

ÜLDKOHTU OTSUS (teine koda laiendatud koosseisus)

7. november 2014(*)

Riigiabi – Juriidilise isiku tulumaksu käsitlevad sätted, mis lubavad Hispaania maksuresidendist ettevõtjatel amortiseerida välismaa maksuresidendist ettevõtjates osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse – Otsus, millega kava loetakse riigiabiks, abi tunnistatakse siseturuga kokkusobimatuks ja antakse korraldus see tagasi nõuda – Mõiste „riigiabi” – Valikulisus – Nende ettevõtjate rühma kindlakstegemine, keda meede soodustab – Puudumine – ELTL artikli 107 lõike 1 eiramine

Kohtuasjas T-399/11,

Banco Santander, SA, asukoht Santander (Hispaania),

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

esindajad: advokaadid J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, M. Muñoz de Juan ja R. Calvo Salinero, hiljem J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro ja R. Calvo Salinero,

hagejad,

versus

Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal, C. Urraca Caviedes ja P. Nemešková,

kostja,

mille ese on nõue tühistada komisjoni 12. jaanuari 2011. aasta 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 L 135, lk 1), artikli 1 lõige 1 ja artikkel 4,

ÜLDKOHUS (teine koda laiendatud koosseisus),

koosseisus: koja esimees M. E. Martins Ribeiro, kohtunikud N. J. Forwood, E. Bielikonas, S. Gervasoni (ettekandja) ja L. Madise,

kohtusekretär: vanemametnik J. Palacio González,

arvestades kirjalikus menetluses ja 11. aprilli 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

on teinud järgmise

otsuse

Vaidluse taust

Haldusmenetlus

1 Mitu Euroopa Parlamendi liiget uurisid 2005. ja 2006. aastal Euroopa Ühenduste Komisjonile saadetud kirjalike küsimustega (E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 ja P-5509/06), kas kvalifitseerida riigiabiks meede, mis on ette nähtud Hispaania juriidilise isiku tulumaksu

seaduse artikli 12 lõikes 5, mis lisati sinna 27. detsembri 2001. aasta Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social'iga (seadus nr 24/2001, mis käsitleb maksu?, haldus? ja sotsiaalmeetmete vastuvõtmist; *Boletín Oficial del Estado*, edaspidi *BOE*, nr 313, 31.12.2001, lk 50493) ja mida korrati 5. märtsi 2004. aasta Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades'iga (kuninga seadusandlik dekreet 4/2004, millega kiidetakse heaks juriidilise isiku tulumaksu seaduse konsolideeritud versioon; *BOE* nr 61, 11.3.2004, lk 10951; edaspidi „vaidlusalune kava” või „vaidlusalune meede”). Komisjon vastas sisuliselt, et talle kättesaadavate andmete põhjal ei olnud vaidlusalune kava riigiabi.

2 15. jaanuari ja 26. märtsi 2007. aasta kirjadega palus komisjon Hispaania asutustel esitada teavet, et hinnata vaidlusaluse kava reguleerimisala ja toimet. Hispaania Kuningriik edastas 16. veebruari ja 4. juuni 2007. aasta kirjadega komisjonile taotletud teabe.

3 28. augusti 2007. aasta faksiga sai komisjon kaebuse ühelt eraettevõtjalt, kes väitis, et vaidlusalune kava on ühisturuga kokkusobimatu riigiabi.

4 10. oktoobri 2007. aasta otsusega algatas komisjon ametliku uurimismenetluse vaidlusaluse kava kohta.

5 5. detsembri 2007. aasta kirjaga sai komisjon Hispaania Kuningriigi märkused ametliku uurimismenetluse algatamise otsuse kohta. 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.

6 18. veebruaril, 12. mail ja 8. juunil 2009 korraldati Hispaania asutustega tehnilised kohtumised. Tehnilisi kohtumisi korraldati veel ka teatud isikutega 32 huvitatud kolmanda isiku hulgast.

7 14. juuli 2008. aasta kirja ja 16. juuni 2009. aasta e-kirjaga esitas Hispaania Kuningriik komisjonile lisateavet.

8 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).

9 Komisjon tunnistas ühisturuga kokkusobimatuks vaidlusaluse kava, mis seisneb maksusoodustuses, mis lubab Hispaania äriühingutel amortiseerida firmaväärtust välismaises äriühingus osaluse omandamisel, juhul kui seda kohaldatakse liidus asutatud äriühingutes osaluse omandamisele.

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

11 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 kolmandalt huvitatud isikult.

12 Komisjoni ja Hispaania ametiasutuste vahel toimusid 27. novembril 2009, 16. juunil ja 29. juunil 2010 tehnilised kohtumised.

Vaidlustatud otsus

13 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 L 135, lk 1, edaspidi „vaidlustatud otsus“). Selle otsuse Euroopa Liidu Teatajas avaldatud versioonis tehti parandus 3. märtsil 2011. Tehti ka teine parandus, mis on Euroopa Liidu Teatajas avaldatud 26. novembril 2011.

14 Vaidlusalune meede näeb ette, et Hispaania maksukohustuslasest äriühing võib „välismaises äriühingus“ vähemalt 5% protsendilise osaluse omandamise korral, kui see on omandatud vähemalt aastaseks katkematuks ajavahemikuks, ettevõtja poolt tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksuga maksustatavast tulust amortisatsiooni vormis maha arvata osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse, mis on ettevõtte raamatupidamises kirjendatud eraldi immateriaalse varana. Vaidlusaluses meetmes on täpsustatud, et selleks, et äriühingut peetaks „välismaiseks äriühinguks“, peab ta olema maksustatud Hispaanias kohaldatava maksuga sarnase maksuga ja tema tulu peab peamiselt tulema äritegevusest välismaal (vaidlustatud otsuse põhjendus 30).

15 Vaidlustatud otsusest nähtub, et Hispaania seaduse kohaselt on äriühendus tehing, mille käigus üks või mitu äriühingut annavad likvideerimismenetluseta lõpetamisel kogu oma vara ja kohustused üle mõnele teisele olemasolevale või nende moodustatud äriühingule, kusjuures nende osanikud või aktsionärid saavad ühendava äriühingu osanikeks või aktsionärideks (vaidlustatud otsuse põhjendus 32).

16 Osaluse omandamine on vaidlustatud otsuses määratletud kui tehing, mille käigus äriühing omandab osaluse teise äriühingu kapitalis, saamata seejuures omandatavas äriühingus häälteenamust (vaidlustatud otsuse põhjendus 32).

17 Vaidlustatud otsuses on ühtlasi märgitud, et vaidlusaluse meetme kohaselt arvatakse rahalise firmaväärtuse kindlaksmääramiseks osaluse omandamise eest makstud hinnast maha omandatava äriühingu materiaalse ja immateriaalse vara turuväärtus. Veel on täpsustatud, et vaidlusaluse meetme kohane rahalise firmaväärtuse kontseptsioon toob aktsiate omandamise valdkonda tavaliselt varade üleandmise või äriühenduse tehingute puhul kasutatava mõiste (vaidlustatud otsuse põhjendus 29).

18 Lõpuks tuleb osutada, et Hispaania maksuõigus ei luba Hispaania maksukohustuslasest äriühingul Hispaanias asuvas äriühingus osaluse omandamise korral omandamisest tulenevat maksustatavat firmaväärtust raamatupidamises eraldi kirjendada. Seevastu võib Hispaania maksuõiguse kohaselt firmaväärtust amortiseerida äriühenduse juhtumil (vaidlustatud otsuse põhjendus 28).

19 Vaidlustatud otsusega tunnistatakse vaidlusalune kava siseturuga kokkusobimatuks, kui seda rakendatakse osaluse omandamisel väljaspool liitu asuvates äriühingutes (vaidlustatud otsuse artikli 1 lõige 1). Otsuse artikkel 4 näeb ka ette, et Hispaania Kuningriik nõuab antud abi tagasi.

Menetlus ja poolte nõuded

20 Hagejad Banco Santander, SA ja Santusa Holding, SL esitasid käesolevas asjas

hagiavallduse, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 29. juulil 2011.

21 Hagejad paluvad Üldkohtul:

- tühistada vaidlustatud otsuse artikli 1 lõige 1 osas, milles see sätestab, et vaidlusalune kava sisaldab riigiabi tunnuseid;
- täiendava võimalusena tühistada vaidlustatud otsuse artikli 1 lõige 1 osas, milles tunnistatakse, et vaidlusalune kava sisaldab riigiabi tunnuseid, kui seda kohaldatakse kontrollosaluste omandamisele;
- täiendava võimalusena tühistada vaidlustatud otsuse artikkel 4 osas, mis näeb ette nendeks tehinguteks antud abi tagastamise, mis tehti enne vaidlustatud otsuse avaldamist Euroopa Liidu Teatajas;
- täiendava võimalusena tühistada vaidlustatud otsuse artikli 1 lõige 1 ja täiendavalt artikkel 4 osas, milles need sätted viitavad Ühendriikides, Mehhikos ja Brasiilias tehtud tehingutele;
- mõista kohtukulud välja komisjonilt.

22 Komisjon palub Üldkohtul:

- jätta hagi rahuldamata;
- mõista kohtukulud välja hagejatelt.

Õiguslik käsitlus

Vaidlustatud otsuse artikli 1 lõike 1 tühistamise nõuded

23 Vaidlustatud otsuse artikli 1 lõike 1 tühistamist nõudes vaidlustavad hagejad selle, et vaidlustatud otsuses luges komisjon vaidlusaluse kava riigiabiks. Sisuliselt põhjendavad nad oma nõudeid viie väitega: esiteks, et komisjon rikkus õigusnorme valikulisuse tingimuse kohaldamisel, teiseks, et võrdlussüsteemi kindlakstegemisel on tehtud viga, kolmandaks, et meede ei ole valikuline, kuna sellega ette nähtud diferentseerimine tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, mille hulka meede kuulub, neljandaks, et meede ei anna mingeid eeliseid neile äriühingutele, kelle suhtes vaidlusalust kava kohaldatakse, ja viiendaks, et vaidlustatud otsus on nii valikulisuse kui ka eelise andmise kriteeriumi osas põhistamata.

24 Kõigepealt tuleb läbi vaadata esimene väide.

25 Hagejad väidavad, et vaidlusalune kava ei ole valikuline ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses ja et tegelikult on see üldmeede, mida võib kohaldada kõigi Hispaania maksukohustuslasest äriühingute suhtes. Komisjon on seega ELTL artikli 107 lõike 1 sätteid vääralt kohaldanud, kui ta järeldas, et vaidlusalune meede on valikuline.

26 Hagejad lisavad, et komisjoni ülesanne on tõendada, et vaidlusalune meede on mõeldud ainult teatud äriühingute rühma jaoks, kuid seda ta ei ole tõendanud.

27 Komisjon väidab, et vaidlustatud otsuses on küsimust, kas vaidlusalune meede on valikuline, analüüsitud kooskõlas kohtupraktikaga, kuna analüüs lähtub asjakohase võrdlusbaasi määramisest ja viib järeldusele, et vaidlusalune meede kehtestab erandi.

28 Ühtlasi tugineb komisjon analoogiale kapitali ekspordi korral antava soodustuse, millega on tegemist vaidlusaluses meetmes, ja kaupade ekspordi korral antava soodustuse vahel, mille

esinemise juhtumil on kohus juba leidnud, et selline soodustus on valikuline meede.

29 Enne seda, kui asuda käesoleva juhtumi asjaolusid arvestades kontrollima käsitletava väite põhjendatust, tuleb kõigepealt meelde tuletada, et valikulisus on üks neist kumulatiivsetest kriteeriumidest, mis võimaldab lugeda meetme riigiabiks, ja seejärel täpsustada, millised tingimused peavad olema täidetud, et komisjon saaks põhjendatult teha järelduse, et meede on valikuline.

Riigiabi tuvastamise kriteeriumid

30 ELTL artikli 107 lõige 1 näeb ette:

„Kui aluslepingutes ei ole sätestatud teisiti, on igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, siseturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust.”

31 Kohtupraktika kohaselt peavad riigiabiks lugemiseks olema täidetud kõik ELTL artikli 107 lõikes 1 nimetatud tingimused (vt Euroopa Kohtu 24. juuli 2003. aasta otsus kohtuasjas C?280/00: Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg, EKL 2003, lk I?7747, punkt 74 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 ELTL artikli 107 lõige 1 seab järgmised tingimused, mille alusel siseriiklik meede loetakse riigiabiks: meetme rahastamine riigi poolt või riigi vahenditest, ettevõtjale soodustuse andmine, nimetatud meetme valikulisus ning mõju liikmesriikidevahelisele kaubandusele ja sellest tulenev konkurentsi moonutamine (Euroopa Kohtu 15. juuni 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?393/04 ja C?41/05: Air Liquide Industries Belgium, EKL 2006, lk I?5293, punkt 28).

Valikulisuse suhtes maksuvaldkonnas kohaldatav analüüsimeetod

33 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et ELTL artikli 107 lõige 1 kohustab kindlaks tegema, kas antud õiguskorra raames võetud siseriiklik meede soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist” võrreldes teistega, kes asuvad nimetatud korra eesmärgi silmas pidades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (vt Euroopa Kohtu 6. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?88/03: Portugal vs. komisjon, EKL 2006, lk I?7115, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 15. novembri 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?106/09 P ja C?107/09 P: komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, EKL 2011, lk I?11113, punkt 75 ja seal viidatud kohtupraktika; Üldkohtu 22. jaanuari 2013. aasta otsus kohtuasjas T?308/00 RENV: Salzgitter vs. komisjon, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 116).

34 „Võrdlusbaasiks” sobiva õiguskorra määratlemine on erilise tähtsusega maksumeetmete korral, kuna soodustuse olemasolu saab tuvastada üksnes võrdluses nn „tavalise” maksustamisega (eespool punktis 33 viidatud kohtuotsus Portugal vs. komisjon, punkt 56).

35 Maksumeetme valikulisuse hindamiseks tuleb seega kontrollida, kas meede – võrdlusbaasi silmas pidades – soodustab teatud ettevõtjaid võrreldes teistega, kes on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (eespool punktis 33 viidatud kohtuotsus Portugal vs. komisjon, punkt 56).

36 Sellegipoolest, isegi kui võrdlusbaasi taustal ilmneb sarnaste faktiliste ja õiguslike olukordade erinev kohtlemine, siis vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale ei hõlma riigiabi mõiste riigipoolseid meetmeid, millega kehtestatakse ettevõtjate erinev kohtlemine, ja seega a priori valikulisi meetmeid, kui erinev kohtlemine tuleneb selle maksusüsteemi olemusest ja ülesehitusest, mille osaks need meetmed on (eespool punktis 33 viidatud kohtuotsus Portugal vs.

komisjon, punkt 52).

37 Eelnevast nähtub, et siseriikliku maksumeetme „valikulisena” määratlemine eeldab esiteks selle kindlakstegemist, missugune on asjaomases liikmesriigis üldkohaldatav või „tavapärase” maksustamiskord, ja selle eelnevat uurimist. Teiseks tuleb üldkohaldatava või „tavapärase” maksustamiskorra alusel hinnata, kas kõnealuse maksumeetmega antav soodustus on valikuline, tõendades, et meede on üldkohaldatava korra erand, kuna see eristab ettevõtjaid, kes liikmesriigi maksusüsteemi enda eesmärgi arvestades on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (Üldkohtu 7. märtsi 2012. aasta otsus kohtuasjas T²210/02 RENV: British Aggregates vs. komisjon, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 49). Vajaduse korral tuleb kolmandaks uurida, kas asjaomane liikmesriik on suutnud tõendada, et meede on põhjendatud selle maksusüsteemi olemuse või ülesehitusega, mille osaks see on (eespool punktis 33 viidatud kohtuotsus Portugal vs. komisjon, punkt 53).

Vajadus teha kindlaks ettevõtjate rühm, keda asjassepuutuv meede soodustab

38 Meetme valikulisuse kriteerium võimaldab eristada riigiabi liikmesriikides kohaldatava maksu? või majanduspoliitika üldmeetmetest (vt selle kohta eespool punktis 32 viidatud kohtuotsus Air Liquide Industries Belgium, punkt 32).

39 Euroopa Kohus on selles osas leidnud, et meedet võib pidada valikuliseks isegi siis, kui selle kohaldamine ei ole piiratud täpselt piiritletud tegevusalaga.

40 Euroopa Kohus on nimelt tuvastanud riigiabi juhul, kui meede, mis oli küll suunatud mitmele tegevusalale, oli „suunatud peamiselt” ühele tegevusalale (Euroopa Kohtu 12. juuli 1990. aasta otsus kohtuasjas C²169/84: COFAZ vs. komisjon, EKL 1990, lk I²3083, punktid 22 ja 23, ning 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C²126/01: GEMO, EKL 2003, lk I²13769, punktid 37–39).

41 Ka on Euroopa Kohus tõdenud, et meede, mida kohaldati ainult kaupu tootvatele ettevõtjatele, oli valikuline (Euroopa Kohtu 8. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C²143/99: Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, EKL 2001, lk I²8365, punkt 40).

42 Ühtlasi on Euroopa Kohus selgitanud, et meede, mis soodustab ainult teatud geograafiliselt piiritletud alal asuvaid ettevõtjaid, lakkab olemast maksu? või majanduspoliitika üldmeede (vt selle kohta Euroopa Kohtu 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C²156/98: Saksamaa vs. komisjon, EKL 2000, lk I²6857, punkt 23).

43 Üldkohus on lugenud valikuliseks isegi meetme, mida kohaldati piiratud ajavahemikul. Ta selgitas, et arvestades lühikest ajavahemikku, mille meede ettevõtjatele andis tegutsemiseks selle nimel, et täita soodustuse saamise tingimused, oli meede tegelikult kättesaadav ainult neile ettevõtjatele, kes olid menetluse juba algatanud, kes vähemalt kavatsesid seda teha või neile, kes olid valmis lähiajal seda ette võtma, st meede oli valikuline (vt selle kohta Üldkohtu 4. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas T²211/05: Itaalia vs. komisjon, EKL 2009, lk II²2777, punktid 120 ja 121).

44 Kui abi saajate ring on eriti lai või mitmekesine, on hindamisel, kas meede on valikuline, mõnikord määrava tähtsusega mitte niivõrd selle ringi, vaid hoopis väljajäetud ettevõtjate ringi piiritlemine (vt selle kohta Üldkohtu 29. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas T²55/99, CETM vs. komisjon, EKL 2000, lk II²3207, punktid 39, 40 ja 47).

45 Eespool punktides 31–44 viidatud kohtupraktikast nähtub, et selliste ettevõtjate ringi kindlakstegemine, keda meede ainsana soodustab, on riigiabi tuvastamiseks nõutav eeltingimus.

- 46 Valikulisuse mõiste sellist tõlgendust kinnitab juba ELTL artikli 107 lõike 1 sõnastus ise, mis näeb ette, et eelis peab soodustama „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist”.
- 47 Lisaks, nagu on esile toodud eespool punktides 33 ja 37, selgitab Euroopa Kohus neis punktides kirjeldatud analüüsimeetodile viidates, et ELTL artikli 107 lõige 1 nõuab, et tehtaks kindlaks, kas asjassepuutuv as õiguskorras soodustab võetud siseriiklik meede „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist” võrreldes teiste ettevõtjate või tootmisega, kes või mis on nimetatud õiguskorra eesmärki silmas pidades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (eespool punktis 33 viidatud kohtuotsus Portugal vs. komisjon, punkt 54).
- 48 Kui aga kõnealune meede teeb küll erandi üldkohaldatavast või „tavapärasest” maksusüsteemist, kuid on potentsiaalselt kättesaadav kõigile ettevõtjatele, siis ei saa üldkohaldatava või „tavapärase” süsteemiga taotletavat eesmärki arvestades hakata võrdlema nende ettevõtjate õiguslikku ja faktilist olukorda, keda meede võib soodustada, nende ettevõtjate olukorraga, keda see ei saa soodustada.
- 49 Eelnevast nähtub, et selleks, et valikulisuse tingimus oleks täidetud, peab igal juhul olema kindlaks tehtud ettevõtjate ring, keda meede ainsana soodustab, ja et eespool punktis 48 osutatud juhul ei saa valikulisus tuleneda ainuüksi selle tuvastamisest, et on kehtestatud erand üldkohaldatavast või „tavapärasest” maksusüsteemist.
- 50 Lisaks on komisjoni ülesanne tõendada, et meetme tulemusena koheldakse erinevalt ettevõtjaid, kes on taotletavat eesmärki silmas pidades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (Euroopa Kohu 8. septembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-279/08 P: komisjon vs. Madalmaad, EKL 2011, lk I-7671, punkt 62).
- 51 Eespool punktis 50 viidatud kohtuotsuses komisjon vs. Madalmaad (punkt 63) on Euroopa Kohus tuvastanud, et komisjon on vaidlustatud otsuses piisavalt põhistanud, et ainult suurte tööstuskäitiste erirühma ettevõtjad, kes tegutsevad liikmesriikidevahelises kaubanduses, saavad eelise, mis teistele ettevõtjatele ei laiene. Kohtuasjas, milles see otsus tehti, on komisjon suutnud tõendada, et kõnealune meede oli kohaldatav valikuliselt teatud ettevõtjate või teatud kaupade suhtes.
- 52 Samuti on Euroopa Kohus eespool punktis 33 viidatud kohtuotsuses komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (punkt 96) tuvastanud, et komisjon on vaidlustatud otsuses piisavalt põhistanud, et teatud ettevõtjad, st *offshore*-äriühingud, said valikulisi soodustusi.
- 53 Antud juhul tuleb seega hinnata, kas mitmesugused põhjendused, millele tuginedes tegi komisjon vaidlustatud otsuses järelduse, et vaidlusalune meede on valikuline, ja mida ta kohtumenetluses kordas, võimaldavad kindlaks teha, et meede on valikuline.
- 54 Esiteks rajas komisjon vaidlustatud otsuses järelduse, et vaidlusalune meede on valikuline, peamiselt sellele, et on tehtud erand võrdlusbaasi suhtes. Ta märkis nimelt, et asjakohane võrdlusbaas kõnealuse meetme hindamiseks on „Hispaania üldine juriidilise isiku tulumaksu süsteem, täpsemalt selles sisalduvad rahalise firmaväärtuse maksustamislahendust käsitlevad eeskirjad” (vaidlustatud otsuse põhjendus 118). Sissejuhatava märkusena nentis komisjon täiendavalt, et kõnealune meede on erand Hispaania raamatupidamissüsteemist (vaidlustatud otsuse põhjendus 121). Lisaks tõi ta esile, et vaidlusalusest meetmest lähtuvalt kohaldati Hispaania maksukohustuslasest ettevõtjate suhtes, kes omandasid osalusi välismaal asuvates äriühingutes, erinevat maksustamislahendust võrreldes Hispaania maksukohustuslasest ettevõtjatega, kes omandasid osalusi Hispaanias asuvates äriühingutes, kuigi nende kahe rühma ettevõtjad on sarnases olukorras (vaidlustatud otsuse põhjendused 122 ja 136). Sellisele erinevale

kohtlemisele tuginedes järeldas komisjon, et vaidlusalune meede „on erand võrdlussüsteemist” (vaidlustatud otsuse põhjendus 125).

55 Seega rakendas komisjon vaidlustatud otsuses analüüsimetodit, mida on kirjeldatud eespool punktides 33–37.

56 Kuid nagu hagejad põhjendatult väidavad, ei saa eespool punktides 33–37 kirjeldatud analüüsimetodi alusel käesolevas asjas tuvastada, et vaidlusalune meede on valikuline. Nimelt, isegi kui eeldada, et erandi tegemine komisjoni poolt kindlaks tehtud võrdlusbaasist on tõendatud, ei ole ainuüksi selle põhjal võimalik tuvastada, et vaidlusalune meede soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist” ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, kuna meede oli *a priori* kõigile ettevõtjatele kättesaadav.

57 Nimelt tuleb kõigepealt märkida, et vaidlusalust meedet kohaldatakse välismaises äriühingus vähemalt 5?protsendilise osaluse omandamise kõikidel juhtudel, kui see on omandatud vähemalt aastaseks katkematuks ajavahemikuks. Seega ei ole meede suunatud ühelegi ettevõtjate või kaupade erikategooriale, vaid viitab teatud majandustehingute kategooriale.

58 On tõsi, et teatud juhtudel võidakse ettevõtjaid tegelikult välja jätta sellise meetme kohaldamisalast, mis ometi on võetud üldmeetmena (vt selle kohta Euroopa Kohtu 10. detsembri 1969. aasta otsus liidetud kohtuasjades 6/69 ja 11/69: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 1969, lk 523, punktid 20 ja 21, ning eespool punktis 33 viidatud kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, punktid 101 ja 107).

59 Antud juhul peab ettevõtte selleks, et saada vaidlusaluse meetmega ette nähtud soodustust, ostma välismaise äriühingu aktsiaid (vaidlustatud otsuse põhjendused 26 ja 32).

60 Olgu märgitud, et selline puhtrahaline tehing ei sunni ostu sooritanud ettevõtjat *a priori* muutma oma tegevusala ja toob talle pealegi üldjuhul kaasa vaid piiratud vastutuse tehtud investeeringu ulatuses.

61 Selles osas meenutagem, et meede, mille kohaldamine ei sõltu ettevõtjate tegevusala, ei ole *a priori* valikuline (vt selle kohta eespool punktis 41 viidatud kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punkt 36).

62 Pealegi ei kehtesta vaidlusalune meede ühtki miinimumsummat, mis vastaks eespool punktis 57 nimetatud 5?protsendilise osaluse alammääradele, ega anna seega soodustust tegelikult vaid ettevõtjatele, kelle käsutuses on selleks piisavad rahalised vahendid, erinevalt meetmest, mida käsitleb Üldkohtu 9. septembri 2009. aasta otsus liidetud kohtuasjades T?227/01–T?229/01, T?265/01, T?266/01 ja T?270/01: Diputación Foral de Álava jt vs. komisjon (EKL 2009, lk II?3029, punktid 161 ja 162).

63 Lõpuks näeb vaidlusalune meede ette maksusoodustuse andmise tingimuse alusel, mis seondub erilise materiaalse vara, st välismaiste äriühingute osaluse ostuga.

64 Aga eespool punktis 42 viidatud kohtuotsuses Saksamaa vs. komisjon (punkt 22) leidis Euroopa Kohus, et maksusoodustus, mida kasutasid teatavat materiaalset vara müüvad maksumaksjad, kes võisid sellelt saadud kasumi maha arvata juhul, kui omandati osalus piiratud vastutusega äriühingutes, mille asukoht oli teatavates piirkondades, andis küll neile maksumaksjatele eelise, kuid kuna see oli üldmeede, mida kohaldati vahet tegemata kõigi ettevõtjate suhtes, ei olnud tegemist abiga aluslepingu asjassepuutuvate sätete tähenduses.

65 Seega ei jäta vaidlusalune meede ühtki ettevõtjate rühma *a priori* selles ette nähtud

soodustusest ilma.

66 Seega, isegi kui eeldada, et vaidlusalune meede on erand komisjoni aluseks võetud võrdlusbaasist, ei ole mingil juhul ainuüksi selle asjaoluga põhjendades võimalik tuvastada, et vaidlusalune meede soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist” ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

67 Teiseks on komisjon leidnud, et „kõnealune meede on valikuline, kuna see soodustab üksnes teatavaid välismaal investeerivate ettevõtjate rühmi” (vaidlustatud otsuse põhjendus 102). Ta osutas, et meede, mis soodustab ainult neid ettevõtjaid, kes vastavad selle kohaldamise tingimustele, on „õigusjärgselt” valikuline, ilma et oleks vaja veenduda, et selle toimel sai soodustuse anda ainult teatud ettevõtjatele või teatud kaupadele.

68 Ometi ei võimalda ka see teine vaidlustatud otsuses esitatud põhjendus tuvastada, et vaidlusalune meede on valikuline.

69 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eristab ELTL artikli 107 lõige 1 riigi sekkumisi nimelt nende tagajärgede alusel (Euroopa Kohtu 2. juuli 1974. aasta otsus kohtuasjas 173/73: Itaalia vs. komisjon, EKL 1974, lk 709, punkt 27, ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-159/01: Madalmaad vs. komisjon, EKL 2004, lk I-4461, punkt 51). Seega tuleb just meetme tagajärgede põhjal hinnata, kas meede kujutab endast riigiabi eelkõige seetõttu, et meede on valikuline (vt selle kohta eespool punktis 33 viidatud kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, punktid 87 ja 88).

70 Lisaks on Euroopa Kohus 29. märtsi 2012. aasta otsuses kohtuasjas C-417/10: 3M Italia (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 42) leidnud, et asjaolu, et meedet võidakse kohaldada üksnes neile maksumaksjatele, kes vastavad selles kohtuasjas arutusel oleva meetme kohaldamise tingimustele, ei saa iseenesest muuta meedet valikuliseks.

71 Lõpuks on Euroopa Kohus eespool punktis 33 viidatud kohtuotsuses komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (punktid 103, 104 ja 107) selgitanud, et erinev maksukoormus ei ole iseenesest piisav selleks, et tuvastada abi andmine, ja selleks, et erinevat maksukoormust saaks pidada abiks, peab saama määratlada ettevõtjate erikategooria, keda saab eristada neile eriomaste tunnuste põhjal.

72 Komisjoni pakutud lähenemisviis võib aga vastuolus eespool punktis 71 mainitud kohtupraktikaga viia iga sellise maksumeetme valikulisuse tuvastamiseni, mille kasutamisele on seatud teatavad tingimused, kuigi soodustatud ettevõtjatel ei ole peale selle, et nad võiksid vastata meetme kohaldamise tingimustele, ühtki ühist eritunnust, mis võimaldaks neid teistest ettevõtjatest eristada.

73 Kolmandaks on komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 154 märkinud, et ta „leiab, et ka käesoleval juhul on vaidlustatud meetme eesmärk soodustada kapitali eksporti Hispaaniast muudesse riikidesse, et tugevdada Hispaania äriühingute positsiooni välismaal, suurendades seeläbi kava raames abi saajate konkurentsivõimet”.

74 Selles osas tuletagem meelde, et riiklik meede, mis toob vahet tegemata kasu kõigile riigi territooriumil asuvatele ettevõtjatele, ei saa olla riigiabi valikulisuse kriteeriumi seisukohalt (eespool punktis 41 viidatud kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punkt 35).

75 Niisiis, kui ELTL artikli 107 lõikes 1 sätestatud liikmesriikidevahelise kaubanduse kahjustamise tingimuse hindamine tähendab selle kontrollimist, kas liikmesriigi ettevõtjaid või

kaupu on soodustatud võrreldes teiste liikmesriikide ettevõtjate või kaupadega, siis selle artikli samas lõikes sätestatud valikulisuse tingimust saab hinnata vaid ühe liikmesriigi tasandil ja see selgub ainult selle riigi ettevõtjate või kaupade erineva kohtlemise analüüsist (vt selle kohta Euroopa Kohtu 11. novembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-73/03: Hispaania vs. komisjon, kohtulahendite kogumikus ei avaldata, punkt 28).

76 Asjaolu, et meede asetab liikmesriigi maksukohustuslasest ettevõtjad võrreldes teiste liikmesriikide maksukohustuslastega soodsamasse olukorda, kuna see hõlbustab liikmesriigis asuvate ettevõtjate poolt osaluste omandamist välismaal asuvate äriühingute kapitalis, ei mõjuta valikulisuse kriteeriumi analüüsi.

77 Euroopa Kohus on eespool punktis 58 viidatud kohtuotsuses komisjon vs. Prantsusmaa (punkt 20) tõepoolest järeldanud, et soodustus, mis antakse „ainult rahvuslikele eksportkaupadele, et aidata neil konkureerida teistes liikmesriikides sealt pärinevate kaupadega”, kujutab endast riigiabi. Aga see viide teistest liikmesriikidest pärinevatele kaupadele puudutas konkurentsi ja kaubanduse kahjustamise tingimust.

78 Eespool punktis 58 viidatud kohtuotsuse komisjon vs. Prantsusmaa sellist tõlgendust kinnitab Euroopa Kohtu 7. juuni 1988. aasta otsus kohtuasjas 57/86: Kreeka vs. komisjon (EKL 1988, lk 2855, punkt 8), kus kodumaiste kaupade ja teiste liikmesriikide kaupade eristamine ei tulnud valikulisuse kriteeriumi hindamisel esile. Ka Euroopa Kohtu 15. juuli 2004. aasta otsuses kohtuasjas C-501/00: Hispaania vs. komisjon (EKL 2004, lk I-6717, punkt 120) ei võetud kodumaiste kaupade ja teiste liikmesriikide kaupade eristamist meetme valikulisuse hindamise raames arvesse.

79 Sellest kohtupraktikast ilmneb, et meetme valikulisuse tuvastamine põhineb sama liikmesriigi seaduste alusel ettevõtjate rühmade erineval kohtlemisel, mitte ühe liikmesriigi ettevõtjate erineval kohtlemisel võrreldes teiste liikmesriikide ettevõtjatega.

80 Eelnevast järeldub, et kapitali ekspordi ja kaupade ekspordi vaheline seos, millele osutab vaidlustatud otsuse põhjendus 154, mida on tsiteeritud eespool punktis 73, võimaldaks – kui eeldada, et see on tõendatud – üksnes tuvastada konkurentsi ja kaubanduse kahjustamise, mitte vaidlusaluse meetme valikulisust, mida tuleb hinnata riigisisises raamistikus.

81 Neljandaks ei saa varasemast kohtupraktikast, millele komisjon tugineb, järeldada, et liidu kohtud on juba nõustunud maksumeetme valikuliseks lugemisega, ilma et oleks kindlaks tehtud, et meede soodustab ettevõtjate või kaupade erikategooriat, välistades teised ettevõtjad või muud kaubad.

82 Nii on Euroopa Kohus leidnud, et ekspordiga seonduv soodsam rediskonteerimismäär, mille riik kehtestab ainult rahvuslikele eksportkaupadele, et aidata neil konkureerida teistes liikmesriikides sealt pärinevate kaupadega, kujutab endast abi (eespool punktis 58 viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 20), ning et ekspordikrediidi intresside tagasimakse (eespool punktis 78 viidatud kohtuotsus Kreeka vs. komisjon, punkt 8) ja maksusoodustus, millest saavad tegelikult kasu ainult need ettevõtjad, kes tegelevad ekspordiga ja teevad vaidlustatud meetmetes osutatud teatud liiki investeeringuid (eespool punktis 78 viidatud 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus Hispaania vs. komisjon, punkt 120), vastavad valikulisuse tingimusele.

83 Soodustatud ettevõtjate rühm, mis võimaldas järeldada, et asjaomane meede on valikuline, koosnes eespool punktis 82 osundatud kolme kohtuotsuse puhul ekspordiettevõtjatest.

84 Seega tuleb tõdeda, et ekspordiettevõtjate rühm, kuigi see on nagu kaupu tootvate ettevõtjate rühmgi (vt eespool punkt 41) äärmiselt laiaulatuslik, koondab ettevõtjaid, keda võib

eristada ühiste tunnuste põhjal, mis on seotud nende eksporditegevusega.

85 Eespool punktis 82 osundatud kohtupraktika, mis käsitleb ekspordiga tegelevaid ettevõtjaid, ei luba seega järeldada, et liidu kohtud on nõustunud maksumeetme valikuliseks lugemisega, kui ei ole kindlaks tehtud ettevõtjate või kaupade erikategooriat, mida saab eristada eritunnuste põhjal.

86 Seda analüüsi ei sea kahtluse alla komisjoni argument, et kohtuasjas, milles tehti eespool punktis 78 viidatud 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus Hispaania vs. komisjon, puudutas arutusel olnud maksusoodustus muu hulgas osaluste omandamist välismaistes äriühingutes. Selle soodustuse saamiseks pidid ettevõtjad nimelt omandama osaluse äriühingus, mis tegeles otseselt kaupade või teenuste ekspordiga. Peale selle ei piirdunud Euroopa Kohtu poolt selles kohtuasjas valikuliseks loetud meetme kohaldamisala selliste osaluste omandamisega, vaid hõlmas ka muud eksporditegevust: filiaalide või püsiva tegevuskoha loomine välismaal, kaupade või teenuste ekspordiga tegelevate tütarettevõtete loomine ning toodete turuleviimisega seotud reklaamikampaaniate kulud, välisturgudele pääsemise ja turu-uuringutega seotud kulud ning messidest, näitustest ja muudest sedalaadi üritustest osavõtuks tehtud kulutused. Seega oli soodustus kohtuasjas, milles nimetatud otsus tehti, erinevalt sellest, millega on *a priori* tegemist käesolevas asjas, määratud ainult teatud ettevõtjatele, kes tegelesid ekspordiga.

87 Eeltoodud kaalutlustest nähtub, et põhjendustega, millele komisjon tugines, ei ole ta tõendanud, et vaidlusalune meede oli valikuline.

88 Leides, et vaidlusalune meede oli valikuline, kohaldas komisjon ELTL artikli 107 lõike 1 sätteid seega vääralt.

89 Käsitletav väide on seega põhjendatud. Sellest tulenevalt tuleb vaidlustatud otsuse artikli 1 lõige 1 tühistada, ilma et oleks vaja hinnata muid hagejate peamiste nõuete põhjendamiseks esitatud väiteid.

Vaidlustatud otsuse artikli 4 tühistamise nõuded

90 Hagejate nõuded, millega nad paluvad konkreetselt tühistada vaidlustatud otsuse artikkel 4, põhinevad abi tagastamiseks vaidlustatud otsuses ette nähtud üleminekukorra kriitikal. Hagejad vaidlustavad eeskätt kuupäeva, millele viidatakse seoses tagastamisele kuuluva abi kindlakstegemisega. Oma „täiendavate” nõuetega selle artikli vaidlustamiseks püüavad hagejad seega neile antud abi tagastamise võimalusi piirata juhuks, kui kõiki abi tagastamise võimalusi nende peamiste nõuete põhjal ei kaotata. Seega tuleb hagejate peamisi nõudeid tingimata mõista nii, et nendega soovitakse saavutada kõikide abi tagastamise võimaluste kaotamine ja järelikult igal juhul vaidlustatud otsuse artikli 4 tühistamine.

91 Pealegi oleks eriti formaalne leida, et hagejad ei taotle oma peamiste nõuetega vaidlustatud otsuse artikli 4 kui abi tagastamise õigusliku aluse tühistamist, kuigi hagejatel on õigus otsust vaidlustada ainult selles osas, milles neid ähvardab oht muutuda tagastamise meetme adressaadiks (vt selle kohta Euroopa Kohtu 9. juuni 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P: Comitato „Venezia vuole vivere” jt vs. komisjon, EKL 2011, lk I-4727, punkt 56).

92 Seetõttu tuleb tõdeda, et kuigi hagejad esitavad vaidlustatud otsuse abi tagastamist käsitleva artikli 4 tühistamise nõude vaid „täiendavalt”, soovivad nad tingimata ka peamise nõudena saavutada selle sätte tühistamist, mis on nende poolt saadud abi tagastamise õiguslik alus.

93 See, et vaidlusaluse meetme valikulisuse puudumist käsitlev, eespool analüüsitud väide on põhjendatud, toob aga kaasa mitte ainult vaidlustatud otsuse artikli 1 lõike 1 tühistamise, millega abi on tuvastatud, vaid ka otsuse artikli 4 tühistamise, mis näeb ette selle abi tagastamise.

Kohtukulud

94 Üldkohtu kodukorra artikli 87 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna hagejad on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja komisjon on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud välja mõista komisjonilt.

Esitatud põhjendustest lähtudes

ÜLDKOHUS (teine koda laiendatud koosseisus)

otsustab:

1. **Tühistada komisjoni 12. jaanuari 2011. aasta 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, artikli 1 lõige 1 ja artikkel 4.**

2. **Mõista kohtukulud välja Euroopa Komisjonilt.**

Martins Ribeiro

Forwood

Bieli?nas

Gervasoni

Madise

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 7. novembril 2014 Luxembourgis.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hispaania.