusliku tõlgenduse ekslikult uueks abiks.
- 37 Selle väite põhjendamiseks vaidlustavad hagejad kõigepealt 20. mai 2010. aasta kohtuotsusest Todaro Nunziatina & C. (C-138/09, EU:C:2010:291) ja 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsusest Kahla Thüringen Porzellan vs. komisjon (C-537/08 P, EU:C:2010:769) tuleneva kohtupraktika

kohaldatavuse käesolevas asjas, nagu seda on mainitud vaidlustatud otsuse põhjenduses 96. Nimelt oleks see kohtupraktika kohaldatav üksnes juhul, kui Hispaania Kuningriik oleks komisjonile vaidlusalusest kavast teatanud ja kui viimane oleks tuvastanud selle kava kokkusobivuse siseturuga, millega käesoleval juhul tegemist ei ole. Lisaks, kuna algsed otsused ei viidanud kuidagi Hispaania Kuningriigi 4. juuni 2007. aasta kirja sisule, siis ei saa seda kirja arvesse võtta, et piirata nende otsuste ulatust üksnes osaluse otsese omandamisega.

- 38 Kolmanda väite esimese osa põhjendamiseks kinnitavad hagejad, et komisjon hindas väärtalt DGT siduvate arvamuste ja Tribunal Económico-Administrativo Centrali (keskne maksuasjade vaidekomisjon) otsuste ulatust. Nimelt väidavad hagejad, et uus halduslik tõlgendus ei muutnud TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava, kuna see kava oli algusest peale kohaldatav osaluse kaudsele omandamisele. Sellega seoses väidavad nad, et Hispaania õiguses ei oleks uus halduslik tõlgendus saanud muuta TRLIS artikli 12 lõike 5 kohaldamisala, kuna sellel puudus igasugune õigusjõud. Seda kohaldamisala oleks saanud muuta üksnes Hispaania seadusandja või Hispaania kohtute praktika. TRLIS artikli 12 lõiget 5 ei ole alates selle jõustumisest oluliselt muudetud, välja arvatud selleks, et võtta arvesse komisjoni esialgseid otsuseid. Lisaks ei ole ei esialgsel halduslikul tõlgendusel ega uuel halduslikul tõlgendusel mingeid siduvaid õiguslikke tagajärgi asjaomastele maksukohustuslastele. Neil oli seega õigus neid halduslikke tõlgendusi järgida või mitte. Osa maksukohustuslasi kohaldas TRLIS artikli 12 lõiget 5 osaluse kaudsele omandamisele ammu enne uue haldustõlgenduse vastuvõtmist.
- 39 Kolmanda väite teise osa põhjendamiseks väidavad hagejad, et esialgsetes otsustes juba analüüsiti ja uuriti TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava nii osaluse otsese omandamise kui ka osaluse kaudse omandamise osas. Selline järeldus tuleb teha eelkõige seetõttu, et nendes otsustes on mitu sõnaselget viidet osaluse kaudsele omandamisele, aga ka seetõttu, et komisjon võttis mitu avalikku seisukohta, mis eelnesid esialgsetele otsustele. Neil asjaoludel ei saa uut halduslikku tõlgendust kvalifitseerida uueks abiks, kuna see kuulus juba esialgsete otsuste esemelisse kohaldamisalasse.
- 40 Komisjon väidab kõigepealt, et 20. mai 2010. aasta kohtuotsusest *Todaro Nunziatina & C. (C-138/09, EU:C:2010:291)* ja 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsusest *Kahla Thüringen Porzellan vs. komisjon (C-537/08 P, EU:C:2010:769)* tulenev kohtupraktika on käesolevas asjas kohaldatav, kuigi TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kavast talle ei teatatud. Võttes arvesse 4. juuni 2007. aasta kirjas Hispaania ametiasutuste esitatud teavet, peaks esialgsete otsuste resolutiivosa ulatus piirduma üksnes osaluse otsese omandamisega.
- 41 Kolmanda väite esimese osa kohta väidab komisjon, et uus halduslik tõlgendus muutis TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava, kuna enne selle vastuvõtmist kuulusid selle sätte kohaldamisalasse üksnes osaluse otsesed omandamised. Nimelt välistas esialgne halduslik tõlgendus aastatel 2002–2012 osaluse kaudse omandamise TRLIS artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast järjepidevalt. Lisaks vaidleb komisjon vastu sellele, et halduslikel tõlgendustel ei ole maksukohustuslastele siduvaid õiguslikke tagajärgi, kuna Hispaania maksuhaldur on kohustatud kohaldama samasugust halduslikku tõlgendust kõigile samas olukorras olevatele maksukohustuslastele.
- 42 Kolmanda väite teise osaga seoses väidab komisjon, et ta järeldas vaidlustatud otsuses õigesti, et uus halduslik tõlgendus muutis TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava kohaldamisala. Lõpuks väidab komisjon, et esialgsetes otsustes tehtud viited osaluse kaudsele omandamisele kajastavad üksnes TRLIS artikli 21 sõnastust. Siiski ei hõlmanud esialgsed otsused osaluse kaudset omandamist, kuna neis uuriti TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava, nagu Hispaania ametiasutused olid selle esitanud. Hispaania ametiasutused kinnitasid komisjonile oma 4. juuni

2007. aasta kirjas, et TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava oli kohaldatav üksnes osaluse otsesele omandamisele. Oma avalike seisukohtade puhul väidab komisjon, et neil ei ole tähtsust, kuna ta ei olnud kohustatud enne esialgsete otsuste vastuvõtmist uurima asjaomaste ettevõtjate individuaalset olukorda.

– *Kolmanda väite ese*

- 43 Nagu nähtub eespool punktidest 21–24, kvalifitseeris komisjon vaidlustatud otsuses uue haldusliku tõlgenduse uueks abiks. Kolmandas väites vaidlevad hagejad vastu sellele, et TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava kohaldamise osaluse kaudsele omandamisele võib kvalifitseerida uueks abiks.
- 44 Nagu märkis komisjon eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendustes 100 ja 149, ei otsustata kõnealuse küsimusega seoses, kas abi kvalifitseerub olemasolevaks abiks või kas uus halduslik tõlgendus kujutab endast olemasoleva abikava „olulist muudatust“ kohtupraktika tähenduses, kuna esialgsetes otsustes juba järeldati, et TRLIS artikli 12 lõige 5 – nagu Hispaania ametiasutused seda kohaldasid – kujutab endast ebaseaduslikku ja siseturuga kokkusobimatut abikava. Seevastu tuleb kindlaks teha, kas esialgsete otsuste ulatus hõlmas ka osaluste kaudset omandamist, mis tuleneb osaluse otsesest omandamisest valdusühingus, ning kas seetõttu võivad ettevõtjad, kes kohaldasid TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava sellise osaluse kaudse omandamise suhtes, tugineda ka nendes otsustes tunnustatud õiguspärasele ootusele.
- 45 Oma argumentidega püüavad hagejad seega tegelikult tõendada, et osaluste kaudne omandamine oli juba hõlmatud esialgsete otsustega ja järelikult ei olnud komisjonil enam õigust vaidlustatud otsust vastu võtta konkreetselt seda liiki tehingute osas. Kolmanda väite sellist tõlgendust kinnitab ka selle pealkiri, kus on märgitud, et „uus halduslik tõlgendus ei kujuta endast uut abi, mis erineb sellest, mida komisjon [esialgsetes otsustes] juba analüüsis“. Seda kinnitavad veel hagejate argumendid, mille kohaselt „[vaidlustatud] otsuses analüüsitud abikava on täpselt sama kui kava, mille kohta komisjon võttis seisukoha [esialgsetes otsustes]“, mille kohaselt „[vaidlustatud otsuses] [vaatas] komisjon [uuesti läbi] selle, mida ta oli kategooriliselt ja korduvalt [esialgsetes otsustes] öelnud“ või et „komisjon ei saanud seega veel kord võtta seisukoha [vaidlusaluse] kava kohta „uue“ abimenetluse raames“.
- 46 Seega analüüsitakse allpool kolmandat väidet.

– *Esialgsete otsuste ulatus*

- 47 Pooled on esialgsete otsuste ulatuse osas eriarvamusel. Hagejad väidavad, et need otsused ei puudutanud üksnes osaluse otsesest omandamist, vaid ka osaluste kaudset omandamist. Seevastu väidab komisjon, et kõnealustes otsustes analüüsiti TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava, nagu Hispaania ametiasutused olid selle esitanud haldusmenetluses, mille tulemusel need otsused vastu võeti, ning seetõttu ei uuritud selle raames osaluste kaudset omandamist.
- 48 Sellega seoses leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 95, 96, 145 ja 147, et väljakujunenud praktika kohaselt ei tule esialgsete otsuste ulatust kindlaks määrata mitte ainult viitega nende enda sõnastusele, vaid ka asjaomase liikmesriigi teatatud abikava arvesse võttes (vt selle kohta 20. mai 2010. aasta kohtuotsus Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291,

punkt 31; 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Kahla Thüringen Porzellan vs. komisjon, C-537/08 P, EU:C:2010:769, punkt 44, ja 20. septembri 2018. aasta kohtuotsus Carrefour Hypermarchés jt, C-510/16, EU:C:2018:751, punkt 38).

- 49 Siiski tuleb kõigepealt märkida, et käesolevas asjas, nagu väidavad hagejad, ei ole Hispaania Kuningriik erinevalt eespool punktis 48 nimetatud kohtuotsustes käsitletud olukorrast komisjonile teatanud TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kavast ja et esialgsetes otsustes ei tuvastatud mitte selle kava kokkusobivust siseturuga, vaid vastupidi, selle kokkusobimatust.
- 50 Üldkohus tuletab lisaks meelde, et ELL artikli 4 lõike 3 kohaselt kohaldatakse liikmesriikide ja liidu vahelise lojaalse koostöö põhimõtet kogu menetluse vältel, mis puudutab meetme hindamist riigiabi valdkonnas (vt selle kohta 6. novembri 2018. aasta kohtuotsus Scuola Elementare Maria Montessori vs. komisjon, komisjon vs. Scuola Elementare Maria Montessori ning komisjon vs. Ferracci (C-622/16 P – C-624/16 P, EU:C:2018:873, punkt 83 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 51 Lojaalse koostöö põhimõte nõuab, et asjaomane liikmesriik esitaks komisjonile tõendid, mis võimaldavad tal teha otsuse selle kohta, kas asjaomane meede kujutab endast riigiabi. See nõuab, et hoolikalt ja erapooletult uurimise kohustusest tulenevalt uuriks komisjon hoolsalt tõendeid, mille see liikmesriik on talle esitanud (vt selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Club Hotel Loutraki jt vs. komisjon, C-131/15 P, EU:C:2016:989, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 6. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) jt vs. komisjon, T-508/19, EU:T:2022:217, punkt 104 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 52 Lisaks tuleb märkida, et õiguskindluse põhimõte, mis on üks liidu õiguse üldpõhimõtetest, nõuab, et õigusnormid oleksid selged, täpsed ja ettenähtavate tagajärgedega, et huvitatud isikud saaksid liidu õiguskorraga reguleeritavates olukordades ja õigussuhetes nendest juhinduda (vt 8. detsembri 2011. aasta kohtuotsus France Télécom vs. komisjon (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 100 ja seal viidatud kohtupraktika). See põhimõte on kohaldatav ka siis, kui komisjon võtab riigiabi valdkonnas vastu otsuse määruse nr 659/1999 artikli 4 või artikli 7 alusel, arvestades, et liikmesriik, kes on ebaseadusliku abi tagasinõudmiseks kohustava otsuse adressaat, on ELTL artikli 288 neljanda lõigu alusel kohustatud võtma kõik vajalikud meetmed, et tagada selle otsuse täitmine (vt 26. juuni 2003. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania, C-404/00, EU:C:2003:373, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika) ning see kohustus on kõigil adressaatliikmesriigi organitel, kaasa arvatud kohtud (vt selle kohta 21. novembri 2013. aasta kohtuotsus Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punkt 41).
- 53 Lõpuks tuleb märkida, et – nagu käesolevas asjas – konkreetselt abikavasid puudutavast väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et komisjon võib piirduda asjaomase kava tunnuste uurimisega, hindamaks otsuse põhjendustes, kas kavas ette nähtud tingimuste tõttu tagab kava abisaajatele võrreldes nende konkurentidega eelise ning on kasulik peamiselt liikmesriikidevahelises kaubanduses osalevatele ettevõtjatele. Seega ei ole komisjon abikava käsitlevas otsuses kohustatud analüüsima sellise kava alusel igal üksikjuhul antud abi. Alles abi tagasinõudmise etapis tuleb kontrollida iga asjasse puutuva ettevõtja olukorda eraldi (vt 4. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 54 Käesolevas asjas nähtub esimesena 26. märtsi 2007. aasta kirjast, et komisjoni esialgse analüüsi kohaselt piiras asjaolu, et valdusühingus omandatud aktsiaid ei olnud võimalik maha arvata, ebamõistlikult TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava alusel potentsiaalsete kasusaajate arvu.

- 55 Vastuseks 26. märtsi 2007. aasta kirjale märkisid Hispaania ametiasutused 4. juuni 2007. aasta kirjas, et sel ajal kehtinud halduspraktika kohaselt oli TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava alusel mahaarvatav üksnes osaluse otsesest omandamisest tulenev rahaline firmaväärtus. Hispaania ametiasutused täpsustasid, et „investeeringu kontrollimine on võimalik üksnes otsese osaluse kaudu“, et „TRLIS artikli 12 lõike 5 mõju piiramine esimesel tasandil takistab laiendada selle ulatust [teise tasandi või järgmiste tasandite äriühingutes tekkivatele] firmaväärtustele“ ning et TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava „oleks raske hallata, kui see hõlmaks ka firmaväärtusi, mis on omistatavad välismaistele [teise tasandi või hilisema tasandi] ettevõtjatele, niivõrd kui need osalused on kajastatud nende teiste välismaiste ettevõtjate varades, mis ei kuulu [DGT] kontrollipädevusse“.
- 56 Esialgsete otsuste põhjenduses 4 on tõepoolest viidatud 4. juuni 2007. aasta kirjale. Üldkohus märgib siiski, et need otsused ei sisalda ühtegi viidet selle kirja sisule. Kui komisjon oleks kavatsenud selles kirjas esitatud teavet arvesse võttes uurida TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava üksnes osas, milles seda kohaldati osaluse otsesele omandamisele, oleks ta pidanud selle selgelt sätestama esialgsetes otsustes, mida ta aga ei teinud.
- 57 Vastupidi, selles osas on ilmne, et esialgsed otsused sisaldavad palju sõnaselgeid viiteid osaluse kaudsele omandamisele. Neile viidatakse sõnaselgelt osades, mis sisaldavad TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava üksikasjalikku kirjeldust (esimese otsuse põhjendus 21 ja teise otsuse põhjendus 30), õiguspärase ootuse tunnustamist (esimese otsuse põhjendused 167 ja 170 ning teise otsuse põhjendus 193) ja üldist järeldust (esimese otsuse põhjendused 175 ning teise otsuse põhjendus 210), samuti esialgsete otsuste resolutiivosa (esimese otsuse artikli 1 lõige 2 ning teise otsuse artikli 1 lõiked 2 ja 4).
- 58 Lisaks kinnitab asjaolu, millele komisjon viitas eelkõige vaidlustatud otsuse põhjenduses 143 ja mille kohaselt tugines ta esialgsetes otsustes osaluse kaudset omandamist mainides TRLIS artikli 21 tekstile, millele viitab TRLIS artikli 12 lõige 5, et ta uuris seda kava eelnevalt tervikuna vastavalt eespool punktis 53 viidatud kohtupraktikale ning et see ei välistanud, et seda kava võib kohaldada ka osaluse kaudsele omandamisele, sõltumata sel ajal kehtinud haldustavast. Lisaks tunnistas komisjon eelkõige kostja vastuse punktis 21, et TRLISi asjakohased sätted, mis olid kohaldatavad esialgsete otsuste vastuvõtmise ajal, ei välistanud sõnaselgelt osaluse kaudset omandamist.
- 59 Lõpuks märgib Üldkohus, et komisjon tunnistas vaidlustatud otsuse põhjenduses 151, et vahet osaluse otsese ja kaudse omandamise vahel ei peetud esialgsetes otsustes nõutava hinnangu andmisel asjakohaseks.
- 60 Seega nähtub esialgsete otsuste sõnastusest, et komisjon uuris TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava kui abikava tervikuna nii, et see hõlmab nii osaluse otsesest kui kaudset omandamist.
- 61 Teisena tuleb märkida, et vastupidi sellele, mida komisjon leidis eelkõige vaidlustatud otsuse põhjenduses 99, ei saa tema esitatud asjaoludest õiguspäraselt järeldada, et uus halduslik tõlgendus laiendas TRLIS artikli 12 lõike 5 kohaldamisala.
- 62 Kõigepealt, võttes arvesse Üldkohtule teatavaks tehtud ja Üldkohtus arutatud Hispaania õiguse elemente, põhineb selline tõlgendus valel arusaamal äriühingu tulumaksu kindlaksmääramise süsteemi toimimisest Hispaania õiguses. Nagu hagejad selgitasid, toimib Hispaania äriühingu tulumaks TRLIS artiklis 137 sätestatud isehindamise süsteemi kohaselt, mille toimimismehhanismi on meenutatud eespool punktis 8.

- 63 Seetõttu tähendab isehindamise süsteem TRLIS artikli 137 ja LGT artikli 120 kohaselt seda, et oma võla määrab kindlaks maksukohustuslane, kohaldades äriühingu tulumaksu käsitlevaid õigusakte. Selleks et maksuvõlga saaks pidada kindlaksmääratuks, ei ole maksuhalduri sekkumine vajalik. Kuigi on tõsi, et maksuhaldur võib isehindamist teatud juhtudel kontrollida, ei ole tegemist kohustusega ja enamikul juhtudel toimub maksuvõlgade isehindamine ilma maksuhalduri kontrollita.
- 64 Seejärel on LGT artiklis 89 ette nähtud, et DGT halduslik tõlgendamine on siduv üksnes maksu kohaldavatele maksuhaldurite organitele. Seega, kuigi on tõsi, nagu väidab komisjon, et Hispaania maksuhaldur on seotud oma haldustavaga ja ta peab maksukohustuslaste esitatud isehindamise kontrollimise korral kohaldama samu kriteeriume kõigile maksukohustuslastele, kes on samas olukorras, ei puuduta see siduv mõju maksukohustuslasi.
- 65 Sama kehtib LGT artikli 239 lõike 8 kohaselt Tribunal Económico-Administrativo Centrali (keskne maksuasjade vaidekomisjon) praktika kohta, mis on siduv teistele majandushaldusorganitele ja maksuhaldurile, kuid mitte maksukohustuslastele.
- 66 Nii nähtub toimiku materjalidest ja 15. novembri 2018. aasta kohtuotsuse Deutsche Telekom vs. komisjon (T-207/10, EU:T:2018:786) punktides 21–32, et seda põhimõtet kohaldades kohaldasid teatud ettevõtjad mahaarvamist osaluse kaudsele omandamisele isegi enne uue haldusliku tõlgenduse andmist.
- 67 Nagu igas õigusriigis, ei ole ettevõtjad nimelt kohustatud tõlgendama seadust niimoodi, nagu soovitab maksuhaldur. Nad võivad õigusnormi kohaldada erinevalt, tuginedes vahetult seaduse tekstile, ning vajaduse korral vaidlustada pädevates kohtutes haldusasutuse aktid, millega vaidluslaste maksuotsuste alusel nende isehindamist korrigeeritakse. Nagu hagejad õigesti väidavad, tuleb õigusnormide kohaldamisala kindlaks määrata seadusandjal või kahtluse või vaidlustamise korral kohtutel, mitte haldusasutustel. Komisjon ei ole aga tõendanud, et Hispaania seadusandja või kohtud oleksid enne uue haldusliku tõlgenduse vastuvõtmist TRLIS artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast välja jätnud osaluse kaudse omandamise.
- 68 Lõpuks märgib Üldkohus, et pärast uue haldusliku tõlgenduse andmist leidis Audiencia Nacional (üleriigiline kohus, Hispaania) küll oma 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsuses, mida on muu hulgas mainitud vaidlustatud otsuse põhjenduses 41, et „firmaväärtust ei saa tekkida ettevõttes, millel puudub materiaalne tegevus“ ja et „[selles kohtuasjas kõne all olev] äriühing ei saa tekitada rahalist firmaväärtust, kuna tegemist on äriühinguga, millel on vaid aktsiad ja kes ei tegutse materiaalselt“.
- 69 Audiencia Nacional (üleriigiline kohus) märkis oma 6. veebruari 2014. aasta otsuses siiski ka seda, et selles kohtuasjas talle esitatud küsimus erineb küsimusest, mida analüüsiti siduvas arvamuses viitenumbriga V0608-12, mis oli uue haldusliku tõlgenduse allikaks.
- 70 Sellega seoses tuvastas Audiencia Nacional (üleriigiline kohus), et talle esitatud küsimus seisneb selles, et tehakse kindlaks, „kas firmaväärtust on võimalik maha arvata äriühingute puhul, kellel puudub tegevus ja kes ei ole lihtsalt valdusühingud“, samas kui tema arvates oli siduva arvamuse V0608-12 keskmes oleva küsimuse eesmärk see, „kas firmaväärtuse arvutamisel on võimalik arvesse võtta asjaolu, et kontrolli teostati otseselt või kaudselt valdusühingute vahendusel“. Pärast seda tõdemust piirdus Audiencia Nacional (üleriigiline kohus) järeldusega, et „on erinevaid küsimusi, millele tuleb vastata teisiti“, välistades, et tema 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsus võiks toetada komisjoni seisukohta vaidlustatud otsuses.

- 71 Lisaks nähtub toimiku materjalidest, et Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus), kellele esitati kaebus Audiencia Nacionali (üleriigiline kohus) 6. veebruari 2014. aasta otsuse peale, peatas tema menetluses oleva menetluse, mistõttu TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava kohaldamisala ei olnud veel käesoleva kohtuotsuse tegemise ajal täpne ja selge, nagu rõhutas komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 184 ja 195 ning kohtuistungil.
- 72 Seega, tuvastades, et uus halduslik tõlgendus „laiendas“ TRLIS artikli 12 lõike 5 kohaldamisala, ei võtnud komisjon nõuetekohaselt arvesse Hispaania õigust, kuna selle õiguse kohaselt ei saanud selle sätte kohaldamisala kindlaks määrata lihtsalt haldusliku tõlgendamise teel.
- 73 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb tõdeda, et vastupidi sellele, mida komisjon järeldas vaidlustatud otsuses, hõlmasid esialgsed otsused juba nii osaluse otsesest kui ka kaudset omandamist.
- 74 Neil asjaoludel tuleb kontrollida, kas komisjon võis vaidlustatud otsuse õiguspäraselt vastu võtta.

– *Komisjoni võimalus võtta vaidlustatud otsus vastu esialgsete otsuste kohaldamisala arvestades*

- 75 Kuigi käesolevas asjas on esialgsetes otsustes ja vaidlustatud otsuses tõepoolest tuvastatud TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava kokkusobimatus, nõuab viimati nimetatud otsuse artikkel 4 siiski, et Hispaania Kuningriik nõuaks tagasi kogu selle kava alusel antud abi, nii nagu seda kohaldatakse osaluse kaudsele omandamisele, samas kui osa sellest abist ei kuulunud esialgsete otsuste alusel tagasinõudmise kohustuse alla, kuna komisjon tunnustas õiguspärast ootust nendes otsustes (vt eespool punkt 16).
- 76 Selline tulemus võrdub esialgsete otsuste tühistamisega, kuna need puudutasid juba osaluse kaudset omandamist ja tunnustasid nende õiguspärase ootuse kaitset teatud tingimustel.
- 77 Vastavalt määruse nr 659/1999 artiklile 9 koostoimes artikli 13 lõikega 3 ja põhjendusega 10 on otsuse „tühistamine“ võimalik juhul, kui otsus põhines menetluses esitatud ebaõigisel teabel, mis oli otsuse tegemisel määrav.
- 78 Siiski ei tõenda ükski toimiku dokument, et komisjon tugines vaidlustatud otsuse vastuvõtmiseni viinud haldusmenetluses esitatud ebaõigetele andmetele, ning komisjon ei ole sellele ka tuginenud. Eelkõige, nagu on märgitud eespool punktis 55, kirjeldati 4. juuni 2007. aasta kirjas õigesti haldustava, mis sellel konkreetsel hetkel Hispaanias eksisteeris.
- 79 Komisjon ise leidis 26. märtsi 2007. aasta kirjas, et oleks ebamõistlik jätta osaluse kaudne omandamine TRLIS artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast välja (vt eespool punkt 54). Komisjon uuris ka esialgsetes otsustes TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava eelnevalt tervikuna, sealhulgas seda, kas kava võis kohaldada osaluse kaudsele omandamisele (vt eespool punkt 58).
- 80 Seega, vastupidi sellele, mida väidab komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 147, ei piiranud esialgsete otsuste ulatust TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava kohaldamise kord, mida Hispaania ametiasutused kirjeldasid 4. juuni 2007. aasta kirjas.
- 81 Kuna osaluste kaudset omandamist võeti juba arvesse esialgsetes otsustes ja kuna ei ole tõendatud, et need põhinesid ebaõigisel teabel, ei saanud komisjon esialgseid otsuseid seda liiki tegevuse osas määruse nr 659/1999 artikli 13 lõike 3 alusel „tühistada“.

- 82 On siiski tõsi, et komisjoni võimalus riigiabi kohta tehtud otsus tühistada ei piirdu üksnes olukorraga, mis on ette nähtud määruse nr 659/1999 artiklis 9 koostoimes sama määruse artikli 13 lõikega 3. Nimelt väljendab see säte vaid täpsemalt õiguse üldpõhimõtet, mille kohaselt on subjektiivseid õigusi tekitanud õigusvastase haldusakti tagasiulatuv tühistamine lubatud eelkõige siis, kui asjaomane haldusakt võeti vastu väära või mittetäieliku teabe alusel, mille esitas huvitatud pool. Võimalus subjektiivseid õigusi tekitanud õigusvastane haldusakt tagasiulatuvalt tühistada ei piirdu siiski vaid selle asjaoluga, kuna akti võib alati tühistada, eeldusel, et akti andnud institutsioon järgib tingimusi, mis puudutavad mõistlikku tähtaega ja õiguspäraseid ootusi, mis tekkisid soodustatud isikul, kes võis tugineda selle akti õiguspärasusele (vt selle kohta 18. septembri 2015. aasta kohtuotsus *Deutsche Post vs. komisjon*, T-421/07 RENV, EU:T:2015:654, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika, ning kohtujurist Campos Sánchez-Bordona ettepanek kohtuasjas *Repower vs. EUIPO*, C-281/18 P, EU:C:2019:426, punkt 65).
- 83 Komisjon ei ole siiski kunagi väitnud, et esialgsed otsused olid õigusvastased osas, milles need puudutavad osaluse kaudset omandamist, mis oleks vajaduse korral võimaldanud tal vastavalt eespool punktis 82 viidatud kohtupraktikale tugineda õiguse üldpõhimõttele, mis lubab õigusvastase otsuse tühistada. Lisaks jätsid Üldkohus ja seejärel Euroopa Kohus rahuldamata tühistamishagid, milles vaidlustati esialgsete otsuste õiguspärasus.
- 84 Tegelikult, nagu Hispaania Kuningriik ja huvitatud kolmandad isikud olid haldusmenetluses sisuliselt juba märkinud (vaidlustatud otsuse põhjendused 82 ja 90), ei ole käesolevas asjas üldse tegemist õigusvastase akti tühistamisega, vaid kahe õiguspärase otsuse tühistamisega, st esialgsete otsustega osas, milles need puudutasid osaluse kaudset omandamist.
- 85 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on aga sellise õiguspärase haldusakti, millega antakse subjektiivseid õigusi või sarnaseid eeliseid, tagasiulatuvalt kehtetuks tunnistamine vastuolus õiguse üldpõhimõtetega (vt selle kohta 22. märtsi 1961. aasta kohtuotsus *Snapat vs. Ülemamet*, 42/59 ja 49/59, EU:C:1961:5, lk 149; 22. septembri 1983. aasta kohtuotsus *Verli-Wallace vs. komisjon*, 159/82, EU:C:1983:242, punkt 8 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 12. veebruari 2020. aasta kohtuotsus *ZF vs. komisjon*, T-605/18, EU:T:2020:51, punkt 138 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 86 Sellega seoses tõdeb Üldkohus, nagu on märgitud eespool punktis 75, et esialgsed otsused andsid teatud tingimustel ja õiguspärase ootuse olemasolu tõttu Hispaania Kuningriigile subjektiivse õiguse rakendada kõnealust abikava, mis on ometi siseturuga kokkusobimatuks tunnistatud, ja lisaks ka kõnealuse kava alusel abisaajatele subjektiivse õiguse, et nad ei pea teatavat ebaseaduslikku abi tagasi maksma. Üldkohus tõdeb ka, et vaidlustatud otsusega võeti hiljem see õigus ära osas, mis puudutab osaluse kaudset omandamist.
- 87 Lisaks sellele, et vaidlustatud otsus rikub õiguskindluse põhimõtet, seadis see kahtluse alla õiguspärase ootuse, mis Hispaania ametiasutustel ja asjaomastel ettevõtjatel võis tekkida esialgsetest otsustest seoses nende otsuste kohaldamisega osaluse kaudsele omandamisele. Siinkohal piisab, kui meelde tuletada, et esialgsetes otsustes viidati nii osaluse otsesele kui ka kaudsele omandamisele (vt eespool punkt 57).
- 88 Järelikult tuleb kolmanda väitega nõustuda ja vaidlustatud otsus tervikuna tühistada, ilma et oleks vaja teha otsust selle väite raames hagejate esitatud muude argumentide kohta.

- 89 Igaks juhuks täpsustab Üldkohus siiski, et kuigi esialgseid otsuseid tuleb tõlgendada nii, et need puudutavad nii osaluse otsest kui ka kaudset omandamist, arvestades eelkõige TRLIS artiklit 21, milles on sõnaselgelt mainitud osaluse kaudset omandamist, on siiski üksnes Hispaania kohtute ülesanne kindlaks teha, kas Hispaania õiguse kohaselt võib sellise tehingu suhtes kohaldada TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava, võttes eelkõige arvesse kuningliku dekreedi 1777/2004 artiklit 15, millega kiidetakse heaks äriühingu tulumaksu määrus. Nagu hagejad oma menetlusedokumentides märkisid, on TRLIS artikli 12 lõike 5 tegeliku ulatuse kindlaksmääramine Hispaania kohtute ja viimaseks Tribunal Supremo (kõrgeim kohus) või isegi selle riigi seadusandja ülesanne.
- 90 Lisaks, isegi kui eeldada, et komisjonil oli õigus vaidlustatud otsus vastu võtta, tuleb ammendavuse huvides analüüsida hagejate neljandat väidet.

Neljas väide

- 91 Neljas väide koosneb kolmest osast, mis puudutavad vastavalt õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte, estoppeli (või oma aktide) põhimõtte ja õiguskindluse põhimõtte rikkumist, mis võivad kaasa tuua vaidlustatud otsuse artikli 4 lõigete 2–5 tühistamise.
- 92 Neljanda väite esimeses osas väidavad hagejad sisuliselt, et nad tuleks vabastada TRLIS artikli 12 lõike 5 alusel nende osaluse kaudse omandamise suhtes kohaldatud maksuvähenduste tagasimaksmise kohustusest ning neil peaks olema sama õiguspärane ootus, mida tunnustati esialgsetes otsustes. Nimelt andis komisjon eelkõige esialgsetest otsustest varasemate avalike avaldustega täpseid, tingimusteta ja ühtelangevaid kinnitusi selle kohta, et TRLIS artikli 12 lõike 5 ei kujuta endast riigiabi, tegemata vahet sellel, kas tegemist on otsese või kaudse omandamisega. Lisaks käsitleti esialgsetes otsustes juba osaluste kaudset omandamist ning seeläbi tunnustati hagejate õiguspärast ootust.
- 93 Komisjon väidab, et esialgsetes otsustes tehtud viited osaluse kaudsele omandamisele on seletatavad TRLIS artikli 21 sõnastuse kordamisega. Komisjon kordab ka oma väidet, et esialgne halduslik tõlgendus jättis osaluse kaudse omandamise TRLIS artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast välja. Hagejad olid sellest esialgsest halduslikust tõlgendusest teadlikud ja teadsid seega, et enne 21. märtsi 2012 ei hõlmanud TRLIS artikli 12 lõike 5 osaluse kaudset omandamist. Esialgsetes otsustes tunnustatud õiguspärast ootust ei saa seega tagasiulatuvalt tunnustada tehingute puhul, mis nimetatud otsuste vastuvõtmise ajal ei kuulunud TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava kohaldamisalasse. Komisjoni avalikud seisukohad, mis on esialgsete otsuste vastuvõtmisest varasemad, ei saa olla aluseks õiguspärasele ootusele, kuna komisjon ei olnud teadlik asjaomaste üksuste struktuurist ja nende tehtud tehingutest. Eelkõige ei uurinud komisjon, kas need tehingud tuleb kvalifitseerida osaluse otseseks või kaudseks omandamiseks. Igatahes ei olnud komisjon õiguslikult kohustatud selles menetlusstaadiumis neid tehinguid üksikasjalikult analüüsima. Igal juhul on need avalikud seisukohad varasemad uuest halduslikust tõlgendusest ega saa seega ka sel põhjusel tekitada mis tahes õiguspärast ootust.
- 94 Sellega seoses näeb määruse nr 659/1999 artikkel 14 ette, et kui ebaseadusliku abi korral tehakse negatiivne otsus, nõuab komisjon, et kõnealune liikmesriik peab võtma kõik vajalikud meetmed, et abisaajalt abi tagasi saada, välja arvatud juhul, kui see on vastuolus liidu õiguse üldpõhimõttega (vt selle kohta 15. novembri 2018. aasta kohtuotsus Deutsche Telekom vs. komisjon, T-207/10, EU:T:2018:786, punktid 35 ja 36 ning seal viidatud kohtupraktika).

- 95 Selles küsimuses on selge, et õiguspärase ootuse kaitse põhimõte on liidu õiguse üldpõhimõte (vt selle kohta 15. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Deutsche Telekom vs. komisjon*, T-207/10, EU:T:2018:786, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 96 Siiski, kuna komisjon on vastavalt ELTL artiklile 108 kohustatud riigiabi kontrollima, siis esiteks võib abi saavatel ettevõtjatel põhimõtteliselt olla õiguspärane ootus, et abi on seaduslik, ainult siis, kui abi andmisel järgiti selles artiklis ette nähtud menetlust, ja teiseks peab hoolas ettevõtja üldiselt suutma kindlaks teha, kas kõnealust menetlust on järgitud. Eriti siis, kui abi antakse komisjoni enne teavitamata, mistõttu see on ELTL artikli 108 lõike 3 kohaselt ebaseaduslik, ei saa abisaajal sel hetkel olla õiguspärast ootust, et kõnealuse abi andmine on seaduslik. See kehtib nii individuaalse kui ka abikava alusel antud abi puhul (vt selle kohta 4. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punkt 120 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 15. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Deutsche Telekom vs. komisjon*, T-207/10, EU:T:2018:786, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 97 Seega võivad teatamata abi saajad tugineda õiguspärase ootuse kaitse põhimõttele üksnes erandlikel asjaoludel (vt selle kohta 15. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Deutsche Telekom vs. komisjon*, T-207/10, EU:T:2018:786, punktid 40–43 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 98 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldab õigus tugineda õiguspärasele ootusele, et asjaomane liidu institutsioon on andnud abisaajatele täpseid, tingimusteta ja ühtelangevaid tagatisi, mis on aga ka kooskõlas kohaldatavate õigusnormidega, mistõttu tekib neil õiguspärane ootus (vt selle kohta 5. märtsi 2019. aasta kohtuotsus *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 97 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 15. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Deutsche Telekom vs. komisjon*, T-207/10, EU:T:2018:786, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 99 Käesolevas asjas märgib Üldkohus kõigepealt, et isegi kui eeldada, et abisaajatel võib olla õiguspärane ootus, puudutab selline õiguspärane ootus üksnes TRLIS artikli 12 lõike 5 alusel tehtud mahaarvamisi liidu liikmesriigi territooriumil või teatavates kolmandates riikides asuvates äriühingutes osaluse omandamisel enne 21. detsembrit 2007 või teatud liiki tehingute puhul enne 21. maid 2011 (vt eespool punkt 16).
- 100 Sellega seoses tuletab Üldkohus meelde, et 2005. ja 2006. aastal küsisid mitu parlamendiliiget komisjonilt TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava kooskõla kohta riigiabi eeskirjadega (kirjalikud küsimused viitenumbritega E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 ja P-5509/06).
- 101 19. jaanuari 2006. aasta vastuses, mille komisjon andis küsimusele viitenumbriga E-4431/05, märkis komisjon muu hulgas järgmist:

„Komisjon ei saa kinnitada, kas Hispaania äriühingute kõrged pakkumised on tingitud Hispaania maksuseadustest, mis võimaldavad ettevõtjatel rahalise firmaväärtuse amortiseerida kiiremini kui Prantsuse või Itaalia samasugustel ettevõtjatel. Komisjon saab siiski kinnitada, et kõnealused riigisisesed õigusnormid ei kuulu riigiabi eeskirjade kohaldamisalasse, kuna need on pigem kõikide Hispaania ettevõtjate suhtes kohaldatavad üldised amortisatsiooni käsitlevad eeskirjad.“

- 102 17. veebruari 2006. aasta vastuses, mis anti küsimusele viitenumbriga E-4772/05, märkis komisjon muu hulgas järgmist:

„Praegu komisjoni käsutuses oleva teabe põhjal tundub siiski, et firmaväärtuse amortiseerimist 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. Kui komisjoni käsutusse peaks jõudma vastupidist teavet, teostatakse selle suhtes mõistagi süvendatud uurimine.“

- 103 Oma 5. veebruari 2007. aasta vastuses viitenumbrit P-5509/06 kandvale küsimusele märkis komisjon muu hulgas järgmist:

„Käsitletavas asjas ei ole komisjon veel võtnud seisukohta Hispaania maksuõigusnormide, mis puudutavad firmaväärtuse mahaarvamist, kokkusobivuse suhtes riigiabi seisukohast; küll aga ei tundu need olevat vastuolus neljanda raamatupidamise direktiiviga [...] Igal juhul rõhutab komisjon, et võimalike abimeetmete, millele auväärne liige viitab, mis tahes hilisema uurimise tulemust on võimatu ette näha. Sellega seoses kordab komisjon, et ta võib, tuginedes enda kontrollipädevusele riigiabi valdkonnas, kohustada tagasi nõudma mis tahes kokkusobimatu või ebaseaduslikult antud abi, mistõttu abisaaja kaotaks mis tahes eelise, mis tal võis oma konkurentide ees olla, taastades sellega abi andmisele eelnenud konkurentsil põhineva turuolukorra.“

- 104 Oma 9. märtsi 2007. aasta vastuses, mis anti küsimusele viitenumbriga E-5800/06, märkis komisjon muu hulgas järgmist:

„Komisjon ei ole [kõnealust maksusoodustust] seni uurinud ning Hispaania ei ole riigiabi uurimiseks teatanud [TRLIS artikli 12 lõikega 5] sätestatud kavast. Siiski alustas komisjon äsja [selle] kava esialgset uurimist, et teha kindlaks, kas seda meetet saab käsitada riigiabina, ja kui see on nii, siis kas see on ühisturuga kokkusobiv.“

- 105 Mis puudutab eespool punktides 101 ja 102 viidatud 19. jaanuari ja 17. veebruari 2006. aasta vastust, siis on Üldkohus juba otsustanud kõigi enne 21. detsembrist 2007 toimunud osaluste omandamiste osas, et kuigi need komisjoni vastused on TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava kui terviku osas ebamäärased, olid need siiski piisavalt täpsed, et tekitada õiguspärane ootus, et kõnealune kava ei olnud valikuline ega kujuta endast seega riigiabi (vt selle kohta 15. novembri 2018. aasta kohtuotsus Deutsche Telekom vs. komisjon, T-207/10, EU:T:2018:786, punktid 50–112).

- 106 Eelkõige leidis Üldkohus eespool punktis 105 viidatud kohtuotsuse punktis 111, et komisjoni 19. jaanuari ja 17. veebruari 2006. aasta vastusega nõuetekohaselt tekitatud õiguspärane ootus ei saa lõppeda eespool punktis 103 viidatud 5. veebruari 2007. aasta vastusega, kuna sellest vastusest ei ilmne ühtegi tõsist kahtlust TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava seaduslikkuse suhtes.

- 107 Eespool punktis 104 viidatud 9. märtsi 2007. aasta vastus ei saanud ka lõpetada õiguspärast ootust, mille tekitasid nõuetekohaselt komisjoni vastus 19. jaanuaril ja 17. veebruaril 2006. Sellega seoses ei andnud komisjon TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kavale tervikuna mingit hinnangut, isegi mitte kokkuvõtlikku või ebaselget, vaid piirdus täpsustusega, et ta alustas selle kava esialgset uurimist. Kuna see vastus ei tähendanud ametliku menetluse algatamist vaidlusaluse kava uurimiseks ja *a fortiori* ei eeldanud sellise menetluse algatamist, ei saa sellist vastust tõlgendada

nii, et see tekitab tõsiseid kahtlusi kõnealuse kava seaduslikkuse suhtes (vt selle kohta analoogia alusel 15. novembri 2018. aasta kohtuotsus Deutsche Telekom vs. komisjon, T-207/10, EU:T:2018:786, punkt 111).

- 108 Sellega seoses ei saa komisjoni argument, mis on esitatud vaidlustatud otsuse põhjenduses 197 ja mille kohaselt parlamendi küsimustele antud vastustes ei tehtud vahet osaluse otsesel ja kaudsel omandamisel, seada kahtluse alla asjaolu, et 19. jaanuari ja 17. veebruari 2006. aasta vastus tekitasid hagejatel nõuetekohaselt õiguspärase ootuse, et kõigi enne 21. detsembrit 2007 toimunud osaluse omandamiste puhul ei ole tegemist riigiabina kvalifitseerimata jätmisega.
- 109 Ühest küljest puudutasid need küsimused just osaluse kaudset omandamist, eelkõige O2 omandamine Telefónica, SA poolt, ning Scottish Poweri omandamine Iberdrola, SA poolt, mis komisjonile ei saanud olla teadmata vähemalt seoses Scottish Poweri omandamisega Iberdrola poolt, kuna ta kiitis kõnealuse koondumise heaks 26. märtsi 2007. aasta otsusega (COMP/M.4517 Iberdrola/Scottish Power).
- 110 Teisest küljest olid komisjoni eespool nimetatud vastused parlamendi küsimustele sõnastatud nii, et miski ei anna alust arvata, et TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava valikulisuse puudumine oleks käsitlenud üksnes osaluse otsest omandamist. Sõna „kaudne“ mainimata jätmine ei vii teistsuguse järelduseni, kuna nendes vastustes ei viidatud ka osaluse „otsesele“ omandamisele.
- 111 Sellest tuleneb, et nende avaldustega parlamendile andis komisjon täpseid, tingimusteta ja ühtelangevaid kinnitusi, mis tekitasid TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava alusel kas osaluse otsese või kaudse omandamise alusel abi saajatel põhjendatud lootusi, et kõnealune abikava oli seaduslik selles mõttes, et see ei kuulunud riigiabi eeskirjade kohaldamisalasse, ja järelikult ei saanud sellest kavast tulenevate eeliste tagasinõudmise menetlust hiljem läbi viia.
- 112 Seega, isegi kui eeldada, et tal oli õigus vaidlustatud otsus vastu võtta, ei saanud komisjon õigusnormi rikkumata selles otsuses keelduda tunnustamast kõnealusest abikavast kasusaajate õiguspärase ootust seoses nende osaluste kaudse omandamisega samadel tingimustel nagu esialgsetes otsustes enne 21. detsembrit 2007 või isegi enne 21. maid 2011.
- 113 See järeldus kehtib seda enam, et TRLIS artikli 12 lõike 5 sõnastus koostoimes TRLIS artikliga 21 ei välistanud sõnaselgelt osaluse kaudset omandamist. Seda kinnitab ka asjaolu, et Hispaania maksuhaldur andis neile samadele õigusnormidele tuginedes uue haldusliku tõlgenduse, kuigi need püsisid pärast vastuvõtmist sisuliselt muutumatuena.
- 114 Lisaks ja vaatamata asjaolule, et hagejatele ei saanud olla teadmata asjaolu, et kuningliku dekreeedi 1777/2004 artikkel 15 viitas üksnes osaluse otsesele omandamisele seoses teabega, mis tuleb esitada Hispaania ametiasutustele TRLIS artikli 12 lõike 5 kohaldamiseks (vaidlustatud otsuse põhjendused 40 ja 159), ei sea seda järeldust kahtluse alla ükski käesoleva hagi raames esitatud komisjoni argument, mis sisuliselt vastavad vaidlustatud otsuse põhjenduste 189–200 sisule.
- 115 Kõigepealt, vastupidi sellele, mida komisjon sisuliselt leidis vaidlustatud otsuse põhjenduses 193, ei muuda asjaolu, et hagejad olid teadlikud esialgsest halduslikust tõlgendusest, mis välistas osaluse kaudse omandamise TRLIS artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast, õiguspärase ootuse olemasolu, mis neil võis tekkida komisjoni avaldustest, mille kohaselt TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava, mis puudutab nii osaluse otsest kui ka kaudset omandamist, ei kujuta endast riigiabi.

- 116 Kohtupraktika kohaselt tuleb vaidlusaluse abikava alusel abi saajate õiguspärase ootuse hindamisel arvesse võtta üksnes komisjoni avaldusi ja käitumist (vt selle kohta 15. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Deutsche Telekom vs. komisjon*, T-207/10, EU:T:2018:786, punkt 71).
- 117 Niisamuti nagu kohtupraktika kohaselt ei saa liidu õigust kohaldava liikmesriigi ametiasutuse tegevus, mis on liidu õigusega vastuolus, olla ettevõtja jaoks alus õiguspärasele ootusele olla koheldud viisil, mis on liidu õigusega vastuolus (vt 4. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, C-217/06, ei avaldata, EU:C:2007:580, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika), ei saa liikmesriigi maksuhaldurite tõlgendus TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava kohaldamisala kohta mõjutada komisjoni poolt liidu tasandil tehtud avaldustest tuleneva õiguspärase ootuse ulatust.
- 118 Seetõttu ja võttes arvesse eespool punktis 116 viidatud kohtupraktikat, ei ole tähtsust asjaolul, kas hagejad olid teadlikud sellest, et esialgne halduslik tõlgendus välistas osaluse kaudse omandamise TRLIS artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast, kuna nad olid saanud komisjonilt täpseid kinnitusi selle kohta, et TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava tervikuna ja ilma muude täpsustusteta ei kujuta endast riigiabi.
- 119 Samuti, isegi kui eeldada, et komisjon jättis oma avalduste tegemise ajal tähelepanuta asjaolu, et TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava hõlmas nii osaluse otsest kui ka kaudset omandamist, ei ole see asjaolu käesolevas asjas kõnealuse kava alusel abisaajate õiguspärase ootuse tunnustamisel asjakohane. Oluline on vaid asjaolu, et komisjon andis oma avalike avaldustega mõista, et see kava ei kujuta endast riigiabi, esitamata muid täpsustusi.
- 120 Lisaks, nagu hagejad kohtuistungil mõõnsid, olid nad teadlikud esialgsest halduslikust tõlgendusest, kuid nad olid teinud tahtliku valiku seda mitte järgida, kuna nad pidasid seda ekslikuks.
- 121 Nagu on märgitud eespool punktis 67, oli Hispaania õiguses asjaomastel ettevõtjatel õigus – ja alati on – mitte nõustuda Hispaania maksuhalduriga TRLIS artikli 12 lõike 5 õige tõlgenduse osas, kuni kõnealust küsimust ei ole lahendanud selle riigi kohtud ja lõpuks Tribunal Supremo (kõrgeim kohus) või isegi selle riigi seadusandja. Nagu on juba märgitud eespool punktides 69 ja 89, ei ole Tribunal Supremo (kõrgeim kohus) seda küsimust veel lahendanud, mistõttu TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava kohaldamisala ei ole veel praegu täpne ega selge, nagu rõhutas komisjon vaidlustatud otsuses (nimetatud otsuse põhjendused 184 ja 195) ja kohtuistungil.
- 122 Sellega seoses, kuigi on tõsi, nagu väidab komisjon, et hagejad ei ole esitanud tõendeid selle kohta, et Hispaania ametiasutused kiitsid osaluse kaudse omandamise heaks enne 21. detsembrit 2007, ei ole komisjon ka tõendanud, et Hispaania kohtud välistasid sellise osaluse omandamise TRLIS artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast enne seda kuupäeva.
- 123 Neil asjaoludel ei saa hagejatelt nõuda, et nad näitaksid üles suuremat hoolsust kui komisjon ise, nagu on märgitud esimese otsuse põhjenduses 166, millele viitab 15. novembri 2018. aasta kohtuotsuse *Deutsche Telekom vs. komisjon* (T-207/10, EU:T:2018:786) punkt 89.
- 124 Seega võisid hagejad kui mõistlikult ettevaatlikud, mõistlikud ja hoolsad ettevõtjad (vt selle kohta 15. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Deutsche Telekom vs. komisjon*, T-207/10, EU:T:2018:786, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika) parlamendi küsimustele antud komisjoni vastuste põhjal õiguspäraselt järeldada, et TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava ei kujuta endast riigiabi nii osaluse otse kui ka kaudse omandamise osas.

- 125 Neid asjaolusid arvestades ja kui eeldada, et komisjonil oli õigus vaidlustatud otsus vastu võtta, tuleb asuda seisukohale, et komisjon rikkus õigusnormi, kui ta keeldus vaidlustatud otsuses tunnustamast kõnealusest abikavast kasusaajate õiguspärast ootust seoses nende osaluse kaudse omandamisega.
- 126 Seda järeldust kinnitab ka asjaolu, et hagejad ei olnud teadlikud Hispaania ametiasutuste 4. juuni 2007. aasta kirja sisust, millele komisjon vaidlustatud otsuses korduvalt viitab (eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendused 33, 97, 136 ja 145), millest nähtub, et haldusmenetluses, mille tulemusel võeti vastu esialgsed otsused, selgitasid Hispaania ametiasutused komisjonile, et esialgne halduslik tõlgendus lubas rahalise firmaväärtuse maha arvata üksnes siis, kui otse omandati osalus tegutsevates äriühingutes. Nimelt, isegi kui eeldada – et selline kiri võiks olla aluseks, et sarnaselt komisjoni seisukohaga vaidlustatud otsuses järeldada, et esialgsed otsused hõlmasid üksnes osaluste otsest omandamist –, ei saa see olla aluseks, et eitada abikavast kasu saanud ettevõtjate, kes sellest abikavast teadlikud ei olnud, õiguspärast ootust kõnealuse kava seaduslikkuse suhtes.
- 127 Lõpuks ei ole tähtsust asjaolul, et esialgsetes otsustes oli TRLIS artikli 12 lõikega 5 sätestatud kava (vaidlustatud otsuse põhjendus 195) juba tunnistatud ebaseaduslikuks ja siseturuga kokkusobimatuks, kuna ühest küljest ei tulene abisaajate õiguspärane ootus mitte nimetatud otsustest, vaid hoopis komisjoni eespool nimetatud vastustest parlamendi küsimustele (vt eespool punkt 111) ja teisest küljest on need otsused tehtud pärast 21. detsembrit 2007, mil see õiguspärane ootus lõppes, välja arvatud teatavate teises otsuses nimetatud tehingute puhul (vt eespool punktid 16 ja 99).
- 128 Järelikult, kui eeldada, et komisjonil oli õigus vaidlustatud otsus vastu võtta, tuleb nõustuda neljanda väitega, mis võib kaasa tuua vaidlustatud otsuse artikli 4 lõigete 2–5 tühistamise.

Kohtukulud

- 129 Vastavalt kodukorra artikli 134 lõikele 1 on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb vastavalt hagejate nõudele kohtukulud temalt välja mõista.

Esitatud põhjendustest lähtudes

ÜLDKOHUS (kaheksas koda)

otsustab:

1. Liita kohtuasjad T-12/15, T-158/15 ja T-258/15 käesoleva kohtuotsuse huvides.
2. Tühistada komisjoni 15. oktoobri 2014. aasta otsus (EL) 2015/314 riigiabi SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) kohta, mida Hispaania rakendas rahalise firmaväärtuse amortiseerimise suhtes välismaises ettevõtjas osaluse omandamisel.
3. Mõista kohtukulud välja Euroopa Komisjonilt.

Svenningsen

Mac Eochaidh

Pynnä

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 27. septembril 2023 Luxembourgis.

Allkirjad