

Downloaded via the EU tax law app / web

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

25. juuli 2018(*)

Apellatsioonkaebus – Riigiabi – ELTL artikli 107 lõige 1 – Maksukord, mida kohaldatakse teatud kapitalirendilepingutele laevade ostmiseks (Hispaania maksu tasaarvelduse süsteem) – Abisaajate tuvastamine – Valikulisuse tingimus – Konkurentsi moonutamine ja liikmesriikidevahelise kaubanduse mõjutamine – Põhjendamiskohustus

Kohtuasjas C-128/16 P,

mille ese on Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 56 alusel 29. veebruaril 2016 esitatud apellatsioonkaebus,

Euroopa Komisjon, esindajad: V. Di Bucci, E. Gippini Fournier ja P. Nemešková,

apellant,

teised menetlusosalised:

Hispaania Kuningriik, esindaja: M. A. Sampol Pucurull,

Lico Leasing SA, asukoht Madrid (Hispaania),

Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA, asukoht Madrid,

esindajad: *avvocato* M. Merola, ja *abogado* M. Sánchez,

hagejad esimeses kohtuastmes,

Bankia SA, asukoht Valencia (Hispaania),

Asociación Española de Banca, asukoht Madrid,

Unicaja Banco SA, asukoht Malaga (Hispaania),

Liberbank SA, asukoht Madrid,

Banco de Sabadell SA, asukoht Sabadell (Hispaania),

Banco Gallego SA, asukoht Santiago de Compostela (Hispaania),

Catalunya Banc SA, asukoht Barcelona,

Caixabank SA, asukoht Barcelona,

Banco de Santander SA, asukoht Santander (Hispaania),

Santander Investment SA, asukoht Boadilla del Monte (Hispaania),

Naviera Séneca AIE, asukoht Las Palmas de Gran Canaria (Hispaania),
Industria de Diseño Textil SA, asukoht Arteixo (Hispaania),
Naviera Nebulosa de Omega AIE, asukoht Las Palmas de Gran Canaria,
Banco Mare Nostrum SA, asukoht Madrid,
Abanca Corporación Bancaria SA, asukoht Betanzos (Hispaania),
Ibercaja Banco SA, asukoht Zaragoza (Hispaania),
Banco Grupo Cajatres SAU, asukoht Zaragoza,
Naviera Bósforo AIE, asukoht Las Palmas de Gran Canaria,
Joyería Tous SA, asukoht Lleida (Hispaania),
Corporación Alimentaria Guissona SA, asukoht Guissona (Hispaania),
Naviera Muriola AIE, asukoht Madrid,
Poal Investments XXI SL, asukoht San Sebastián de los Reyes (Hispaania),
Poal Investments XXII SL, asukoht San Sebastián de los Reyes,
Naviera Cabo Vilaboa C?1658 AIE, asukoht Madrid,
Naviera Cabo Domaio C?1659 AIE, asukoht Madrid,
Caamaño Sistemas Metálicos SL, asukoht Culleredo (Hispaania),
Blumaq SA, asukoht La Vall d'Uixó (Hispaania),
Grupo Ibérica de Congelados SA, asukoht Vigo (Hispaania),
RNB SL, asukoht La Pobla de Vallbona (Hispaania),
Inversiones Antaviana SL, asukoht Paterna (Hispaania),
Banco de Caja España de Inversiones, Salamanca y Soria SAU, asukoht Madrid,
Banco de Albacete SA, asukoht Boadilla del Monte,
Bodegas Muga SL, asukoht Haro (Hispaania),

esindajad: *abogado* J. L. Buendía Sierra, *abogado* E. Abad Valdenebro, *abogado* R. Calvo Salinero ja *abogado* A. Lamadrid de Pablo

Aluminios Cortizo SAU, asukoht Padrón (Hispaania), esindaja: *abogado* A. Beiras Cal,

menetlusse astujad apellatsioonimenetluses,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president M. Ileši?, kohtunikud A. Rosas, C. Toader, A. Prechal ja E. Jaraši?nas

(ettekandja),

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: ametnik L. Carrasco Marco,

arvestades kirjalikku menetlust ja 1. märtsi 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada asi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Komisjon palub oma apellatsioonkaebuses tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 17. detsembri 2015. aasta otsus Hispaania jt vs. komisjon (T?515/13 ja T?719/13, edaspidi „vaidlustatud kohtuotsus“, EU:T:2015:1004), milles Üldkohus tühistas komisjoni 17. juuli 2013. aasta otsuse 2014/200/EL riigiabi SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) kohta, mida andis Hispaania – Teatavate kapitalirendilepingute suhtes kohaldatav maksukord (Hispaania maksu tasaarvelduse süsteem) (ELT 2014, L 144, lk 1; edaspidi „vaidlusalune otsus“).

Vaidluse taust

2 Vaidlustatud kohtuotsuse põhjal võib vaidluse tausta kokkuvõtlikult kirjeldada järgmiselt.

3 Pärast seda, kui komisjon oli saanud kaebusi Hispaania maksu tasaarvelduse süsteemi kohta, mida kohaldatakse teatavatele kapitalirendilepingutele laevade ostmiseks (edaspidi „Hispaania süsteem“), mis võimaldas mereveoettevõtjatel osta Hispaania laevatehaste ehitatud laevu 20–30% odavamate hindadega, algatas ta ELTL artikli 108 lõike 2 alusel 29. juuni 2011. aasta otsusega K(2011) 4494 (lõplik) (ELT 2011, C 276, lk 5) ametliku uurimismenetluse.

4 Selle menetluse käigus tuvastas komisjon, et Hispaania süsteemi oli kuni selle otsuse kuupäevani kasutatud tehingute korral, mis on seotud merelaevade ehitamisega laevatehastes ja laevade omandamisega mereveoettevõtjate poolt, ning kõnealuste tehingute rahastamisel ajutise õigusliku ja finantsstruktuuri vahendusel, mille on loonud mingi pank. Hispaania süsteemiga oli iga laevatellimusega seotud mereveoettevõtja, laevatehas, pank, liisinguettevõtja ja majandushuviühing, kuhu kuulusid pank ja investorid, kes ostavad majandushuviühingus osaluse. Majandushuviühing rentis laeva liisinguettevõtjalt alates laeva ehitamise alguse hetkest ja rentis selle seejärel välja mereveoettevõtjale laevapereta prahilepingu alusel. Majandushuviühing kohustus rendilepingu lõppedes laeva ostma ja mereveoettevõtja omakorda kohustus ostma laeva laevapereta prahtimise lepingu lõppedes. Vaidlusaluse otsuse kohaselt oli tegu maksuplaneerimise korruga, mille eesmärk oli luua maksualaselt läbipaistva majandushuviühingu investorite jaoks maksusoodustusi ja kanda osa nendest maksusoodustustest laeva hinna vähendamise teel üle mereveoettevõtjatele.

5 Komisjon tuvastas, et Hispaania süsteemi järgsed tehingud ühendasid viit meetet, mis on ette nähtud mitmes sättes, mis asuvad kuningaga 5. märtsi 2004. aasta seadusandlikus dekreedis 4/2004, millega kiidetakse heaks äriühingu tulumaksu seaduse konsolideeritud versioon (Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) (BOE nr 61, 11.3.2004, lk 10951, edaspidi „TRLIS“), ja kuningaga 30. juuli 2004. aasta dekreedis 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 37072, edaspidi „RIS“). Need meetmed olid renditud varade kiirendatud

amortisatsioon, mis on sätestatud TRLIS artikli 115 lõikes 6; renditud varade ennetähtaegse amortisatsiooni kohaldamine kaalutusõigust kasutades, mis on sätestatud TRLIS 48 lõikes 4 ja artikli 115 lõikes 11 ning RIS artiklis 49; majandushuviühinguid puudutavad sätted; tonnaaži maksustamise süsteem, mis on sätestatud TRLIS artiklites 124–128; ja RIS artikli 50 lõike 3 sätted.

6 TRLIS artikli 115 lõike 6 alusel algas renditud vara kiirendatud amortisatsioon nimetatud varaobjekti käikulaskmise kuupäevast, st mitte enne, kui rendilevõtja oli vara kätte saanud ja hakkas seda kasutama. TRLIS artikli 115 lõige 11 nägi siiski ette, et majandus- ja rahandusministeerium võis määrata rendilevõtja ametliku taotluse korral varasema amortisatsiooni alguskuupäeva. TRLIS artikli 115 lõige 11 kehtestas kaks üldist tingimust ennetähtaegseks amortisatsiooniks. Majandushuviühingule kohalduvad eritingimused olid esitatud TRLIS artikli 48 lõikes 4. TRLIS artikli 115 lõikes 11 sätestatud loamenetlus oli täpsustatud RIS artiklis 49.

7 Toetudes 5. juuli 1997. aasta ühenduse suunistele meretranspordile antava riigiabi kohta (EÜT 1997, C 205, lk 5), mida on muudetud 17. jaanuaril 2004 (ELT 2004, C 13, lk 3), anti tonnaaži maksustamise süsteemile kui siseturuga kokkusobivale riigiabile nõusolek 2002. aastal komisjoni 27. veebruari 2002. aasta otsusega K(2002) 582 (lõplik), mis puudutab riigiabi nr 736/2001, mida Hispaania rakendas – mereveoettevõtjate maksustamise kord vastavalt tonnaažile (ELT 2004, C 38, lk 4). Selle süsteemi kohaselt maksustatakse mereveoettevõtjate registritesse kantud ettevõtjaid, kes on saanud maksuametilt sellekohase loa, tonnaaži alusel, mitte aga kasumi ja kahjumi alusel. Hispaania õiguse alusel võivad majandushuviühingud lasta end mõnda neist registritest kanda, ehkki nad ei ole mereveoettevõtjad.

8 TRLIS artikli 125 lõikes 2 sätestati erimenetlus nende laevade kohta, mis olid juba omandatud hetkel, kui minnakse üle tonnaažimaksuga maksustamise süsteemile, ja kasutatud laevade kohta, mis omandati siis, kui ettevõtjale juba kohaldati seda korda. Selle korra tavapärasel rakendamisel määrati võimalik kapitali kasvutulu kindlaks tonnaažimaksuga maksustamise korraga liitumisel ja eeldati, et kapitali kasvutulu maksustamine, kuigi viivitusega, toimus hiljem, kui laev müüakse või lammutatakse. Erandina sellest sättest oli RIS artikli 50 lõikes 3 siiski ette nähtud, et juhul, kui alused omandatakse maksuametilt eelnevalt loa saanud rendilepingu osaks oleva ostuoptsiooniga, peetakse neid uueks ja mitte kasutatuks TRLIS artikli 125 lõike 2 tähenduses, sõltumata sellest, et laevu on juba amortiseeritud, nii et võimalikke kapitali kasvukulud ei maksustatud. Seda erandit, millest komisjonile ei teatatud, kohaldati ainult konkreetsete maksuameti heaks kiidetud rendilepingute puhul seoses ennetähtaegse amortisatsiooni taotlemisega vastavalt TRLIS artikli 115 lõikele 11, st seoses renditud äsjaehitatud laevadega, mis omandati Hispaania süsteemi tehingute kaudu ja Hispaania laevatehastelt (välja arvatud üks erand).

9 Kõiki neid meetmeid kohaldades sai majandushuviühing maksusoodustusi kahes etapis. Esiteks kohaldati renditud laevale ennetähtaegset ja kiirendatud amortisatsiooni tavapärase äriühingu tulumaksusüsteemi alusel, mis tekitas majandushuviühingule märkimisväärse maksukahjumi, kes võivad maksukahjumi maha arvata investorite sissetulekutest proportsionaalselt nende osalusega majandushuviühingus, kuna need ühingud on maksualaselt läbipaistvad. Kuigi laeva maksumuse ennetähtaegne ja kiirendatud amortisatsioon kompenseeritakse tavaliselt maksudega, mis tuleb tasuda siis, kui laev on täielikult amortiseeritud või kui see müüakse ja sellest saadakse kapitali kasvutulu, siis investoritele üle kantud esialgse kahjumi tulemusena saavutatud kokkuvõtte maksude pealt kindlustatakse teises etapis majandushuviühingu ümberlülitumise teel tonnaažimaksuga maksustamise korrale, mille alusel laeva müügist mereveoettevõtjale saadud tulu oli maksust täielikult vabastatud.

10 Leides küll, et Hispaania süsteemi tuli kirjeldada kui süsteemi, analüüsis komisjon ühtlasi ka kõiki neid meetmeid individuaalselt. Vaidlusaluses otsuses otsustas ta, et nende meetmete hulgas

meetmed, mis tulenevad TRLIS artikli 115 lõikest 11 ja puudutavad renditud varade ennetähtaegset amortisatsiooni; ettevõtjate, laevade ja abikõlbmatu tegevuse maksustamisest tonnaži alusel; ja RIS artikli 50 lõikest 3 (edaspidi „kõnealused maksumeetmed“), kujutavad endast riigiabi majandushuviühingutele ja nende liikmetele, mille Hispaania Kuningriik on 1. jaanuaril 2002. aastal ebaseaduslikult rakendanud ja mis rikuvad ELTL artikli 108 lõiget 3. Ta teatas, et kõnealused maksumeetmed on siseturuga kokkusobimatud, välja arvatud juhul, kui abi vastas hüvitisele, mis on finantsinvestorite vahendusturuga kooskõlas ja suunati mereveoettevõtjatele, kes on merendusala suuniste kohaselt abikõlblikud. Ta otsustas, et Hispaania Kuningriik peab lõpetama selle abikava osas, milles see on siseturuga kokkusobimatu, ja nõudma tagasi kokkusobimatu abi sellest kasu saanud majandushuviühingute investoritelt, ilma et nimetatud abisaajatel oleks võimalik jätta abi tagastamise koorem teiste isikute kanda. Siiski otsustas komisjon, et tagasi ei tule nõuda finantseerimistingute käigus antud abi, mida riigi pädevad ametiasutused olid kohustunud andma õiguslikult siduva aktiga, mis võeti vastu enne 30. aprilli 2007, kui Euroopa Liidu Teatajas avaldati komisjoni 20. detsembri 2006. aasta otsus 2007/256/EÜ abikava kohta, mida Prantsusmaa on rakendanud Prantsusmaa üldise maksuseadustiku (code général des impôts) artikli 39 CA alusel – Riigiabi C 46/2004 (ex NN 65/2004) (ELT 2007, L 112, lk 41).

Menetlus Üldkohtus ja vaidlustatud kohtuotsus

11 Üldkohtu kantseleisse 25. septembril 2013 ja 30. detsembril 2013 saabunud avaldustega esitasid esiteks Hispaania Kuningriik ja teiseks Lico Leasing SA ja Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (edaspidi „PYMAR“) hagi vaidlusaluse otsuse tühistamiseks. Need kaks kohtuasja liideti kohtuotsuse tegemiseks.

12 Üldkohus tühistaski vaidlustatud kohtuotsusega vaidlusaluse otsuse ja mõistis kohtukulud välja komisjonilt.

Menetlus Euroopa Kohtus ja poolte nõuded

13 Euroopa Kohtu presidendi 21. detsembri 2016. aasta määrusega anti Bankia SA-le ja veel 32 üksusele (edaspidi „Bankia jt“) ning Aluminios Cortizo SAU-le luba menetlusse astuda Lico Leasingu ja PYMARi nõuete toetuseks.

14 Oma apellatsioonkaebusega palub komisjon Euroopa Kohtul tühistada vaidlustatud kohtuotsus, saata kohtuasi tagasi Üldkohtule ja mõista kohtukulud välja esimese astme hagejatelt.

15 Hispaania Kuningriik palub jätta apellatsioonkaebuse põhjendamatusesse tõttu rahuldamata ning mõista kohtukulud välja komisjonilt.

16 Lico Leasing ja PYMAR paluvad apellatsioonkaebuse vastuvõetamatusesse tõttu läbi vaatamata jätta ja teise võimalusena põhjendamatusesse tõttu rahuldamata jätta ning paluvad mõista kohtukulud välja komisjonilt.

17 Bankia jt ja Aluminios Cortizo paluvad Euroopa Kohtul tunnistada apellatsioonkaebuse põhjendamatuks ja mõista kohtukulud välja komisjonilt.

Apellatsioonkaebus

Vastuvõetavus

18 Lico Leasingul ja PYMARil on kahtlused apellatsioonkaebuse vastuvõetavuses, mis nende sõnul tugineb uutele väidetele kõnealustest maksumeetmetest tulenevatest eelistest kasu saavate isikute tuvastamise kohta, näiteks sellele, et majandushuviühing ja investorid moodustavad

majandusüksuse; ja nende väidete eesmärk on heastada vaidlusaluse otsuse ebakõlasid.

19 Siiski tuleb märkida, et need kahtlused ei puuduta apellatsioonkaebuse sellist omadust, mis iseenesest mõjutaks selle vastuvõetavust, ja et isegi kui nimetatud väidete vastuvõetamatus oleks tõendatud, mõjutaks see üksnes teatavaid komisjoni poolt apellatsioonkaebuse põhjendamiseks esitatud argumente, mis puudutavad kõnealustest maksumeetmetest tulenevatest eelistest kasu saavate isikute tuvastamist. Nende väidete vastuvõetavust hinnatakse seega siinses kohtuotsuses esimese väite esimese osa hindamisel.

20 Seetõttu tuleb Lico Leasingu ja PYMARi poolt esitatud vastuvõetamatuse vastuväide tagasi lükata.

Esimene väide

21 Esimeses väites viitab komisjon õigusnormi rikkumistele ELTL artikli 107 lõike 1 tõlgendamisel ja kohaldamisel seoses mõistetega „ettevõtja“ ja „valikuline eelis“.

Esimese väite esimene osa

22 Esimese väite esimeses osas märgib komisjon esmalt, et Üldkohus on õigusnormi rikkunud, kui ta tuvastas abisaajad ja seoses mõistetega „ettevõtja“, „eelis“ ja „valikuline meede“. Seejärel heidab ta Üldkohtule ette ELTL artikli 296 rikkumist oma järelduses, et vaidlusalune otsus oli selles osas puudulikult põhjendatud või lausa, et seal esines põhjenduste vastuolu. Teist osa analüüsitakse koos apellatsioonkaebuse teise väitega.

– Poolte argumendid

23 Esimese väite esimese osa põhjenduseks märgib komisjon, et Üldkohus on õigusnormi rikkunud, viies talle otsustamiseks antud olukorra üle läbi kunstliku hindamise ja ajades segi majandusliku mõiste „ettevõtja“ ja mõiste „maksukohustuslane“. Vaidlustatud kohtuotsuse punktides 116–118 järeldas Üldkohus ekslikult, et majandushuviühingute maksualase läbipaistvuse tõttu said neile antud maksusoodustusi kasutada üksnes nende liikmed. Lähtudes sellest ekslikust kaalutlusest, mis eitab majandushuviühingute olemasolu, nende võimet saada mis tahes maksualast abi ja asjaolu, et need tegutsevad majandustegevusega kindlas valdkonnas, põhjendas Üldkohus seejärel kogu vaidlustatud kohtuotsust ja kinnitas, et kõnealused maksumeetmed on üldised ega ole valikulised, kuna majandushuviühingute liikmed võivad kuuluda mis tahes majandusvaldkonda. Selle arutluskäigu tagajärjel võib mis tahes ettevõtja, kes on asutatud majandushuviühingu õiguslikus vormis, saada maksusoodustusi, ilma et neid soodustusi saaks kunagi määratleda „riigiabiks“.

24 Komisjon leiab, et asjaolu, et kõik isikud võivad põhimõtteliselt olla majandushuviühingu liikmed, ei muuda üldmeetmeks sellist meedet, mis kujutab endast ilmselgelt erandit võrdlusbaasist ja mida antakse üksnes väga kindlas valdkonnas tegutsevatele ettevõtjatele. Siinses asjas on majandushuviühingu tegevus piiratud ühe tegevusvaldkonnaga, st laevade ostu rahastamine rendilepingu vahendusel, nende laevapereta prahtimine ja nende hilisem edasimüümine, ning vaidlusaluses otsuses analüüsitud eeliste saajad on majandushuviühingud ja nende liikmed koos või teisisõnu üks üksus, mille moodustab iga majandushuviühing ja tema liikmed.

25 Hispaania Kuningriik leiab, et vastupidi komisjoni väidetele ei ole Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuses tõlgendanud mõisteid „ettevõtja“ või „maksukohustuslane“. Apellatsioonkaebusega üritatakse omistada majandushuviühingutele kindlas valdkonnas tegutsevate ettevõtjate rolli, ehkki seda rolli ei analüüsitud vaidlusaluses otsuses, ning selles kaebuses ei omistata tähtsust sellele,

et maksualane läbipaistvus tähendab, et maksusoodustused kantakse üle majandushuviühingute liikmetele, nii et need liikmed on järelikult kõnealuste maksumeetmete tegelikud ja ainsad kasusaajad, nagu nähtub vaidlusalusest otsusest endast. Igal juhul, tunnistades, et majandushuviühing on tema liikmete tegevuse abinstrument, et see ühing on maksusoodustuste esialgne kasusaaja ja ta kannab need edasi oma liikmetele, kes on lõplikud kasusaajad, kelle käest komisjon nõuab abi tagasinõudmist, viiksid komisjoni argumendid samade järeldusteni, milleni jõudis ka Üldkohus.

26 Lico Leasing ja PYMAR väidavad, et Üldkohus ei ole eksinud, kui ta määratles kõnealustest maksumeetmetest tulenevatest eelistest kasu saavad isikud; see on faktiline, mitte õiguslik küsimus. Lisaks ei ole vaidlust, et majandushuviühinguid ei saa lugeda kõnealustest maksumeetmetest tulenevatest maksusoodustustest kasu saavateks isikuteks. Asjaolu, et meedet kohaldavad majandushuviühingud, kes teostavad teatud majandustehinguid, ei tähenda, et see meede on laadilt valikuline, kuna eelise valikulisust nagu ka kõiki muid riigiabi esinemise tingimusi tuleb hinnata nende ettevõtjatega võrreldes, kelle puhul majanduslik eelis materialiseerus. Järelikult tuli siinses asjas just nimelt investoritega seoses hinnata valikulisuse tingimust, mis viis järelduseni, et esinesid maksusoodustused, mida said kõik ettevõtjad.

27 Lisaks, kui lugeda, et nende eeliste saajad on majandushuviühingud, oleks keeruline määratleda puudutatud majandustegevuse valdkonda. Nimelt ei esine majandushuviühingutele eraldi laevade rahastamise, prahtimise ja müümise turgu, kuna Hispaania süsteemis osalevad majandushuviühingud olid pelgad finantsinstrumendid.

28 Peale selle, et komisjoni tees, et majandushuviühingud ja investorid kujutavad endast ühte majandusüksust, on esimest korda esitatud alles Üldkohtu kohtuistungil ja tähendab faktiküsimuse hindamist, moonutab see ka mõistet „majandusüksus“, mis eeldab ühe üksuse kontrolli äriühingu üle ja võimalust tõhusalt sekkuda, olgu siis vahetult või kaudselt selle äriühingu juhtimisse.

29 Bankia jt väidavad sisuliselt, et komisjoni argumendid, et majandushuviühingud on kõnealustest maksumeetmetest tulenevatest eelistest kasu saavad isikud, on hilinemisega esitatud ja seega vastuvõetamatud. Nende argumentidega soovib komisjon nüüd tõendada nende meetmete valikulisust, omistades majandushuviühingutele kasusaaja rolli ning valdkondliku tegevuse, samas kui esiteks majandushuviühingud ei saa ega anna edasi maksusoodustust, kuna nende meetmete kohaldamine tekitab neile üksnes kahju, ja teiseks ei ole määratletud seda majandusvaldkonda, milles nad tegutsevad.

30 Aluminios Cortizo leiab samuti, et majandushuviühing on üksnes finantsmehhanism, mida ei saa lugeda abisaajaks, ja kuna kõik ettevõtjad saavad olla majandushuviühingu liikmed, siis ei ole investoritega seoses täidetud valikulisuse tingimus. Need investorid ei kujuta endast majandusgruppi, kuna nad on omavahel seotud pelga assotsiatsioonilepinguga kindla asja ehitamiseks, ning samuti ei ole ostu?müügi- või renditegevust, mis kujutaks endast eraldi turgu, kuna Hispaania süsteemi raames läbi viidud tehingud tulenevad pelgalt lepinguliste kohustuste täitmisest. Viidatud valikulisust saab hinnata üksnes laevaehituse turul, kuid komisjon lükkas selle siiski tagasi.

– *Euroopa Kohtu hinnang*

31 Lico Leasingu ja PYMARi arvates ei ole vastuvõetav komisjoni esimese väite esimese osa esimene etteheide, mis puudutab õigusnormi rikkumist kõnealustest maksumeetmetest tulenevatest eelistest kasu saavate isikute tuvastamisel, kuna tegu on faktiküsimusega, mistõttu tuleb meenutada, et faktide ja tõendite hindamine ei ole üks küsimustest, mis alluks Euroopa Kohtu kontrollile apellatsioonkaebuse raames, välja arvatud juhul, kui neid fakte ja tõendeid on moonutatud. Kui aga Üldkohus on faktid tuvastanud või neid hinnanud, on Euroopa Kohus

vastavalt ETL artiklile 256 pädev kontrollima nende faktide õiguslikku kvalifikatsiooni ja neist tuletatud õiguslikke tagajärgi (6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus *General Motors vs. komisjon*, C?551/03 P, EU:C:2006:229, punkt 51; 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus *British Aggregates vs. komisjon*, C?487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 96, ja 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus *Comunidad Autónoma del País Vasco jt vs. komisjon*, C?66/16 P–C?69/16 P, EU:C:2017:999, punkt 97).

32 Selle etteheitega ei vaidlusta komisjon aga fakte, millele Üldkohus tugines, vaid nende põhjal tehtud järeldusi, eelkõige neid, mis on tehtud majandushuviühingute maksualase läbipaistvuse pinnalt, järeldamaks, et majandushuviühingute liikmeks olevad investorid, mitte aga majandushuviühingud, olid kõnealustest maksumeetmetest tulenevatest eelistest kasu saavad isikud. Nii toimides soovib komisjon, et kontrollitaks Üldkohtu poolt nende eeliste saajatele antud õiguslikku kvalifikatsiooni, mis kuulub Euroopa Kohtu pädevusse apellatsioonimenetluses. Järelikult on see etteheide vastuvõetav.

33 Mis puudutab komisjoni argumenti, et majandushuviühing ja tema liikmed moodustasid ühe majandusüksuse ja on kõnealustest maksumeetmetest tulenevatest eelistest kasu saavad isikud, mille hilinemisega esitamisele viitasid *Lico Leasing*, *PYMAR* ja *Bankia jt*, siis tuleb märkida, et see argument esitati Üldkohtus, nagu ilmneb vaidlustatud kohtuotsuse punktides 167 ja 168. Järelikult ei ole selle argumenti kohta esitatud vastuvõetavuse vastuväited põhjendatud.

34 Sisulises küsimuses tuleb meenutada, et liidu konkurentsioigus ja eelkõige ETL artikli 107 lõikes 1 esitatud keeld peavad silmas ettevõtjate tegevust. Selles kontekstis tähendab mõiste „ettevõtja“ majandustegevusega tegelevat mis tahes üksust, sõltumata selle üksuse õiguslikust vormist ja rahastamisviisist. Majandustegevuse all tuleb mõista mis tahes tegevust, mis seisneb kaupade või teenuste pakkumises teataval turul (vt selle kohta 27. juuni 2017. aasta kohtuotsus *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, C?74/16, EU:C:2017:496, punktid 39, 41 ja 45 ning seal viidatud kohtupraktika).

35 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt nõuab siseriikliku meetme ETL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabi“ kvalifitseerimine, et täidetud on kõik järgmised tingimused. Esiteks peab esinema riigipoolne sekkumine või sekkumine riigi ressursside abil. Teiseks peab sekkumine ähvardama kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab sekkumine andma soodustatud isikule valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi (10. juuni 2010. aasta kohtuotsus *Fallimento Traghetti del Mediterraneo*, C?140/09, EU:C:2010:335, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika; 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. *Hansestadt Lübeck*, C?524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 40, ja 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. *World Duty Free Group jt*, C?20/15 P ja C?21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53).

36 Mis puutub valikulise eelise olemasolu tingimusse, siis kohtupraktika kohaselt loetakse riigiabi selline sekkumine, mis oma vormist sõltumata võib otseselt või kaudselt soodustada ettevõtjaid või mida tuleb pidada majanduslikuks eeliseks, mida abisaajast ettevõtja tavalistes turutingimustes ei oleks saanud. Seega loetakse eelkõige abiks mitmesuguses vormis sekkumisi, mis leevendavad ettevõtja eelarvet ja mis seetõttu ei ole küll subsiidiumid selle sõna kitsas tähenduses, ent on siiski samalaadsed ja samasuguse mõjuga (27. juuni 2017. aasta kohtuotsus *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, C?74/16, EU:C:2017:496, punktid 65 ja 66 ning seal viidatud kohtupraktika). ETL artikli 107 lõige 1 ei erista riigi sekkumisi nende põhjuste ja eesmärkide alusel, vaid määratleb need nende tagajärgede alusel ja seega sõltumatult kasutatud tehnikast (vt selle kohta 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. *Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik*, C?106/09 P ja C?107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 87, 92 ja 93, ning 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus *Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur vs.*

komisjon, C?203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 91).

37 Mis puudutab täpsemalt maksusoodustust andvaid liikmesriigi meetmeid, siis tuleb märkida, et sedalaadi meede, mis ei too küll kaasa riigi ressursside üleandmist, kuid mis asetab soodustuse saajad soodsamasse olukorda, võib anda soodustuse saajatele valikulise eelise ning kujutab endast seega riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seevastu ei ole selle sätte tähenduses abi maksusoodustus, mis tuleneb üldisest meetmest, mida kohaldatakse eristusteta kõigile ettevõtjatele (vt selle kohta 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania Kuningriik vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C?106/09 P ja C?107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 72 ja 73 ning seal viidatud kohtupraktika; vt samuti 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. World Duty Free Group jt, C?20/15 P ja C?21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 56, ja 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon, C?203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 85). Samuti ei hõlma mõiste „riigiabi“ riigi meetmeid, millega kehtestatakse ettevõtjate erinev kohtlemine ja mis on seega a priori valikulised, kui erinev kohtlemine tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse need meetmed kuuluvad (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hansestadt Lübeck, C?524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 41, ja 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon, C?203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 87).

38 Et nõustuda Hispaania Kuningriigi, Lico Leasingu ja PYMARi väitega, et komisjon rikkus ELTL artikli 107 lõiget 1, kuna valikulisuse, konkurentsi moonutamise riski ja kaubanduse mõjutamise tingimused ei olnud täidetud, kuna need tingimused tuli täita nende sõnul üksnes investorite poolt saadud eelistega seoses, siis märkis Üldkohus siinses asjas vaidlustatud kohtuotsuse punktis 116, et ehkki majandushuviühingutele kohaldati kolme maksumeedet, mida käsitleti vaidlusaluse otsuse artiklis 1, said majandushuviühingute maksualase läbipaistvuse tõttu nendest kolmest meetmest tulenevatest majanduslikest eelistest kasu nende majandushuviühingute liikmed, ja pealegi oli selle otsuse artikli 4 lõikes 1 tagasisaamise korraldus kehtestatud nende suhtes. Selle kohtuotsuse punktis 117 järeldati, et kuna majandushuviühingud ei saanud majanduslikku eelist, siis oli komisjon ekslikult järeldanud, et nemad said riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seetõttu järeldati nimetatud kohtuotsuse punktis 118, et „[k]una Hispaania süsteemist tulenevaid maksusoodustusi ja majanduslikke eeliseid said investorid, mitte aga majandushuviühingud, siis tuleb [...] hinnata seda, kas investorite saadud eelised on laadilt valikulised, võivad kahjustada konkurentsi ning mõjutavad liikmesriikidevahelist kaubandust ja kas vaidlustatud otsus on nende kriteeriumide analüüsi osas piisavalt põhjendatud“.

39 Olles vaidlustatud kohtuotsuse punktis 164 meenutanud, et kõnealusest maksumeetmetest tulenevate eeliste valikulisuse analüüs tugineb samuti järeldusele, et Hispaania süsteem soosis teatud tegevusvaldkondi, nimelt laevade omandamist rendilepingute vahendusel, eelkõige eesmärgiga prahtida neid laevapereta ja hiljem edasi müüa, siis märkis Üldkohus selle kohtuotsuse punktides 171 ja 176, et see järeldus pidas silmas tegevust, mida viisid läbi Hispaania süsteemi tarvis asutatud majandushuviühingud, kuid ei puudutanud majandushuviühingute liikmete tööstus- või majandustegevust, kes omandavad investoritena osalusi nendes ühingutes. Ta järeldas selle kohtuotsuse punktides 176 ja 180, et kõnealuste maksumeetmete valikulisust ei saanud selle järelduse põhjal tõendada.

40 Nendest kaalutlustest ilmneb, ilma et seataks kahtluse alla komisjoni poolt vaidlusaluses otsuses esitatud kirjeldust Hispaania süsteemi kohta, mida korrati vaidlustatud kohtuotsuses ja mis on siinse kohtuotsuse punktides 4–9 kokku võetud, ega eeskätt järeldusi, et kõnealused maksumeetmed olid majandushuviühingutele antud ja nendega soositi nimetatud ühingute tegevust, et Üldkohus järeldas, et majandushuviühingud ei saanud riigiabi saajaks olla nende gruppide maksualase läbipaistvuse tõttu, ning nimetatud meetmetest tulenevatest maksusoodustustest ja majanduslikest eelistest said kasu investorid, mitte aga

majandushuviühingud.

41 Peale selle, et see on vastuolus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 116 tehtud järeldusega, et majandushuviühingud said kasu vaidlusaluse otsuse artiklis 1 esitatud kolmest maksumeetmest, lähtub see järeldus ELTL artikli 107 lõike 1 ekslikust kohaldamisest.

42 Nimelt on Hispaania süsteemi kirjelduse kohaselt majandushuviühingutel majandustegevus, st laevade omandamine rendilepingute vahendusel, eelkõige eesmärgiga neid laevapereta prahtida ja hiljem edasi müüa, millest tuleneb, et need on ettevõtjad ELTL artikli 107 lõike 1 ja käesoleva kohtuotsuse punktis 34 meenutatud kohtupraktika tähenduses, ja seda märkis ka komisjon vaidlusaluse otsuse põhjenduses 126.

43 Just majandushuviühingud taotlesid esiteks maksuhaldurilt TRLIS artikli 115 lõike 11 alusel renditud varade ennetähtaegset amortisatsiooni ning said selle, ja teiseks loobusid tavapärasest äriühingu tulumaksu süsteemist ja valisid tonnažimaksuga maksustamise korra, mida kohaldatakse RIS artikli 50 lõike 3 alusel. Samuti on nimelt majandushuviühingud need, kes said kõnealuseid maksumeetmeid kombineerides maksusoodustusi kahes etapis, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 9.

44 Sellest tulenevad majanduslikud eelised vastavad vaidlusaluse otsuse punktis 5.3.2.6 tuvastatud faktide kohaselt eelistele, mida majandushuviühingud ei oleks samast tehingust saanud, kui nad oleksid kohaldanud üksnes üldisi meetmeid, nimelt maksusummalt kokku hoitud intressid maksete tasumise edasilükkamisel ennetähtaegse amortisatsiooni alusel, maksmata maksude või kokku hoitud intresside summa maksete tasumise edasilükkamisel tonnažimaksuga maksustamise korra alusel, ja maksmata maksud kapitali kasvutulult, mis saadi laeva müümisel. Hispaania süsteem tähendas seega avalike vahendite kasutamist maksutulude vähenemise ja saamata jäänud intresside kujul, nagu on tuvastatud nimetatud otsuse punktis 5.3.3.

45 Vastab tõele, et need eelised kanti tervikuna üle majandushuviühingute liikmetele, kuna need majandushuviühingud olid Hispaania residentidest liikmete suhtes maksualaselt läbipaistvad, ning kasum või kahjum, mis majandushuviühingutel tekkis, kanti automaatselt üle nende liikmetele, kes olid selle liikmesriigi residentid, vastavalt nende osaluse protsendile. Siiski kohaldati kõnealuseid maksumeetmeid majandushuviühingutele ning nemad olid meetmetest tulenevate eeliste vahetud kasusaajad. Vastavalt vaidlusaluse otsuse põhjendusele 157 soosisid need eelised nende ühingute tegevust laevade omandamisel rendilepingute vahendusel, eelkõige eesmärgiga neid laevapereta prahtida ja hiljem edasi müüa.

46 Sellest tuleneb, et kõnealused maksumeetmed olid käesoleva kohtuotsuse punktides 35–37 meenutatud kohtupraktikat silmas pidades oma laadilt riigiabi majandushuviühingutele, ja et kuna Üldkohus ei tunnistanud neid majandushuviühinguid nimetatud meetmest kasu saajaks, kuna nad olid maksualaselt läbipaistvad, siis välistas Üldkohus, et neid võiks lugeda riigiabi saajateks pelgalt oma õigusliku vormi tõttu ja selle vormiga seotud kasumi maksustamise eeskirjade tõttu. Taoline välistamine on aga vastuolus käesoleva kohtuotsuse punktides 34 ja 36 esitatud kohtupraktikaga, millest nähtub, et meetme „riigiabiks“ kvalifitseerimine ei saa sõltuda asjaomaste ettevõtjate õiguslikust seisundist ega kasutatud tehnikast.

47 Sellele järeldusele ei avalda mõju komisjoni otsus määrata kokkusobimatu abi tagasinõudmine üksnes majandushuviühingu investoritelt, mille õiguspärasuse üle Euroopa Kohus käesoleva apellatsioonkaebuse raames ei saa otsustada.

48 Sellest järeldub, et esimese väite esimese osa esimene etteheide tuleb tagasi lükata.

Esimese väite teine osa

– Poolte argumendid

49 Esimese väite teises osas heidab komisjon Üldkohtule ette, et viimane on vaidlustatud kohtuotsuse punktides 157–163 õigusnormi rikkunud, kui ta analüüsis maksuhalduri kaalutusõigusest tuleneva eelise valikulisust. See kohus ehitas oma arutluskäigu ekslikule eeldusele, et majandushuviühingud ei saanud saada kasu maksusoodustusest, ning eiras väljakujunenud kohtupraktikat, et ilmselt üldist laadi meede muutub valikuliseks hetkest, kui eelis antakse kaalutusõiguslikus menetluses.

50 Lisaks, ehkki nimelt kaalutusõigus ise võimaldab panna teatud ettevõtjad soodsamasse olukorda teistega võrreldes, viis Üldkohus läbi *ex post* hinnangu ja ajas seega segi kaalutusõigusliku haldamise kriteeriumil põhineva valikulisuse ja *de facto* valikulisuse, mis sõltub eelist andva ametiasutuse konkreetse tegevuse hindamisest. Lisaks anti halduslubasid, mis võimaldavad kohaldada ennetähtaegset amortisatsiooni ja tonnaaži alusel maksustamise korda, üksnes neile majandushuviühingutele, kes tegutsesid laevade rahastamise ja laevapereta prahtimise valdkonnas, mis pani nad soodsamasse olukorda kui teised ettevõtjad.

51 Hispaania Kuningriik väidab, et Üldkohus märkis, et maksuhalduri kaalutusõiguse olemasolu ei olnud tõendatud ja et see on laadilt faktiline järeldus, mida Euroopa Kohus ei saa kontrollida. Lisaks, nagu Üldkohus samuti tuvastas, on see õigus väga piiratud, kuna sellega määratakse kindlaks mitte abisaajad, vaid üksnes vara tüübid, millele võib kohaldada ennetähtaegset amortisatsiooni. Seega ei ole täidetud kohtupraktikast tulenev tingimus, et kõnealuse eelise valikuliseks lugemiseks peab esinema ulatuslik kaalutusõigus, mis võimaldab määrata kindlaks abisaajad ja meetme tingimused maksusüsteemiga mitteseotud kriteeriumide alusel. Lisaks, vastupidi komisjoni kinnitustele ei hinnanud Üldkohus kõnealustest maksumeetmetest tulenevate eeliste valikulisust *ex post*, selle asemel, et tugineda abi kaalutusõigusliku haldamise kriteeriumile.

52 Lico Leasing ja PYMAR leiavad samuti, et vaidlustatud kohtuotsuse kaalutlused, mis puudutavad maksuhalduri õiguse kaalutuslikku laadi Hispaania süsteemi mehhanismis, kuuluvad faktide hindamise alla. Lisaks leiavad nad, et Üldkohus on õigesti hinnanud kõnealustest maksumeetmetest tulenevate eeliste valikulisust, lükates tagasi nii maksuhalduri kaalutusõigusele tugineva valikulisuse kui ka faktilise valikulisuse.

53 Samuti väidavad Bankia jt, et Üldkohus ei ole õigusnormi rikkunud, kui ta järeldas, et puudus nii *de iure* kui ka *de facto* valikulisus. Nad leiavad, et isegi kui esineb sektorიაalne valikulisus laevanduse või laevaehituse valdkonnas, ei puuduta see valikulisus investoreid, kes on siiski tuvastatud kui kõnealuste maksumeetmete lõplikud ja ainsad saajad.

54 Aluminios Cortizo nõustub Hispaania Kuningriigi, Lico Leasingu, PYMARi ja Bankia jt argumentidega.

– Euroopa Kohtu hinnang

55 Tuleb meenutada, et maksusoodustuse valikulisuse tõendamiseks ei ole vaja, et riigi pädevatel ametiasutustel oleks kaalutusõigus seda määrata. Siiski võib sellise õiguse olemasolu võimaldada neil ametiasutustel soosida teatud ettevõtjaid või tootmisi teiste arvel ja seega tõendada ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses abi olemasolu (vt selle kohta 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus Hispaania vs. komisjon, C?501/00, EU:C:2004:438, punkt 121). Olukord on selline eelkõige siis, kui pädevatel ametiasutustel on kaalutusõigus määrata kindlaks abisaajad ja

meetme tingimused maksusüsteemiga mitteseotud kriteeriumide alusel. Seevastu ei saa lugeda valikuliseks loasüsteemi, milles pädevatel ametiasutustel on üksnes kaalutusõigus, mis on piiratud objektiivsete kriteeriumidega, mis ei ole asjasse puutuvate õigusnormidega kehtestatud maksusüsteemile võõrad (vt selle kohta 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus P, C?6/12, EU:C:2013:525, punktid 26 ja 27).

56 Et asuda siinses asjas seisukohale, et komisjon oli ekslikult vaidlusaluse otsuse põhjenduses 156 leidnud, et Hispaania süsteemist tervikuna tulenevad eelised olid valikulised, kuna need sõltusid maksuametile antud kaalutusõigusest, järeltas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 158, et vaatamata väidetavaid kaalutusõiguse elemente sisaldava loasüsteemi olemasolule on need soodustused avatud samadel tingimustel kõigile investoritele, kes otsustavad osaleda Hispaania süsteemi tehingutes, mille eesmärk on laevade rahastamine, tehes seda osaluse ostmisega pankade poolt asutatud majandushuviühingutes.

57 Olles selle kohtuotsuse punktis 159 esile tõstnud, et ennetähtaegse amortisatsiooni loa saamiseks ette nähtud tingimused puudutavad *de iure* üksnes selle vara omadusi, mida võib enne tähtaega amortiseerida; et komisjon oli märkinud vaidlusaluses otsuses, et kaalutusõiguse kasutamine viis selleni, et maksuhaldur nõustus ennetähtaegse amortisatsiooniga üksnes teatud vara kategooria puhul, ja et kõnealuste eeliste andmisest ei olnud keeldutud ühegi Hispaania süsteemi tehingu puhul, leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 160 ja 162, et isegi kui see oleks tõendatud, oleks see kaalutusõigus viinud *de iure* ja *de facto* üksnes selleni, et määratleda tehingu tüüp, millele võib kohaldada kõnealuseid maksusoodustusi, st Hispaania süsteemi tehingud, mille eesmärk on rahastada laevade ostmist, välistades muu vara omandamise, ja et sellegipoolest oli nendes tehingutes osalemise ja eeliste saamise võimalus avatud kõigile ettevõtjatele. Ta järeltas sellest, et loasüsteemi olemasolu ei saanud siinses asjas muuta valikuliseks neid eeliseid, mida investorid said.

58 Tuleb märkida, et need kaalutlused tuginevad ekslikule eeldusele, et kõnealustest maksumeetmetest tulenevate soodustuste saajaks sai lugeda üksnes investoreid, mitte aga majandushuviühinguid, mistõttu tuli valikulise tingimust hinnata üksnes investorite, mitte aga majandushuviühingute seisukohast. Kuna Üldkohus ei analüüsinud, kas TRLIS artikli 48 lõikes 4 ja artikli 115 lõikes 11 ning RIS artiklis 49 sätestatud ennetähtaegse amortisatsiooni loasüsteem andis maksuhaldurile kaalutusõiguse, mis soosib Hispaania süsteemis osalevate majandushuviühingute tegevust või mille tagajärg on sellist tegevust soosida, siis on Üldkohus õigusnormi rikkunud.

59 Seega tuleb esimese väite teise osaga nõustuda.

Esimese väite kolmas osa

– Poolte argumendid

60 Esimese väite kolmandas osas heidab komisjon Üldkohtule ette, et viimane järeltas vaidlustatud kohtuotsuse punktides 139–155, tuginedes 7. novembri 2014. aasta kohtuotsusele Banco Santander ja Santusa vs. komisjon (T?399/11, EU:T:2014:938) ja 7. novembri 2014. aasta kohtuotsusele Autogrill España vs. komisjon (T?219/10, EU:T:2014:939), et asjaolu, et maksusoodustused anti investeringute tõttu teatud kindlasse varasse, välistades muu vara või muud tüüpi investeringud, ei muuda neid soodustusi investorite suhtes valikuliseks, kuna selline tehing on avatud kõigile ettevõtjatele. Kuna aga Euroopa Kohus tühistas need kohtuotsused oma 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsusega komisjon vs. World Duty Free Group jt (C?20/15 P ja C?21/15 P, EU:C:2016:981), siis lükkas ta selle teesi tagasi. Lisaks olevat Üldkohus kohtupraktikat ekslikult analüüsinud.

61 Hispaania Kuningriik leiab, et komisjon jättis täpsustamata, et kuigi Üldkohus võttis arvesse 7. novembri 2014. aasta kohtuotsust Banco Santander ja Santusa vs. komisjon (T?399/11, EU:T:2014:938) ning 7. novembri 2014. aasta kohtuotsust Autogrill España vs. komisjon (T?219/10, EU:T:2014:939), märkis see kohus siiski otsesõnu, et ta teeb otsuse olemasoleva kohtupraktika raames, ning järgis maksustamise valdkonnas välja kujunenud kohtupraktikat. Viimastest nähtub, et maksukord ei ole valikuline, kui sellest saavad eristusteta kasu kõik ettevõtjad. Siinses asjas ei tuvastanud komisjon ühte ettevõtjate kategooriat, keda erandiga soositi, ega tingimusi, mille alusel võrrelda neid ettevõtjaid ja selliseid, kellele soodustust ei kohaldata.

62 Lico Leasing ja PYMAR väidavad, et kuna kõnealused maksumeedmed ei olnud valikulised, sest kõik ettevõtjad eristusteta võisid majandushuviühingutesse investeerida ja neist investeeringutest kasu saada, siis ei ole Üldkohus teinud viga, kui ta sellel alusel lükkas tagasi väite, et Hispaania süsteemi raames investorite saadud eelised on valikulised. Seda hinnangut ei sea kahtluse alla 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. World Duty Free Group jt (C?20/15 P ja C?21/15 P, EU:C:2016:981), kuna Hispaania süsteemis ei esine erandit, mis soodustab teatud maksukohustuslasi, mitte aga teisi, kes on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, arvestades võrdlusaluseks olevat maksusüsteemi, ega esine ka diskrimineerimist erinevate investorite kategooriate vahel, sest Hispaania süsteem on pelgalt kõigile kättesaadav vahend maksualaseks optimeerimiseks. Lisaks ei sisalda vaidlusalune otsus ühtegi põhjendust tõendite kohta, mis on vajalikud, et kohaldada selles kohtuotsuses kuulutatud kriteeriume, eelkõige selliseid, mis võimaldavad võrdlusraamistiku kindlaks määrata.

63 Bankia jt väidavad, et vaidlustatud kohtuotsusest ilmneb, et komisjon ise eristas siinset kohtuasja sellest, milles tehti 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. World Duty Free Group jt (C?20/15 P ja C?21/15 P, EU:C:2016:981), kinnitades, et Hispaania süsteemist tulenevaid eeliseid anti investoritele mitte seetõttu, et nad olid teinud lihtsaid investeeringuid, vaid seetõttu, et nad teostasid majandushuviühingu vahendusel teatud majandustegevust. Erinevalt viimati nimetatud kohtuasjast ei soosi igal juhul kõnealused maksumeedmed üksusi, kes on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras teiste ettevõtjatega, kuna komisjon seda ei tõendanud ega isegi määratlenud võrdlusraamistikku.

– *Euroopa Kohtu hinnang*

64 Vaidlustatud kohtuotsuse punktides 130 ja 132 nähtub, et Hispaania Kuningriik, Lico Leasing ja PYMAR märkisid, et võimalus osaleda Hispaania süsteemi struktuurides ja seega saada sellest tulenevaid eeliseid oli avatud kõigile investoritele, kes tegutsesid mis tahes majandusvaldkonnas, ilma ühegi eeltingimuse või piiranguta, nii et investorite saadud eeliseid ei saa lugeda valikuliseks eelkõige 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa vs. komisjon (T?399/11, EU:T:2014:938) ning 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuse Autogrill España vs. komisjon (T?219/10, EU:T:2014:939) alusel, komisjon aga väitis, et kõnealused maksumeedmed olid investorite suhtes valikulised, kuna majandushuviühingute vahendusel üksnes teatud tüüpi investeeringut tegevd ettevõtjad said neist kasu, samas kui sarnaseid investeeringuid teiste tehingute raames tegevd investorid ei saanud sellest kasu.

65 Et lükata vaidlustatud kohtuotsuse punktis 144 tagasi see komisjoni argument, viitas Üldkohus selle kohtuotsuse punktides 139–143 7. novembri 2014. aasta kohtuotsusele Banco Santander ja Santusa vs. komisjon (T?399/11, EU:T:2014:938) ning 7. novembri 2014. aasta kohtuotsusele Autogrill España vs. komisjon (T?219/10, EU:T:2014:939), ning olles märkinud, et kuna nende kohtuotsuste aluseks olnud asjades kohaldati kõnealuseid maksusoodustusi kõigile ettevõtjatele, kes olid teatud tüüpi tehingu teinud, mida võisid samadel tingimustel teha kõik ettevõtjad ilma eristusteta, siis järeldas Üldkohus, et sarnaselt nende kohtuasjadega ei muuda

asjaolu, et eeliseid anti investeringu tõttu kindla vara ostmisse, välistades muud tüüpi vara ostmise, neid investorite suhtes valikuliseks, kuna seda tehingut võisid teha kõik ettevõtjad.

66 Analüüsid seejärel vaidlustatud kohtuotsuse punktides 146–154 19. septembri 2000. aasta kohtuotsust Saksamaa vs. komisjon (C?156/98, EU:C:2000:467) ja Üldkohtu praktikat, järeltas see kohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 148 ja 150, et sellest tuleneb, et kui eelis antakse samadel tingimustel kõigile ettevõtjatele teatud investeringu teostamise alusel, mis on avatud kõigile ettevõtjatele, siis on see nende ettevõtjate suhtes üldist laadi ega kujuta endast riigiabi, mis annab neile eelise. Ta järeltas selle kohtuotsuse punktis 155, et eelist, mille said investorid, kes osalesid Hispaania süsteemi tehingutes, ei saa lugeda valikuliseks põhjusel, et seda kohaldati üksnes ettevõtjatele, kes teostasid majandushuviühingu vahendusel seda konkreetset tüüpi investeringut.

67 Sellega seoses tuleb märkida, et Üldkohtus toimunud menetluse käigus komisjoni esitatud kaitseväite analüüs tugineb vaidlustatud kohtuotsuses ekslikule eeldusele, et kõnealustest maksumeetmetest tulenevate soodustuste saajateks sai lugeda üksnes investoreid, mitte aga majandushuviühinguid, mistõttu tuli valikulisuse tingimust hinnata üksnes investorite seisukohast, mitte aga majandushuviühingute seisukohast.

68 Pealegi otsustas Euroopa Kohus 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsuses komisjon vs. World Duty Free Group jt (C?20/15 P ja C?21/15 P, EU:C:2016:981), et 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa vs. komisjon (T?399/11, EU:T:2014:938) ning 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuse Autogrill España vs. komisjon (T?219/10, EU:T:2014:939) arutluskäik, mille kohaselt erandi tegemine komisjoni poolt kindlaks tehtud võrdlusbaasist ei võimalda iseenesest tuvastada, et vaidlustatud meede soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“, kuna meede oli *a priori* kõigile ettevõtjatele kättesaadav ega olnud suunatud konkreetsele ettevõtjate kategooriale, keda meede ainsana soodustab, vaid majandustehingute kategooriale, tugines ELTL artikli 107 lõikes 1 sätestatud valikulisuse tingimuse ekslikule kohaldamisele.

69 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsuse komisjon vs. World Duty Free Group jt (C?20/15 P ja C?21/15 P, EU:C:2016:981) punktis 67 meenutas Euroopa Kohus nimelt, et sellise üldkohaldatavat maksusoodustust andva riigisisese meetme puhul on valikulisuse tingimus täidetud, kui komisjon suudab tõendada, et meede kaldub kõrvale asjaomases liikmesriigis kohaldatavast üldisest või „tavapärasest“ maksustamissüsteemist ning selle konkreetset tagajärjed toovad kaasa ettevõtjate erineva kohtlemise, samas kui maksusoodustust saavad ettevõtjad ja ettevõtjad, kes seda ei saa, on selle liikmesriigi maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. Nimetatud kohtuotsuse punktides 70 ja 71 täpsustas Euroopa Kohus, et täiendavat nõuet tuvastada ettevõtjate erikategooria, keda kõnealune meede ainsana soodustab ja keda saab eristada ühiste eriomaste tunnuste põhjal, ei saa siiski tuletada Euroopa Kohtu praktikast.

70 Lisaks meenutas Euroopa Kohus 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsuse komisjon vs. World Duty Free Group jt (C?20/15 P ja C?21/15 P, EU:C:2016:981) punktides 80 ja 81, et sellest, et ettevõtjad, kellele meedet kohaldatakse, kuuluvad erinevatesse tegevusvaldkondadesse, ei piisa asjaomase meetme valikulisuse kahtluse alla seadmiseks, ning otsustas, et selle meetme võimalikku valikulisust ei sea sugugi kahtluse alla asjaolu, et meetmest tuleneva maksusoodustuse saamise peamine tingimus on majandustehing, täpsemalt puhtalt rahaline tehing, mis on sõltumatu soodustust saavate ettevõtjate tegevusalast.

71 Sellest tuleneb, et Üldkohus on õigusnormi rikkunud, kui ta komisjoni poolt oma kaitseks esitatud väite tagasi lükkamiseks otsustas, et Hispaania süsteemi alusel tehingutes osalenud investorite saadud eeliseid ei saa lugeda valikuliseks, kuna need tehingud olid samadel tingimustel

avatud kõigile ettevõtjatele eristusteta, uurimata, kas komisjon oli tõendanud, et kõnealused maksumeetmed tekitasid oma konkreetsete tagajärgede tõttu ettevõtjate erineva kohtlemise, ehkki maksusoodustusi saanud ettevõtjad ja need, kellele neid soodustusi ei kohaldatud, olid nimetatud maksukorra eesmärki arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

72 Järelikult tuleb esimese väite kolmanda osaga nõustuda.

Esimese väite esimese osa teine etteheide ja teine väide

Poolte argumendid

73 Esimese väite esimese osa teise etteheite põhjenduseks väidab komisjon, et Üldkohus rikkus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 169–177 ELTL artiklit 296, kui ta leidis, et vaidlusaluses otsuses puuduvad põhjendused või põhjendused on vastuolulised. Nimelt leiab majandushuviühingu ja tema liikmete poolt moodustatud majandusüksuse idee tervest vaidlusalusest otsusest ja selles järgitud arutluskäik kõnealustest maksumeetmetest tulenevate eeliste valikulisuse kohta tugineb ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses mõistele „ettevõtja“. Ehkki Üldkohus tunnistas, et nimetatud otsuses iseloomustati kõnealuste maksumeetmete valikulisust järelausega, et need soosisid teatud tegevust, piirdus ta seejärel siiski majandushuviühinguid ja nende liikmeid lahutades üksnes investorite poolt saadud eeliste hindamisega.

74 Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 175 esitatud Üldkohtu kinnitused vaidlusaluse otsuse põhjenduse 28 kohta moonutavad selle sisu, omistades sellele vastuolusid, mida seal ei ole. Nimelt määratles komisjon nimetatud põhjenduses majandushuviühingute liikmed „investoriteks“, kuid seal ei olnud mingit hinnangut, mis oleks vastuolus mõne muu hinnanguga, vaid komisjon üksnes kordas teatud huvitatud isikute argumente ja tegi terminoloogilise valiku, mis ei muuda majandushuviühingu olemust.

75 Oma teise väite põhjenduseks viitab komisjon õigusnormi rikkumisele seoses põhjendamiskohustusega ning vaidlusaluse otsuse moonutamisele, mis oli toimunud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 198–208. Üldkohus leidis, et juhtumi eripärased asjaolud nõuavad selle otsuse tugevamat põhjendust seoses konkurentsi moonutamise ja kaubanduse mõjutamise riskiga, samas kui erinevalt tema viidatud kohtuasjast, milles tehti 30. aprilli 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Itaalia ja Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272), ei ole siinses asjas ühtegi uut ja erakorralist asjaolu, mis sellise põhjenduse vajalikuks muudaks. Eelkõige ei ole mingit kahtlust, et kõnealuste maksumeetmete tagajärg on äriühingu tulumaksule allutatud maksubaasi otsene vähendamine; et majandushuviühingud ja nende liikmed tegutsevad Euroopa liberaliseeritud turgudel, millel nad konkureerivad teiste ettevõtjatega; ja et nendest meetmetest tulenevate eeliste summad ei ole sugugi väikesed.

76 Üldkohus järeldas ekslikult, et vaidlusalune otsus ei olnud piisavalt põhjendatud seoses konkurentsi moonutamise riski olemasoluga turul, kus tegutsesid majandushuviühingud, kuna selles otsuses ei selgitatud põhjusi, miks majandushuviühingud ja nende liikmed moodustasid ühe majandusüksuse. Nimelt sõltumatult sellest on viidatud turul konkurentsi moonutamise esinemine piisav, et tõendada, et ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamise see tingimus on täidetud.

77 Hispaania Kuningriik märgib, et komisjon arendab oma teesi majandusüksusest, mis koosneb majandushuviühingutest ja nende liikmetest, esimest korda alles Üldkohtus. See tees on vastuolus majandushuviühingu olemusega, mis on üksnes instrument, mis võimaldab suunata maksusoodustusi. Lisaks, kui komisjon soovis vaidlusaluses otsuses viitega „majandushuviühing[utele] ja/või nende investor[itele]“ märkida, et need kujutavad endast ühte majandusüksust, siis oleks ta seda hinnangut pidanud piisavalt põhjendama. Samuti ei selgitata selles otsuses selgelt majandushuviühingute kuulumist kindlasse tegevusvaldkonda. Seetõttu

järeldas Üldkohus põhjendatult, et vaidlusalune otsus ei olnud piisavalt põhjendatud.

78 Vastupidi komisjoni kinnitustele ei nõudnud Üldkohus konkurentsi moonutamise ja kaubanduse mõjutamise riskiga seoses kõrgemat põhjendamise taset kui see, mida nõutakse kohtupraktikas, ning vaidlustatud kohtuotsuses esinev viide 30. aprilli 2009. aasta kohtuotsusele komisjon vs. Itaalia ja Wam (C?494/06 P, EU:C:2009:272) ei ole otsustav selles arutluskäigus, mille tagajärjel Üldkohus tegi järelduse vaidlusaluse otsuse põhjenduste kohta. Siiski esineb sarnasus nimetatud kohtuotsuse aluseks olnud asja ja käesoleva asja vahel. Lisaks, kuna komisjon ei tuvastanud ettevõtjate gruppi või kategooriat, kellele kõnealuseid maksumeetmeid kohaldati, siis ei saa Üldkohtule ette heita, et ta järeldas, et komisjon on rikkunud põhjendamiskohustust ka seoses konkurentsi moonutamise ja kaubanduse mõjutamisega, kuna esineb korrelatsioon eelise valikulisuse ja konkurentsi moonutamise vahel.

79 Lico Leasing ja PYMAR leiavad samuti, et isegi kui vaidlusaluses otsuses esineks tees majandushuviühingute ja nende liikmete moodustatud ühest majandusüksusest, ei puudu selles otsuses nimetatud küsimuses põhjendus, nagu Üldkohus oli teise võimalusena maininud. Samuti väidavad nad, et Üldkohus ei nõudnud tugevamat põhjendust seoses konkurentsi moonutamise ja kaubanduse mõjutamise riskiga, vaid järeldas, et selles küsimuses puudub põhjendus täielikult. Kuna tegemist on nimelt keerulise juhtumiga, kus komisjoni sõnul esineb konkurentsi moonutamine kahel eraldi tasandil, siis leiavad nad, et selle kohta oleks olnud hädavajalik esitada piisav põhjendus. Vaidlusaluses otsuses esitatud kinnitus, et kõnealustest maksumeetmetest tulenevate eeliste saajad tegutsevad kõigis majandusharudes ja need eelised tugevdavad nende seisundit oma vastaval turul, on aga üldine ega selgita, miks Hispaania süsteem võib konkreetselt tekitada konkurentsi moonutamise ja liikmesriikidevahelise kaubanduse mõjutamise riski. Mis puudutab laevapereta prahtimise ja laevade ostu-müügi turu mõjutamist, siis on vaidlusaluses otsuses mitu vastuolu ja ebakõla seoses majandushuviühingute tegevusega ja seega ka seoses kõnealuste maksumeetmete suutlikkusega tekitada konkurentsi moonutust ja mõjutada kaubandust.

80 Bankia jt leiavad, et majandushuviühingust ja tema liikmetest koosneva ühe majandusüksuse olemasolule viidati hilinemisega ning see ei ilmne vaidlusalusest otsusest, nii et Üldkohus on põhjendatult märkinud teise võimalusena, et selles otsuses puudub põhjendus. Selles konkreetses olukorras pidi komisjon esitama rohkem teavet, mis võimaldab mõista, kuidas eelised, mida said investorid (mitte aga mereveoettevõtjad või laevatehased), võisid kahjustada või ähvardada kahjustada konkurentsi ja mõjutada liikmesriikidevahelist kaubandust nendel turgudel, kus need investorid tegutsesid.

81 Aluminios Cortizo väidab, et komisjon ei märkinud vaidlusaluses otsuses põhjusi, miks ta ei hinnanud kõnealustest maksumeetmetest tulenevate eeliste valikulisust laevaehitusturul, mis oli ainus puudutatud turg. Lisaks ei olnud tema sõnul võimalik tuvastada mitte mingeid konkurentsi moonutusi, kuna investorid tegutsesid kõigis majandusvaldkondades, ning selline moonutamine saab esineda vaid valikulise meetme korral. Vaidlusalune otsus ei esitanud selle kohta selgitust, mistõttu Üldkohus tuvastas selles otsuses põhjenduse puudumise. Seevastu majandushuviühingud on üksnes finantsinstrumendid, mis tulenevad lepinguliste sätete pelgast rakendamisest, ning nad ei osale ühelgi turul, nii et ka sellel tasandil ei olnud võimalik tuvastada konkurentsi moonutamist.

Euroopa Kohtu hinnang

82 Üldkohus märkis vaidlustatud kohtuotsuse punktis 185, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab ELTL artikliga 296 nõutav põhjendus vastama asjaomase akti olemusele ning sellest peab selgelt ja ühemõtteliselt ilmnema akti andnud institutsiooni arutluskäik, nii et huvitatud isikutel oleks võimalik teada saada võetud meetme põhjusi ja liidu kohtul teostada kontrolli.

Põhjendustes ei tarvitse esitada kõiki asjaga seotud fakte ja õiguslikke üksikasju, kuna hinnates, kas akti põhjendused vastavad ELTL artikli 296 nõuetele, tuleb lisaks akti sõnastusele hinnata selle konteksti ning asjakohaste õigusnormide kogumit (vt eelkõige 6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal vs. komisjon, C?88/03, EU:C:2006:511, punkt 88, ja 2. detsembri 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Iirimaa jt, C?89/08 P, EU:C:2009:742, punkt 77).

83 Abimeetme määratlemise puhul nõuab see põhimõte, et oleks näidatud, miks komisjon leiab, et asjaomane meede kuulub ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalasse. Sellega seoses, isegi juhul, kui riigiabi andmise tingimustest lähtudes võib järeldada, et see abi võib mõjutada liikmesriikidevahelist kaubandust või kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, peab komisjon oma otsuse põhjendustes vähemalt need asjaolud ära tooma (6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal vs. komisjon, C?88/03, EU:C:2006:511, punkt 89, ja 30. aprilli 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Itaalia ja Wam, C?494/06 P, EU:C:2009:272, punkt 49).

84 Konkurentsi moonutamise tingimusega seoses meenutas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 188, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt abi, mille eesmärk on vabastada ettevõtja jooksva haldamise või tavakohase tegevuse käigus tavaliselt tekkivatest kuludest, moonutab põhimõtteliselt konkurentsitingimusi (19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Saksamaa vs. komisjon, C?156/98, EU:C:2000:467, punkt 30, ja 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus Heiser, C?172/03, EU:C:2005:130, punkt 55).

85 Mis puudutab kaubanduse mõjutamise tingimust, siis nagu meenutas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 191, ilmneb Euroopa Kohtu praktikast, et maksusoodustuse näol abi andmist liikmesriigi poolt teatavatele maksukohustuslastele tuleb pidada abiks, mis võib mõjutada seda kaubandust, ja järelikult abiks, mis vastab sellele tingimusele juhul, kui nimetatud maksukohustuslased tegelevad niisuguse kaubavahetuse alla kuuluva majandustegevusega või kui ei saa välistada, et nad konkureerivad teistes liikmesriikides asuvate ettevõtjatega (3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus Heiser, C?172/03, EU:C:2005:130, punkt 35, ja 30. aprilli 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Itaalia ja Wam, C?494/06 P, EU:C:2009:272, punkt 51). Lisaks, kui liikmesriigi antud abi tugevdab ettevõtja seisundit liidusiseses kaubanduses teiste konkureerivate ettevõtjate suhtes, tuleb asuda seisukohale, et abi viimaseid mõjutab (10. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Cassa di Risparmio di Firenze jt, C?222/04, EU:C:2006:8, punkt 141).

86 Vastavalt samuti väljakujunenud kohtupraktikale ei tule selleks, et riigisisest meedet „riigiabiks“ kvalifitseerida, tõendada abi tegelikku mõju liikmesriikidevahelisele kaubandusele ja tegelikku konkurentsi moonutust, vaid üksnes uurida, kas abi võib mõjutada seda kaubandust ja kahjustada konkurentsi (10. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Cassa di Risparmio di Firenze jt, C?222/04, EU:C:2006:8, punkt 140 ja seal viidatud kohtupraktika).

87 Kui Üldkohus üritas siinses asjas vaidlustatud kohtuotsuse punktides 169–173 kindlaks määrata, kas komisjoni analüüs kõnealuste maksumeetmete kohta võimaldas järeldada, et eelised, mida said investorid, mitte aga majandushuviühingud, täitsid valikulise tingimuse, siis järeldas ta, et vaidlusaluses otsuses käsitletud tegevust, mille suhtes neid meetmeid kohaldati, st laevade omandamine rendilepingute vahendusel ja eelkõige eesmärgiga neid laevapereta prahtida ja hiljem edasi müüa, viisid läbi majandushuviühingud, mis olid asutatud Hispaania süsteemi tarvis. Ta märkis, et kui komisjon järeldas, et investorite saadud eelised olid valikulised, kuna nad viisid seda tegevust läbi, pidi ta seetõttu vaidlustatud otsuses täpsustama, et majandushuviühingute tegevus vastas oma liikmete tegevusele või et seda tegevust võis neile liikmetele vähemalt omistada. Üldkohus märkis, et vaidlusaluses otsuses ei ole selle kohta ühtegi selgitust, et komisjon piirdus järeldusega, et kõnealused maksumeetmed annavad valikulise eelise majandushuviühingutele ja/või nende investoritele, esitamata ühtegi täiendavat täpsustust ja selgitamata eelkõige, miks võiks järeldada, et majandushuviühingute liikmed viivad läbi nende

ühingute majandustegevust, justkui oleks tegu ühe õigusliku või majandusliku üksusega.

88 Üldkohus märkis ka vaidlustatud kohtuotsuse punktis 174, et vaidlusaluse otsuse põhjenduses 172 esitatud kinnitus, et investorid on „majandushuviühingute kaudu tegevad turgudel, mis tegelevad laevapereta prahtimise ning merelaevade omandamise ja müügiga“, näib olevat vastuolus vaidlustatud otsuse teiste põhjendustega.

89 Seetõttu järeltas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 176 ja 177, et vaidlusaluse otsuse põhjenduses 157 esitatud järeltus, et Hispaania süsteem soosib majandushuviühingute tegevust, iseenesest ei suuda tõendada investorite saadud soodustuste valikulisust, ja et kui seda otsust tuleb mõista nii, et investorid viisid Hispaania süsteemi tarvis asutatud majandushuviühingute vahendusel läbi nende ühingute tegevusi, siis puuduvad selles otsuses põhjendused või on põhjendused selles punktis vastuolulised.

90 Lisaks leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 208, et komisjon on rikkunud põhjendamiskohustust, kui ta järeltas vaidlustatud otsuse põhjendustes 171–173, et kõnealused maksumeetmed võisid konkurentsi kahjustada ning mõjutada liikmesriikidevahelist kaubandust. Nii otsustamiseks leidis Üldkohus esiteks selle kohtuotsuse punktides 198–204 sisuliselt, et komisjoni järeltus, mille kohaselt investorid tegutsesid kõigis majandusharudes ja eelised kindlustasid nende seisundit vastavatel turgudel, oli ebapiisavalt põhjendatud, kuna tegu on üldise ulatusega kinnitusega, mida võib kohaldada mis tahes tüüpi riigi toetusele, kusjuures komisjon ei too välja ühtegi konkreetset asjaolu, mis seda järeltust selgitaks, samas kui selles otsuses esile toodud konkreetseid asjaolusid silmas pidades pidi ta esitama rohkem andmeid, mis võimaldaks mõista, kuidas eelised, mida said investorid, mitte aga mereveoettevõtjad või laevatehased, võisid moonutada või ähvardada moonutada konkurentsi ja mõjutada kaubandust neil turgudel, millel need investorid tegutsesid.

91 Teiseks järeltas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 205–207, et samuti ei vastanud põhjendamiskohustusele vaidlusaluse otsuse põhjenduses 172 esitatud järeltus, et majandushuviühingute kaudu tegutsevad investorid on Hispaania süsteemi hüvesid kasutavate tehingutega tegevad turgudel, mis tegelevad laevapereta prahtimise ning merelaevade omandamise ja müügiga, mis on samuti avatud kauplemisele ELi siseturul, kuna komisjon ei selgitanud selles otsuses, miks Hispaania süsteemi tarvis asutatud majandushuviühingud ja nende liikmed kujutasid endast ühte õiguslikku või majandusüksust, nii et majandushuviühingu tegevuse võis omistada tema liikmetele.

92 Sellega seoses tuleb märkida, et kõik need kaalutlused tuginevad eeldusele, et üksnes investoreid, mitte aga majandushuviühinguid, võib lugeda kõnealustest maksumeetmetest tulenevatest eelistest kasu saajaks ja et seega tuleb uurida, kas eelised, mille olid saanud investorid, mitte aga majandushuviühingud, olid laadilt valikulised, kas nad võisid moonutada konkurentsi ja mõjutada liikmesriikidevahelist kaubandust ning kas vaidlusalune otsus oli nende kriteeriumide analüüsi osas piisavalt põhjendatud. Nagu aga ilmneb apellatsioonkaebuse esimese väite esimese etteheite hindamisest, on see eeldus vale.

93 Lisaks, et hinnata, kas vaidlusalune otsus on piisavalt põhjendatud seoses kõnealustest maksumeetmetest tulenevate eeliste valikulisusega, konkurentsi moonutamisega ja liikmesriikidevahelise kaubanduse mõjutamisega, tuleb analüüsida selle otsuse kui terviku sisu.

94 Komisjon kirjeldas vaidlusaluse otsuse punktis 2.2 Hispaania süsteemi maksustruktuuri ning märkis selle otsuse põhjendustes 15–20, et Hispaania süsteemi eesmärk oli kohaldada teatud maksumeetmeid majandushuviühingutele ja nendes osalevatele investoritele. Ta selgitas, kuidas majandushuviühing sai maksusoodustusi kahes etapis tänu kõnealuste maksumeetmete kombinatsioonile, nagu on selgitatud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 9. Selle otsuse punktis

5.3.2.6 selgitas komisjon, et sellest tulenevad majanduslikud eelised vastasid eelistele, mida majandushuviühingud ei oleks saanud samade tehingutega seoses, kui nad oleks kohaldanud üksnes üldisi meetmeid, st maksusummal kokku hoitud intressid maksete tasumise edasilükkamisel ennetähtaegse amortisatsiooni alusel; maksmata maksude või kokku hoitud intresside summa maksete tasumise edasilükkamisel tonnažimaksuga maksustamise korra alusel; ja maksmata maksud kapitali kasvutulult, mis saadi laeva müümisel. Ta järeldas sama otsuse punktis 5.3.3, et Hispaania süsteem kujutas seega endast avalike vahendite kasutamist, mis toimus maksutulu vähenemise ja saamata jäänud intresside kujul.

95 Mis puudutab mereveoettevõtjaid ja laevatehaseid, siis märkis komisjon eeskätt vaidlusaluse otsuse põhjendustes 162 ja 167–170, et majanduslikus plaanis oli arvestatav osa majandushuviühingute saadud maksusoodustustest hinnasoodustuse kaudu üle kantud mereveoettevõtjatele, kuid et viimaste poolt ja kaudselt laevatehaste poolt saadud eelised ei olnud riigile omistatavad, kuna need tulenevad reast õiguslikest tehingutest eraõiguslike üksuste vahel.

96 Mis puudutab majandushuviühinguid ja „investoreid“, siis märkis komisjon tõesti vaidlusaluse otsuse põhjenduses 28, et „[k]una Hispaania süsteemi tehingutes osalevate majandushuviühingute liikmed käsitlevad ühinguid pigem investeerimisvahenditena kui võimalusena ühistegevuseks, osutatakse käesolevas otsuses neile kui investoritele“, ja ta ei järeldanud selles otsuses, et majandushuviühingud ja investorid moodustasid ühe majandusüksuse.

97 Siiski ei nähtu sellest põhjendusest ega kogu vaidlusalusest otsusest, et komisjon oleks väitnud, et majandushuviühingud olid üksnes investeerimisvahendid, ega seda, et need, keda ta määratles „investoriteks“, olid tema arvates midagi muud kui majandushuviühingute liikmed. Vastupidi, komisjon märkis vaidlusaluse otsuse põhjenduses 126, et kõnealused majandushuviühingud olid ELTL artikli 107 tähenduses ettevõtjad, ja selle otsuse põhjenduses 140, et nende maksualane läbipaistvus võimaldas lihtsalt erinevatel ettevõtjatel ühineda, et mis tahes investeeringut rahastada või majandustegevust teostada. Analüüsid kõnealustest maksumeetmetest tulenevate eeliste valikulisust selle otsuse punktis 5.3.2, eelkõige selle põhjenduses 161, kirjeldas ta majandushuviühinguid kui üksusi, kellele kohaldatakse kõnealuseid maksumeetmeid ja kes nendest kasu saavad, ning märkis selle otsuse põhjenduses 157, et need meetmed soosivad rendilepingute alusel laevade omandamist eelkõige laevapereta prahtimise ja edasimüümise eesmärgil, mida viivad läbi majandushuviühingud.

98 Komisjon viitas vaidlustatud otsuses korduvalt ja eelkõige põhjendustes 16, 17, 28, 29 ja 45 mõistele majandushuviühingute „maksualane läbipaistvus“, mille tagajärjel kanti nende liikmetele üle kõik kõnealustest maksumeetmetest tulenevad eelised. Niisiis märkis komisjon vaidlusaluse otsuse põhjenduses 166, et „[s]eoses maksu tasaarvelduse süsteemi tehingutega kannab riik valikulist eelist rahastades kõigepealt oma ressursid majandushuviühingule üle; m]ajandushuviühing kannab seejärel maksunduslikku läbipaistvust kasutades riigi ressursid üle oma investoritele“.

99 Just pärast kõigi nende asjaolude esitamist märkis komisjon, kui ta uuris vaidlusaluse otsuse põhjendustes 171–173 konkurentsi moonutamise ja kaubanduse mõjutamise tingimusi, et majandushuviühingute liikmed tegutsesid kõigis majandusvaldkondades, eelkõige nendes, mis on avatud liikmesriikidevahelisele kaubandusele, ja et pealegi on nad Hispaania süsteemi hüvesid kasutavate tehingutega tegevad laevapereta prahtimise ja laevade ostu-müügi turgudel, mis on samuti avatud liikmesriikidevahelisele kaubandusele, nii et Hispaania süsteemist tulenevad eelised tugevdavad nende seisundit nende vastavatel turgudel, mis omakorda moonutab konkurentsi või ähvardab seda moonutada. Ta järeldas, et majanduslikud eelised, millest saavad kasu majandushuviühingud ja nende investorid, võivad seega mõjutada liikmesriikidevahelist

kaubandust ja kahjustada konkurentsi siseturul.

100 Peale selle, et kaalutlus, mille kohaselt investorid tegutsevad majandushuviühingute vahendusel laevapereta prahtimise ja laevade ostu-müügi turul, ei ole vastuolus vaidlusaluse otsuse põhjendusega 28, ei ole see ka vastupidi sellele, mida märkis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 175, vastuolus selle otsuse põhjendusega 27, mille kohaselt on majandushuviühingud oma liikmetest eraldiseisvad juriidilised isikud.

101 Neist asjaoludest ilmneb, et komisjon esitas vaidlusaluses otsuses andmed, mis võimaldavad mõista põhjusi, mille alusel ta järeldas, et kõnealustest maksumeetmetest tulenevad eelised olid laadilt valikulised ja võisid mõjutada liikmesriikidevahelist kaubandust ja moonutada konkurentsi, ja et ta siinse juhtumi asjaolusid arvestades põhjendas seda otsust piisavalt ja ilma sellekohaste vastuoludeta, täites nii ELTL artikli 296 nõuded, nagu neid on täpsustatud käesoleva kohtuotsuse punktides 82–86 meenutatud kohtupraktikas.

102 Sellest tuleneb, et esimese väite esimese osa teise etteheite ning teise väitega tuleb nõustuda.

103 Seetõttu tuleb vaidlustatud kohtuotsus tühistada.

Kohtuasja tagasisuunamine Üldkohtusse

104 Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 61 esimese lõigu kohaselt võib Euroopa Kohus Üldkohtu otsuse tühistamise korral teha ise asja suhtes lõpliku kohtuotsuse, kui menetlusstaadium lubab, või suunata asja tagasi Üldkohtusse otsustamiseks.

105 Kuna käesoleval juhul analüüsis Üldkohus ainult ühte osa poolte väidetest, on Euroopa Kohus seisukohal, et kohtuasja menetlusstaadium ei võimalda otsuse tegemist. Seetõttu tuleb asi suunata tagasi Üldkohtusse otsustamiseks.

Kohtukulud

106 Kuna kohtuasi suunatakse tagasi Üldkohtusse, tehakse kohtukulude osas otsus hiljem.

107 Euroopa Kohtu kodukorra artikli 140 lõike 3 alusel, mida sama kodukorra artikli 184 lõike 1 alusel kohaldatakse apellatsioonkaebuste lahendamisel, kannavad apellatsioonimenetluse astunud Bankia jt ja Aluminios Cortizo ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

- 1. Tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Hispaania jt vs. komisjon (T?515/13 ja T?719/13, EU:T:2015:1004).**
- 2. Suunata asi tagasi Euroopa Liidu Üldkohtusse.**
- 3. Otsustada kohtukulude kandmine edaspidi.**
- 4. Bankia SA, Asociación Española de Banca, Unicaja Banco SA, Liberbank SA, Banco de Sabadell SA, Banco Gallego SA, Catalunya Banc SA, Caixabank SA, Banco de Santander SA, Santander Investment SA, Naviera Séneca AIE, Industria de Diseño Textil SA, Naviera Nebulosa de Omega AIE, Banco Mare Nostrum SA, Abanca Corporación Bancaria SA, Ibercaja Banco SA, Banco Grupo Cajatres SAU, Naviera Bósforo AIE, Joyería Tous SA, Corporación Alimentaria Guissona SA, Naviera Muriola AIE, Poal Investments XXI SL, Poal Investments XXII SL, Naviera Cabo Vilaboa C?1658 AIE, Naviera Cabo Domaio C?1659 AIE, Caamaño Sistemas Metálicos SL, Blumaq SA, Grupo Ibérica de Congelados SA, RNB SL, Inversiones Antaviana SL, Banco de Caja España de Inversiones, Salamanca y**

Soria SAU, Banco de Albacete SA, Bodegas Muga SL ja Aluminios Cortizo SAU kannavad ise oma kohtukulud.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hispaania.