Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
GIOVANNI PITRUZZELLA
esitatud 15. oktoobril 2020 [1]

Kohtuasi C-362/19 P

Euroopa Komisjon
versus

Fútbol Club Barcelona

Apellatsioonkaebus – Riigiabi – Teatavatele professionaalsetele jalgpalliklubidele antud abi – ELTL artikli 107 lõige 1 – Mõiste „eelis“ – Abikava – Tulumaksu eelismäär, mida kohaldatakse ainult klubidele, kellel on õigus tegutseda mittetulundusühenduse vormis – Ebasoodsam maksuvähendus – Mõju

1. Käesoleva kohtuasja keskmes on Euroopa Komisjoni esitatud apellatsioonkaebus, milles kõnealune institutsioon palub Euroopa Kohtul tühistada Üldkohtu 26. veebruari 2019. aasta otsuse Fútbol Club Barcelona *vs*. komisjon (T-865/16, EU:T:2019:113), milles Euroopa Liidu Üldkohus rahuldas Fútbol Club Barcelona (edaspidi „FC Barcelona“) esitatud nõude tühistada 4. juuli 2016. aasta otsus (EL) 2016/2391 riigiabi nr SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN), mida Hispaania on andnud teatavatele jalgpalliklubidele [2] (edaspidi „vaidlusalune otsus“).

2. Üldkohus kritiseeris vaidlustatud kohtuotsuses komisjoni sisuliselt seetõttu, et viimane ei kontrollinud neile jalgpalliklubidele, keda ta pidas riigiabi saajateks, kohaldatava maksustamiskorra analüüsi raames piisavalt kõnealuse korraga ette nähtud erakorralise tulu reinvesteerimise maksuvähenduse ulatust, selleks, et määrata kindlaks, kas oli antud eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Samuti kritiseeris Üldkohus komisjoni, sest viimane ei nõudnud uurimismenetluse käigus selle kohta piisavat teavet.

3. Euroopa Kohtul on käesoleva kohtuasja raames võimalik selgitada, millise analüüsi komisjon peab läbi viima ja milliseid asjaolusid arvestama, et teha kindlaks eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, eelkõige erandlike maksustamiskordade puhul, mis näevad ette tulumaksu eelismäära neile, kellele seda korda kohaldatakse.

I. Vaidluse taust

4. 15. oktoobri 1990. aasta seadus 10/1990 spordi kohta (Ley 10/1990 del Deporte, edaspidi „seadus 10/1990“) [3] kohustas kõiki Hispaania professionaalseid spordiklubisid muutma oma õiguslikku vormi spordiga seotud piiratud vastutusega äriühinguteks (*sociedades anónimas deportivas*, edaspidi „SAD“). Seaduse eesmärk oli julgustada klubide tegevuse vastutustundlikumat juhtimist, muutes nende õiguslikku vormi.

1 Algkeel: itaalia.

2 ELT 2016, L 357, lk 1.

3 *BOE* n 249, 17.10.1990, lk 30397.

5. Seaduse 10/1990 seitsmes lisasäte nägi siiski ette erandi professionaalsetele spordiklubidele, kes olid seaduse vastuvõtmisele eelnenud aastatel kasumit teeninud. Selles erandis sätestati, et viidatud klubid võisid jätkata tegevust spordiklubi vormis. Ainsatena kuulusid kõnealuse erandi kohaldamisalasse hageja Fútbol Club Barcelona ning veel kolm professionaalset jalgpalliklubi (Club Atlético Osasuna, Athletic Club ja Real Madrid Club de Fútbol, edaspidi „Real Madrid"); kõik neli kasutasid seda võimalust.

6. Erinevalt SADidest on spordiklubid mittetulundusühendused, kelle tulule kohaldati selle alusel tulumaksu eelismäära. See määr oli kuni 2016. aastani madalam kui SADidele kohaldatav määr.

7. 18. detsembri 2013. aasta kirjas teatas Euroopa Komisjon Hispaania Kuningriigile oma otsusest algatada ELTL artikli 108 lõikes 2 ette nähtud menetlus seoses võimaliku maksualase eeliskohtlemisega, mida said mittetulundusühenduste maksustamiskorrale alluvad neli professionaalset jalgpalliklubi võrreldes nendega, kellele kohaldatakse SADide maksustamiskorda.

8. Komisjon järeldas vaidlusaluses otsuses, et Hispaania Kuningriik oli seadusega 10/1990 ebaseaduslikult kehtestanud ettevõtte tulumaksu sooduskorra vormis abi teatavate jalgpalliklubide, eelkõige FC Barcelona, Club Atlético Osasuna, Athletic Club'i ja Real Madridi kasuks, rikkudes ELTL artikli 108 lõiget 3.[4] Komisjon järeldas ühtlasi, et see kord ei olnud kokkusobiv siseturuga, ja kohustas seetõttu Hispaania Kuningriiki seda lõpetama ning nõudma meetme adressaatidelt tagasi vahe nende makstud ettevõtte tulumaksu ja selle ettevõtte tulumaksu vahel, mida oleks neile kohaldatud, kui nad oleksid alates 2000. aastast tegutsenud SAD õiguslikus vormis, välja arvatud eelkõige olukorrad, kus tegu on vähese tähtsusega abiga.[5]

II. Menetlus Üldkohtus ja vaidlustatud kohtuotsus

9. Hagiavaldusega, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 7. detsembril 2016, esitas FC Barcelona hagi vaidlusaluse otsuse tühistamiseks, mille põhjenduseks ta esitas viis väidet.

10. Üldkohus lükkas vaidlustatud kohtuotsuses esiteks tagasi FC Barcelona esitatud esimese väite,[6] nõustudes aga teise väitega, mis puudutas ühest küljest ELTL artikli 107 lõiget 1 rikkuvat hindamisviga seoses eelise olemasoluga käesolevas olukorras, ja teisest küljest hea halduse põhimõtte rikkumist selle eelise olemasolu hindamisel.

11. Üldkohus leidis selle kohta kõigepealt, et hindamaks seda, kas seadusega 10/1990 kehtestatud meede võib anda eelise, tuleb mittetulundusühenduste maksustamiskorra erinevaid osasid hinnata koos, kuivõrd need moodustavad *lahutamatu terviku*, mida seadus 10/1990 muutis üksnes seoses selle isikulise kohaldamisalaga.[7]

12. Üldkohus märkis, et tuleb analüüsida, kas komisjon on vaidlusaluses otsuses piisavalt tõendanud, et mittetulundusühenduste maksustamiskord tervikuna võis panna üksused, kellele seda kohaldatakse, soodsamasse olukorda kui siis, kui nad oleksid tegutsenud SAD õiguslikus vormis.[8]

4 Vaidlusaluse otsuse artikkel 1.

5 Vt vaidlusaluse otsuse artikkel 2 ja artikli 4 lõiked 1 ja 4.

6 FC Barcelona esitatud esimene väide käsitles seda, et on rikutud ELTL artiklit 49 koostoimes ELTL artiklitega 107 ja 108 ning Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklit 16. Vt vaidlustatud kohtuotsuse punktid 25–37.

7 Vt vaidlustatud kohtuotsuse punkt 53 (kohtujuristi kursiiv).

8 Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 54.

13. Üldkohus leidis eelkõige, et vaidlusaluse korra kohaldamisalas olevale neljale klubile kohaldati kõnealusel perioodil SAD õiguslikus vormis tegutsevate klubidega võrreldes soodsamat nominaalset maksumäära.[9] Üldkohus märkis siiski lisaks, et Real Madrid oli haldusmenetluses tõendanud, et erakorralise tulu reinvesteerimise maksuvähendus oli SADide puhul kõrgem kui mittetulundusühenduste puhul ja see mahaarvamine võis asjaoludest olenevalt olla väga suur.[10]

14. Üldkohus märkis, et komisjon oli vaidlusaluses otsuses siiski välistanud, et eelis, mis tuli SADidele kohaldatava maksuvähenduse kõige kõrgemast määrast, tasakaalustab soodsa maksumäära, mida kohaldatakse mittetulundusühendustele, kuna esiteks ei ole tõendatud, et see maksuvähenduste süsteem „oleks põhimõtteliselt ja pikemas perspektiivis palju kasulikum“, ja teiseks, et maksuvähendust antakse „vaid kindlatel tingimustel, mida ei kohaldata pidevalt“.[11]

15. Üldkohus järeldas selles kontekstis, et komisjon, kellel oli kohustus tõendada eelise olemasolu, mis tuleneb mittetulundusühenduste maksustamiskorrast, mille erinevaid osasid ei saa kõnealuses asjas üksteisest eraldada, ei saanud järeldada, et selline eelis esineb, ilma et ta tõendaks, et maksuvähenduste ülempiir, mis on mittetulundusühenduste puhul madalamal tasemel kui SADide puhul, ei kompenseerinud eelist, mis saadi madalamast nominaalsest maksumäärast.[12] Üldkohus märkis, et komisjon võis sellega seoses haldusmenetluse raames temal lasuvate uurimiskohustuste piire arvestades küsida teavet, mis näis asjasse puutuv, et ta saaks seda hinnangut anda.[13]

16. Üldkohus märkis, et järeldusest maksuvähendusest saadava eelise tingimuslikkuse kohta ei piisa selleks, et tõendada eelise olemasolu. Selle kohta leidis ta esiteks, et maksuvähendus võib iseenesest kujutada endast abi, mis vaatamata tingimuslikkusele võib põhjendada seda, et seda võetakse arvesse eelise olemasolu hindamisel. Teiseks, kuna vaidlusaluses otsuses puudub analüüs maksuvähenduste edasikandmise võimaluse kohta, siis ei ole hinnangut selle maksumehhanismi tagajärgede võimalikule tasandumisele aja jooksul, mis võiks kompenseerida väidetavalt mitte„pidevat“ laadi, mille komisjon tuvastas.[14]

17. Eeltoodud põhjendustel tuvastas Üldkohus, et komisjon ei olnud piisavalt tõendanud, et vaidlustatud meede andis meetme adressaatidele eelise.

18. Sellest tulenevalt tühistas Üldkohus vaidlusaluse otsuse ega analüüsinud muid argumente ja väiteid, mille FC Barcelona esitas hagi põhjenduseks.

III. Poolte nõuded

19. Komisjon palub oma apellatsioonkaebuses Euroopa Kohtul tühistada Üldkohtu otsuse, suunata asi tagasi Üldkohtule ja teha kohtukulude osas otsus hiljem.

20. FC Barcelona ja Hispaania Kuningriik paluvad jätta Euroopa Kohtul komisjoni apellatsioonkaebus rahuldamata ja jätta kohtukulud komisjoni kanda.

9 Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 55.

10 Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 57.

11 Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 58 seoses vaidlusaluse otsuse põhjendusega 68.

12 Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 59.

13 *Ibidem.*

14 Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 60.

IV. Apellatsioonkaebuste analüüs

A. Poolte argumentide lühikokkuvõte

21. Komisjon esitab oma apellatsioonkaebuse põhjenduseks ainsa väite, mis puudutab ELTL artikli 107 lõike 1 rikkumist. See väide koosneb kahest osast.

22. Esimeses osas väidab komisjon, et Üldkohus rikkus õigusnorme, kui ta hindas, millise kontrolli komisjon peab läbi viima, et teha kindlaks, kas teatav maksustamiskord annab eelise neile, kellele seda kohaldatakse. Komisjon heidab Üldkohtule ette, et Üldkohus pidas vajalikuks analüüsi mitte üksnes vaidlusaluse korra kriteeriumide (nagu tulumaksu eelismäär) kohta, mis oma laadilt asetavad meetmest kasu saaja soodsamasse olukorda võrreldes muude ettevõtjatega, kellele rakendatakse üldist korda, vaid ka analüüsi selle korra ebasoodsatest elementidest, mis sõltuvad korravälistest teguritest ja võivad igal majandusaastal muutuda (nagu erakorralise tulu reinvesteerimise maksuvähendus, mis sõltub nende ettevõtjate tehtud investeerimisotsustest, kellele seda kohaldatakse), ja seda ka juhul, kui need ebasoodsad elemendid on oma laadilt juhuslikud, ei ole võimelised eelist süstemaatiliselt neutraliseerima ja need ei ole vaidlusaluse maksustamiskorra eelneva hindamise käigus ettenähtavad.

23. Komisjon väidab esiteks, et vastupidi Üldkohtu leitule [15] analüüsis vaidlusalune otsus ainult abikava, mitte individuaalset abi. Üldkohus tõlgendas valesti nii vaidlusalust otsust kui ka määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d. [16] Sellest tulenevalt võis komisjon kohtupraktika kohaselt piirduda maksustamiskorra üldiste omaduste analüüsiga, et tõendada, et riigiabi olemasolu kriteeriumid olid täidetud, ja ta ei pidanud meetme adressaadiks oleva iga klubi kohta eraldi analüüsima, kas kõnealune eelis tegelikult realiseerus. See konkreetne realiseerumine oleks tulnud kindlaks teha abi tagasinõudmise hetkel.

24. Teiseks väidab komisjon, et kohtupraktikast tuleneb, et kui ta analüüsib riigisisest meedet, mis võib olla riigiabi, peab ta lähtuma uuritava maksustamiskorra vastuvõtmise hetkest ja tegema *ex ante* hinnangu, et saaks teha kindlaks, kas selline kord võib anda eelise. Riigiabi kindlakstegemise eesmärgil ei tohiks võetud meedet, millest ei ole enne teavitatud, kohelda soodsamalt meetmest, millest on teatatud.

25. Sellest järeldub, et eelise olemasolu analüüsi jaoks on otsustav osa sellel, kas meede on võimeline andma eelise. Seega ei saa eelise olemasolu kohta hinnangu andmisel olla otsustav asjaolu, et hilisemate elementide põhjal on võimalik tõendada, et teataval arvul juhtudel eelis ei realiseerunud, veelgi enam siis, kui komisjon peab analüüsima abikava. Kui mingil majandusaastal tasakaalustavad asjaomasest korrast tulenevaid soodsaid tagajärgi täielikult ebasoodsad tagajärjed, ei ole eelis kõnealusel majandusaastal realiseerunud ja seega ei tule asjasse puutuvalt meetme adressaadilt konkreetsel majandusaastal saadud abi tagasi nõuda.

26. Nende põhimõtete kohaselt on teatavatele ettevõtjatele tulumaksu eelismäära kohaldamine eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, sest see võiks asetada need ettevõtjad otseselt või kaudselt soodsamasse olukorda. Kõnealune eelis realiseeruks iga kord, kui nad saavad kasumit, mida maksustatakse.

27. Komisjon tunnistab, et käesoleval juhul nägi mittetulundusühenduste maksustamiskord ettevõtte tulumaksu üldise korraga võrreldes ette väiksema maksuvähenduse erakorralise tulu reinvesteerimise korral. Mittetulundusühenduste maksustamiskorra soodsate ja ebasoodsate elementide vahelise seose hindamisel rikkus Üldkohus siiski õigusnormi. Kui teatav kord sisaldab ka mõnda ebasoodsat

15 Vt vaidlustatud kohtuotsuse punkti 69 lõpp.

16 Nõukogu 13. juuli 2015. aasta määrus (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 kohaldamiseks (ELT 2015, L 248, lk 9).

tingimust või elementi, mis realiseeruvad korraväliste asjaolude toimel ja erinevad sõltuvalt majandusaastast, siis ei saa selliseid elemente pidada elementideks, mis neutraliseerivad eelise, välja arvatud juhul, kui need ei oma kõnealuse eelisega seost, mis tagaks eelise neutraliseerimise igal majandusaastal. Komisjoni arvates ei ole käesoleval juhul sellega siiski tegemist.

28. Esiteks, kuigi maksumäär ja erakorralise tulu reinvesteerimise maksuvähenduse protsent on nii üldise maksustamiskorra kui ka mittetulundusühenduste erandkorra osa, sõltub maksuvähenduse summa igal juhul selle korra välisest asjaolust, millel ei ole maksumäära kohaldamisega ühtegi seost. See sõltub hoopis investeerimispoliitikast, mida iga klubi kindla majandusaasta jooksul seoses mängijate üleminekuga rakendab. Seega on tegemist juhusliku elemendiga, millel puudub seos eelisega, mis tuleneb tulumaksu eelismäära rakendamisest ning mille toimet saab mõõta üksnes hetkel, mil eelis igal majandusaastal realiseerub. Vastupidi Üldkohtu leitule ei ole seega võimalik hinnata seda elementi tulumaksu eelismäära rakendamisest lahutamatu osana, mis annab oma laadilt iseenesest eelise tulumaksu eelismäärast kasu saavatele klubidele.

29. Teiseks ei taga kõnealune kord, et selle kava ebasoodsad elemendid neutraliseerivad süstemaatiliselt sellest tulenevad eelised. Käesoleval juhul kohaldatakse maksumäära tuludele, samas kui maksuvähendus põhineb mõnede erakorraliste tulude reinvesteerimisel, mis saadakse konkreetselt jalgpalli valdkonnas peamiselt mängijate üleviimisest. Sellest tulenevalt ei ole selle kava kõnealused kaks elementi omavahel võrreldavad ega saa seega teineteist neutraliseerida.

30. Kolmandaks hinnataks eelise tegelikku realiseerumist iga majandusaasta kohta iga-aastase võlgnetava maksu raames ja seega varieeruks see tõenäoliselt aastate lõikes. Lisaks kuuluvad realiseerumise hulka maksukrediit, mida klubid võivad iga majandusaasta käigus saada, ja mida ei saa enne kindlaks määrata.

31. Komisjon leiab väite teises osas, et Üldkohus rikkus õigusnormi, tõlgendades valesti komisjonil lasuvat hoolsuskohustust ja eelise olemasolu tõendamise kohustust. Väidetavalt kritiseeris Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 59 komisjoni ekslikult selle eest, et komisjon ei küsinud teavet, mis oleks tal võimaldanud tõendada, et maksuvähenduste ülempiir, mis on mittetulundusühenduste puhul ebasoodsam kui SADide puhul, ei kompenseerinud eelist, mis saadi madalamast maksumäärast. Väite esimeses osas esitatud kaalutlustest tulenevalt ei olnud selline tõendamine vajalik. Üldkohus nõuab sisuliselt, et komisjon viiks läbi eelneva analüüsi andmete kohta, mis on meetme vastuvõtmisest hilisemad. Kõnealuse maksustamiskorra vastuvõtmise hetkel oli sisuliselt võimatu ette näha, milline koostoime on madalamal maksumääral ja mahaarvataval summal, mille aluseks on erakorralise tulu reinvesteerimise maksuvähendus. Samuti ei ole riigiabi kaudu saadud eelise olemasolu kindlakstegemiseks vajalik selline *ex post* analüüs eelise realiseerumise kohta, nagu seda nõuab Üldkohus. Järelikult soodustab Üldkohtu pakutud lahendus abikavasid, millest ei ole teatatud, võrreldes abikavadega, millest teatati.

32. Viimasena vaidlustab komisjon FC Barcelona seisukohad, milles viimane väidab, et teatud komisjoni tõstatatud argumendid on edutud. Komisjoni arvates viitab FC Barcelona neid küsimusi ja argumente edututeks kvalifitseerides tegelikult nende vastuvõetamatusele.

33. FC Barcelona väidab esmalt, et komisjoni apellatsioonkaebuses esitatud teatud argumendid ja elemendid on edutud. Esiteks tõstatab komisjon uusi asjaolusid ja esitab uusi tõendeid. Teiseks loeb komisjon tõendatuks selliseid faktilisi asjaolusid, mis vaidlustatud kohtuotsuses ümber lükati. Lisaks ei vasta tegelikkusele teatavad seisukohad, mille komisjon esitas vaidlusaluse otsuse kohta.

34. Komisjoni väite esimese osa kohta väidab FC Barcelona sisuliselt eelkõige, et kõnealune meede ei ole abikava, vaid koosneb neljale täpselt kindlaks määratud klubile antavast individuaalsest abist. Komisjon kirjeldas vaidlusaluses otsuses meedet, mis oli suunatud ainult neljale ühingule, täpsustades, et ühelegi muule klubile seda ei kohaldata.

35. FC Barcelona väidab seejärel, et mittetulundusühenduste maksustamiskorrast ei tulenenud kõnealusele neljale klubile ühtki eelist. Õiguslikust seisukohast on Hispaania maksusüsteemi eesmärgiks tagada neutraalne maksustamine ja seega tagada, et mittetulundusühendustele ja äriühingutele kohaldataks sama tegelikku maksumäära. Praktilisest seisukohast määrab eelise olemasolu meetme mõju, mitte selle õiguslik vorm, ja kohtupraktikast tulenevalt on vaja analüüsida kõiki asjaomase õiguskorra elemente, seega nii neid, mis annavad eelise, kui ka neid, mis seda kompenseerivad, samuti nende kumulatiivset mõju.

36. Käesolevas asjas mõjutas kohustus muuta oma õiguslik vorm SADiks mitte ainult maksumäära, vaid ka kohaldatavat maksuvähenduste määra. Järelikult oleks asjaomase riigisisese meetme nõuetekohaseks hindamiseks olnud vajalik arvestada mitte ainult kaudseid ja otseseid tõendeid, mille eesmärgiks oli riigiabi olemasolu kindlakstegemine, vaid ka neid, mis tõendasid selle puudumist. Järelikult tegi komisjon eelise olemasolu hindamisel kaks hindamisviga: esiteks keskendus ta nominaalsele maksumäärale, kuigi asjakohane oli tegelik maksumäär; teiseks, kui maksusüsteem – nagu käesoleval juhul – näeb ette maksukrediidi olemasolu, mille toime saab jaotada erinevate majandusaastate peale, siis oleks pidanud läbiviidud analüüs puudutama keskpikka ja pikka perspektiivi.

37. Mis puudutab komisjoni apellatsioonkaebuse väite teist osa, siis leiab FC Barcelona, et erapooletuse kohustuse ja hoolsuskohustuse kohaselt pidi komisjon analüüsima meetme kõiki mõjusid, kaasa arvatud neid, mis kompenseerisid või neutraliseerisid võimaliku eelise.

38. Esiteks ajab komisjon eelise olemasolu segamini riigiabi suuruse määramisega. Eelise mõiste on individuaalse abi ja abikavade puhul sama. Kohtupraktika ei luba komisjonil läbi viia osalist analüüsi meetme mõjude kohta, arvestades ainult mõjusid, mis loovad eelise (nagu nominaalne maksumäär), mitte aga neid, mis seda kompenseerivad (nagu maksuvähendused). Komisjon ei analüüsinud vaidlusaluses otsuses korra erinevaid üldiseid omadusi, nagu kohaldatavad maksuvähendused, nende maksuvähenduste tavapärasus asjaomasel turul või maksukrediidi olulisus.

39. Teiseks ei takista eelneva analüüsi läbiviimine maksuvähendustega arvestamist. Komisjonil on pädevus nõuda kõnealuselt liikmesriigilt meetme mõjuhinnangut või arvutusi selle mõju kohta eelmistel majandusaastatel. Võetud meetmete puhul, millest ei ole teatatud, saab arvestada seda, kuidas kava praktikas toimib. Igal juhul ei teostatud vaidlusaluses otsuses ühtki eelnevat analüüsi.

40. Kolmandaks väidab FC Barcelona, et komisjoni kohustusest viia haldusmenetlus läbi hoolikalt ja erapooletult, tuleneb, et ta kohustub võrdse põhjalikkusega hindama elemente, mis viitavad nii riigiabi olemasolule kui ka selle puudumisele. Seetõttu ei või komisjon keskenduda ainult elementidele, mis tõendavad abi olemasolu. Järelikult tuli tal kaaluda tegelikku maksumäära, võttes arvesse maksuvähendusi, mida rõhutati haldusmenetluse käigus.

41. Neljandaks rõhutab FC Barcelona, et komisjonil lasuv kohustus tõendada eelise olemasolu kohustab teda analüüsima meetme kumulatiivset mõju selle adressaatidele. Seega ei piisa ainult nominaalse maksumäära analüüsimisest. Lisaks ei ole sobiv tõend, mis põhineb üksnes nominaalsete maksumäärade võrdlusel, kuna maksustamiskord koosneb eeskirjade kogumist, mille hulka kuuluvad ka maksuvähendused, maksubaasi arvutamise reeglid ja maksuvabastused. Kui – nagu käesoleval juhul – komisjonile esitatakse kaudseid tõendeid, mis viitavad võimalikule eelise puudumisele, siis on komisjonil kohustus omandada vajalik teave, küsides seda asjaomaselt liikmesriigilt.

42. Hispaania Kuningriik märgib esmalt, et riigiabi kujutavate maksumeetmete laadi hindamisel tehtud vead võivad mõjutada aluslepingutes ette nähtud institutsionaalset tasakaalu, sest ELTL artikkel 107 ei anna komisjonile ettevõtte tulumaksu valdkonnas iseseisvat reguleerimispädevust. Maksumäär on maksustamist puudutava õiguskorra üks põhielemente ja kuulub maksuautonoomia hulka ning liikmesriikide pädevusse. Komisjoni mittepõhjalik analüüs kahjustab seega liikmesriikide pädevusi.

43. Hispaania Kuningriik peab ekslikuks arvata, et pelgalt erineva maksumäära olemasolu viitab riigiabi olemasolule. Olgugi, et maksumäär on iga maksumeetme põhielemente, ei piisa riigiabi olemasolu põhjendamiseks tuvastusest, et asjaomane maksustamiskord, mida enne analüüsiti, on võimeline andma iga-aastase eelise lihtsalt madalama maksumäära olemasolu tõttu, sõltumata analüüsist maksukrediidi kohaldamise või kohaldamata jätmise kohta. Sellise käsitlusviisi kohaldamine võimaldaks asuda seisukohale, et võimalik maksumäärade erinemine ettevõtjate vahel viitab eelise andmisele, mis oleks ekslik. Hispaania valitsuse meelest arvestab mõistlik riigisisene seadusandja maksumeedet kehtestades tagajärgedega, mis tulenevad nii maksumäära kui ka maksuvähenduste kohaldamisest. Seega ei saa maksuvähendusi pidada maksumäärade kehtestamise jaoks kõrvaliseks elemendiks ega ka juhuslikuks elemendiks, mis sõltub välistest asjaoludest.

44. Käesoleval juhul näitab erakorralise tulu reinvesteerimise maksuvähenduse analüüs pärast erinevaid õigusaktide muudatusi Hispaania maksuõiguses, et seadusandja on maksumäärade kehtestamisel arvestanud maksukohustust piiritlevate elementidega. Seega eksisteerib selge seos maksumäära kindlaksmääramise ja kohaldatava maksuvähendusmäära vahel, mida peetakse maksuvõla summa otsustavateks elementideks ja seeläbi omavahel tihedalt seotuks. Sellest tulenevalt ei saa maksumäära käsitleda maksustamiskorra muudest osadest lahus, seda nii maksuvähenduse olulisuse tõttu erakorralise tulu reinvesteerimisel, eelkõige professionaalse jalgpalli valdkonnas, kui ka selle maksuvähenduse korduva laadi tõttu.

45. Viimasena väidab Hispaania Kuningriik, et vaidlustatud kohtuotsuses Üldkohtu nõutav tõendamiskohustuse tase ei ole kohtupraktikas nõutavast suurem. Hoolikas ja erapooletu kontroll, mille komisjon kohustub läbi viima, peaks tagama, et lõpliku otsuse vastuvõtmisel on tal selleks olemas võimalikult täielik ja usaldusväärne teave. Käesoleval juhul ei olnud see siiski nii.

B. Õiguslik analüüs

46. Arvestades tihedat seost komisjoni apellatsioonkaebuse põhjenduseks esitatud väite kahe osa vahel, millest esimene käsitleb õigusnormi rikkumist, mis puudutab vajalikku analüüsi, et tuvastada eelise olemasolu ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, ja teine käsitleb sellekohasele hoolsus- ja tõendamiskohustusele antud ekslikku hinnangut, pean vajalikuks käsitleda neid kahte osa ühiselt. Enne selle ainsa väite analüüsi tuleb siiski uurida FC Barcelona esitatud argumente, mis puudutavad komisjoni arutluskäigu mõnede aspektide vastuvõetavust.

1. Komisjoni esitatud teatavate argumentide ja apellatsioonkaebusele lisatud dokumendi vastuvõetavus

47. FC Barcelona väidab sissejuhatuseks, et mõned komisjoni esitatud väited ja üks dokument, mille ta apellatsioonkaebusele tõendina lisas, on edutud. Nagu komisjon märkis, puudutavad FC Barcelona sellekohased väited mitte edutust, vaid on seotud vastuvõetamatusega.

48. Esiteks väidab FC Barcelona, et komisjon esitas oma apellatsioonkaebuses uusi fakte ja tõendeid. Eelkõige kinnitas ta esimest korda, et erakorralise tulu reinvesteerimise maksuvähendus on juhuslik asjaolu ja ettevõtte tulumaksu nominaalsest määrast sõltumatu. Oma väidete tõenduseks esitas ta tõendina uue dokumendi, mis sisaldas arve, mis puudutasid FC Barcelona ja Real Madridi poolt aastatel 1991–2016 teostatud üleminekuid. Lisaks esitas komisjon uusi faktiväiteid, mis on edutud ja riigisiseseid õigusnorme arvestades igal juhul ekslikud, kinnitades apellatsioonkaebuses esimest korda, et erakorralise tulu reinvesteerimise maksuvähendustele kohaldatakse erinevat maksubaasi võrreldes sellega, mida kohaldatakse tulumaksu eelismäärale, et enne 2011. aastat ei võinud maksuvähendus ületada maksu kogusummat ja et alates 2012. aastast ei tohi maksuvähendus ületada 25% sellest summast.

49. Selle kohta tuleb märkida, et ELTL artikli 256 lõike 1 teisest lõigust ja Euroopa Liidu kohtu põhikirja artikli 58 esimesest lõigust tulenevalt on apellatsioonkaebus piiratud õigusküsimustega. Seega on Üldkohus ainupädev asjakohaseid fakte tuvastama ja hindama ning tõendeid hindama.[17] Euroopa Kohus ei ole eelkõige pädev apellatsioonkaebuse raames hindama uuesti fakte tõendite põhjal, mida Üldkohtule ei esitatud.[18]

50. Lisaks ei või Euroopa Kohtu kodukorra artikli 170 lõike 1 kohaselt apellatsioonkaebuses muuta Üldkohtu menetluses olnud hagi eset. Euroopa Kohtu pädevus apellatsioonimenetluses on piiratud Üldkohtus arutatud väidetele antud õigusliku hinnangu kontrollimisega.[19] Apellatsioonkaebuse esitaja võib esitada apellatsioonkaebuse raames Euroopa Kohtus väiteid, mis on tekkinud vaidlustatud kohtuotsuse pinnalt ja mille eesmärk on selle kohtuotsuse põhjendatust õiguslikult kritiseerida.[20]

51. Üldkohus tühistas vaidlustatud kohtuotsuses vaidlusaluse otsuse, kritiseerides komisjoni sisuliselt sellepärast, et ta ei viinud läbi piisavalt põhjalikku uurimist ja seega ei täitnud piisavalt kohustust tõendada, et kõnealune meede andis selle adressaadile eelise.[21] Eelkõige ei võtnud komisjon arvesse – rikkudes seetõttu õigusnormi ja oma hoolsuskohustust – selle valdkonna eripära, milles vaidlustatud meede kehtib, ehk professionaalse jalgpalli sektorit, lähtudes maksuvähenduse ulatusest erakorralise tulu reinvesteerimisel.[22]

52. Üldkohus ei võtnud seevastu lõplikku sisulist seisukohta selle kohta, kas käesoleval juhul oli kõnealusest meetmest kasu saajate jaoks olemas eelis või mitte. Üldkohus ei teinud kindlaks, kas need maksuvähendused kompenseerisid tegelikult soodustuse, mis tulenes kõnealusele neljale klubile tulumaksu eelismäära kohaldamisest, ja seega, kas asjaomane kava kohtles neid klubisid soodsamalt kui võrreldavaid isikuid, kellele kohaldatakse üldist maksustamiskorda.

53. Mis puudutab selles kontekstis FC Barcelona väidet, mille kohaselt komisjon kvalifitseerib apellatsioonkaebuses esimest korda kõnealuse maksuvähenduse juhuslikuks asjaoluks, mis ei sõltu ettevõtte tulumaksu nominaalsest maksumäärast, tuleb märkida, et komisjon väidab oma väite esimeses osas, et Üldkohus rikkus õigusnormi, leides, et komisjonil on kohustus arvestada maksustamise erandkorrast tuleneva eelise olemasolu tuvastamisel ebasoodsat elementi (käesoleval juhul kõnealune maksuvähendus) – põhjusel, et see on oma laadilt teistest selle korra elementidest lahutamatu – mis realiseeruks ainult korraväliste ja muutuvate asjaolude toimel (käesoleval juhul klubide investeerimispoliitilised valikud) ja mis ei taga eelise neutraliseerimist kõigil majandusaastatel. Komisjon kvalifitseerib selles tähenduses – ehk seisukohast, et see element sõltub maksustamiskorra välistest asjaoludest, mis varieeruvad majandusaastate lõikes – kõnealust maksuvähendust juhusliku tegurina ja ettevõtte tulumaksumäärast sõltumatuna.

17 Vt paljude hulgas 28. mai 2020. aasta kohtuotsus Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos *vs.* komisjon (C-309/19 P, EU:C:2020:401, punkt 10 ja seal viidatud kohtupraktika).

18 28. novembri 2018. aasta kohtumäärus Le Pen *vs.* parlament (C-303/18 P, ei avaldata, EU:C:2018:962, punkt 78 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 Vt paljude hulgas 29. juuli 2019. aasta kohtuotsus Bayerische Motoren Werke ja Freistaat Sachsen *vs.* komisjon (C-654/17 P, EU:C:2019:634, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika).

20 Vt 29. novembri 2007. aasta kohtuotsus Stadtwerke Schwäbisch Hall jt *vs.* komisjon (C-176/06 P, ei avaldata, EU:C:2007:730, punkt 17), 10. aprilli 2014. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Siemens Österreich jt (C-231/11 P–C-233/11 P, EU:C:2014:256, punkt 102) ja hiljutine 19. märtsi 2020. aasta kohtuotsus ClientEarth *vs.* komisjon (C-612/18 P, ei avaldata, EU:C:2020:223, punkt 15).

21 Vt vaidlustatud kohtuotsuse punktid 59–67.

22 Vt vaidlustatud kohtuotsuse punkt 69.

54. Komisjoni esitatud väide käsitleb elemente, millega ta peab arvestama oma analüüsis maksustamiskorra kohta, selleks, et tuvastada, kas see kord annab eelise neile, kelle suhtes seda kohaldatakse. Tegemist on õigusliku väitega, mille eesmärk on vaidlustada Üldkohtu otsuses pakutud õiguslik lahendus, ning see on järelikult vastuvõetav. Lisaks on see seotud nii vaidlusaluses otsuses läbi viidud analüüsiga (eelkõige selle punkt 68) kui ka vaidlustatud kohtuotsuses sisalduva arutluskäiguga.[23] Eelnevatest kaalutlustest tulenevalt ei saa minu arvates nõustuda FC Barcelona selle kohta esitatud vastuväitega.

55. Apellatsioonkaebusele lisatud uue dokumendi kohta tuleb aga märkida, et nagu komisjon ise oma repliigis muu hulgas tunnistab, on selle eesmärk tõendada, et mõnel majandusaastal ei neutraliseerinud asjaomased maksuvähendused tegelikult tulumaksu eelismäära kohaldamisest kõnealustele klubidele tulenenud eelist. Järelikult on tegemist tõendiga, mida Üldkohtule ei esitatud, mille eesmärk on faktiliste asjaolude tõendamine, ja seetõttu on see käesoleva ettepaneku punktis 49 viidatud kohtupraktika kohaselt vastuvõetamatu.

56. Mis puudutab komisjoni uusi väiteid riigisisese õiguse kohta, siis leian, et osas, milles need esitati selleks, et täiendada vaidlusaluse otsuse põhjendusi erakorralise tulu reinvesteerimise maksuvähendusi puudutavate õigusaktide sisuga, tuleb neid pidada vastuvõetamatuks ja neid ei saa seega arvesse võtta.[24]

57. Teiseks väidab FC Barcelona, et komisjon peab tõendatuks faktilisi asjaolusid, mis vaidlustatud kohtuotsuses ümber lükati. Eelkõige on ebatäpne, et komisjon tõendas vaidlusaluses otsuses, et mittetulundusühendustele kohalduv maksustamiskord on äriühingutele kohalduva korraga võrreldes soodsam.

58. Selles osas leian, et komisjoni kinnituse, mida FC Barcelona kritiseerib, eesmärk ei ole seada kahtluse alla faktidel põhinevat järeldust, mille tegi Üldkohus, kes, nagu tuleneb punktist 52 eespool, ei võtnud seisukohta küsimuses, milline kord on konkreetselt soodsam. Seda kinnitust tuleb pigem mõista küsimuse taustal, kas käesoleval juhul on komisjon õiguslikult piisavalt tõendanud, et oli olemas eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses – küsimus, mis on seotud komisjoni esitatud apellatsioonkaebuse esemega.

59. Viimasena leian, et arvestades eespool punktis 52 esitatud kaalutlusi, tuleb kõiki argumente, mille pooled oma kirjalikes seisukohtades esitasid selle kohta, kas asjaomane maksustamise erandkord toob kaasa konkreetsed ebasoodsad tingimused, mis kompenseerivad mittetulundusühendustele kohaldatavast tulumaksu eelismäärast tuleneva eelise, pidada vastuvõetamatuteks, sest need ei ole seotud Üldkohtu poolt vaidlustatud kohtuotsuses pakutud õigusliku lahendusega.

2. Kohtupraktikast tulenevad põhimõtted, mis on seotud eelkõige maksunduslikku laadi eelise olemasolu tuvastamisega ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses

60. Selleks, et analüüsida sisuliselt kriitikat, mille komisjon esitas Üldkohtu otsuse kohta, pean asjakohaseks meenutada teatavaid kohtupraktikas välja töötatud põhimõtteid, mis käsitlevad ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses eelise, eelkõige maksunduslikku laadi eelise, olemasolu tuvastamist.

23 Vt vaidlustatud kohtuotsuse punktid 57–60, mis toetavad järeldust, millele Üldkohus jõuab punktis 67.

24 Kohtupraktikast tuleneb, et põhjenduste puudumist ei saa heastada see, kui huvitatud isik saab otsuse põhjendustest teada liidu ametiasutuste läbiviidava menetluse käigus (vt 13. juuni 2013. aasta kohtuotsus Versalis *vs.* komisjon (C-511/11 P, EU:C:2013:386, punkt 141 ja seal viidatud kohtupraktika).

a) Eelkõige maksunduslikku laadi eelise mõiste

61. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt nõuab riigisisese meetme ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabiks kvalifitseerimine, et täidetud on kõik järgmised tingimused. Esiteks peab olema tegemist sekkumisega riigi poolt või riigi ressurssidest. Teiseks peab sekkumine ähvardama kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab sekkumine andma meetme adressaadiks olevale isikule valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi. [25]

62. Käesolev kohtuasi puudutab neist eeldustest üksnes kolmandat ja täpsemalt tingimust, et asjaomane meede annab meetme adressaadiks olevatele isikutele eelise.

63. Selle eeldusega seoses tuleb märkida, et vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale loetakse riigiabiks sekkumine, mis võib oma vormist sõltumata otseselt või kaudselt soodustada ettevõtjaid või mida tuleb pidada majanduslikuks eeliseks, mida adressaadiks olev ettevõtja tavalistes turutingimustes ei saaks. [26]

64. Abiks loetakse eelkõige mitmesuguses vormis sekkumisi, mis leevendavad ettevõtja eelarvet tavaliselt koormavaid kohustusi ja mis seetõttu ei ole küll subsiidiumid selle sõna kitsas tähenduses, ent on siiski samalaadsed ja samasuguse mõjuga. [27]

65. Sellest tulenevalt võivad väljakujunenud kohtupraktika kohaselt maksukrediiti andvad riigisisesed meetmed, mis ei too küll kaasa riigi ressursside üleandmist, kuid asetavad meetme adressaadiks olevad isikud teiste maksumaksjatega võrreldes soodsamasse olukorda, anda meetme adressaadiks olevatele isikutele valikulise eelise ning kujutavad endast seega riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. [28]

66. Nii on Euroopa Kohus leidnud, et riigiabi võivad endast kujutada näiteks riigisisesed meetmed, mis annavad teatavatele ettevõtjatele maksuvabastuse, [29] või mis näevad maksusummale ette piirangud, [30] või maksukrediit [31] või maksuvähendus, [32] või lisaks võimalus lükata edasi maksmisele kuuluva maksu tasumine. [33] Sisuliselt on maksustamise valdkonnas eelise olemasolu hindamise kriteeriumiks, et meede võib asetada selle adressaadiks olevad isikud soodsamasse majanduslikku olukorda, kohaldades neile teiste asjasse puutuvate maksumaksjatega võrreldes erinevat maksukoormust. [34]

25 Vt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group SA jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 19).

26 Vt muu hulgas 27. juuni 2017. aasta kohtuotsus Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 65). Vt ka 15. mai 2019. aasta kohtuotsus Achema jt (C-706/17, EU:C:2019:407, punktid 74 ja 83 ning seal viidatud kohtupraktika).

27 Vt muu hulgas 27. juuni 2017. aasta kohtuotsus Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 66 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Aer Lingus ja Ryanair Designated Activity (C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Vt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group SA jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 21). Vt ka 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Aer Lingus ja Ryanair Designated Activity (C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Vt 15. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14) ja 27. juuni 2017. aasta kohtuotsus Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 90).

30 Vt 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 12, 100 ja 108).

31 Vt 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, eelkõige punktid 8 ja 50).

32 Vt 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 117).

33 Vt selle kohta kohtujurist Jääskineni ettepanek kohtuasjas France Télécom *vs.* komisjon (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punkt 45).

34 Vt selle kohta lisaks 28. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktikale 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 93 ja 103). Ma ei käsitle siinkohal maksumeetme valikulisuse tundlikku teemat, mida käesoleva apellatsioonkaebuse ese ei hõlma.

67. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb lisaks, et eelise mõiste, mis kuulub lahutamatult meetme riigiabiks kvalifitseerimise juurde, on objektiivset laadi ega sõltu asjaomase meetme autori põhjendustest.[35] Riigiabi mõiste, mis on ELTLis määratletud, on õigusliku tähendusega ning seda tuleb tõlgendada objektiivsetest teguritest lähtudes.[36] Lisaks ei erista kohtupraktika kohaselt ELTL artikli 107 lõige 1 riigipoolseid sekkumisi nende põhjuste või eesmärkide alusel, vaid määratleb neid nende toime põhjal ja seega sõltumata kasutatud meetodist.[37]

b) Komisjoni tõendamis- ja hoolsuskohustust ning erapooletust käsitlevad põhimõtted

68. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et komisjon on kohustatud tõendama, et on antud riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses,[38] ja seega esitama ka tõendi eelduse täitmise kohta, et meetme adressaadiks olevatele isikutele anti valikuline eelis.

69. Eelkõige tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, mis puudutab riigiabi valdkonnas tõendi esitamise põhimõtteid, et komisjon on kohustatud viima vaatlusaluste meetmete uurimise läbi hoolikalt ja erapooletult, et tal oleks riigiabi andmise, ja vajaduse korral selle abi kokkusobimatuse või õigusvastasuse kohta lõpliku otsuse tegemisel selleks võimalikult täielikud ja usaldusväärsed tõendid.[39]

70. Samuti tuleneb kohtupraktikast, et riigiabi moodustavate erinevate elementide analüüsimisel tuleb arvestada kõiki selle abi õiguslikke või faktilisi aspekte.[40] Mis puudutab eelkõige maksusüsteemi riigiabina hindamist, siis on Euroopa Kohus täpsustanud, et seda süsteemi tuleb hinnata tervikuna,[41] võttes arvesse seda eristavaid tunnusjooni.[42]

71. Euroopa Kohus on selgitanud, et komisjon on ELTL artikli 107 lõike 1 kohase eelise olemasolu hindamisel kohustatud andma asjaomasele meetmele igakülgse hinnangu abi andmise otsuse tegemise ajal olemasoleva teabe ja prognoositava arengu alusel, võttes muu hulgas arvesse asjaomase abi konteksti.[43]

72. Komisjon kohustub selles kontekstis kontrollima talle uurimise käigus antud asjakohast teavet, mis võib olla vajalik, et selgitada, kas kõnealuse meetme kujul on tegemist eelisega ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.[44]

35 8. detsembri 2011. aasta kohtuotsus France Télécom *vs.* komisjon (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 17).

36 Vt muu hulgas 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus British Aggregates *vs.* komisjon (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 111).

37 Vt muu hulgas 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 87 ja seal viidatud kohtupraktika). Vaata ka 15. mai 2019. aasta kohtuotsus Achema jt (C-706/17, EU:C:2019:407, punkt 86 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 19. septembri 2018. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa ja IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, punkt 110).

39 Vt 2. septembri 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, punkt 90), 3. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Prantsusmaa *vs.* komisjon (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 63) ja 19. septembri 2018. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa ja IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, punkt 110).

40 25. juuni 1970. aasta kohtuotsus Prantsusmaa *vs.* komisjon (47/69, EU:C:1970:60, punkt 7).

41 Vt selle kohta 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 98).

42 Vt selle kohta 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 101) ja 8. detsembri 2011. aasta kohtuotsus France Télécom *vs.* komisjon (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punktid 19 ja 24).

43 Vt 1. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Electrabel et Dunamenti Erőmű *vs.* komisjon (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punkt 104). Vajaduse kohta arvestada meetme ELTL artikli 107 alusel hindamisel mõju, mis sellel meetmel võib olla ja kõiki olulisi asjaolusid ja nende konteksti vt ka kohtujurist Jääskineni ettepanek kohtuasjas Prantsusmaa *vs.* komisjon (C-559/12 P, EU:C:2013:766, punkt 51).

44 Vt selle ja analoogia alusel erainvestori kriteeriumi kohaldamise kohta 1. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Electrabel et Dunamenti Erőmű *vs.* komisjon (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punktid 103 ja 105 ning seal viidatud kohtupraktika).

73. Konkreetsel juhul tuleneb abikava kohta kohtupraktikast, et komisjon võib piirduda kava omaduste uurimisega, selleks et otsuse põhjendustes hinnata, kas tingimuste tõttu, mida kava ette näeb, tagab see meetme adressaatidele märgatava eelise. Sellest tuleneb, et komisjon ei ole abikava käsitlevas otsuses kohustatud tegema viidatud kava alusel igal üksikjuhul antud abi analüüsi. Alles abi tagasinõudmise etapis tuleb kontrollida iga asjasse puutuva ettevõtja olukorda eraldi.[45]

74. Sellest kohtupraktikast tuleneb, et kuigi komisjon peab eespool punktides 68–72 viidatud kohtupraktika kohaselt abikava puhul vaieldamatult tõendama, et kõik riigiabi moodustavad kriteeriumid, kaasa arvatud valikuline eelis, on täidetud, ja tegema seda igakülgse hinnangu alusel, mis arvestab kõiki selle abi õiguslikke või faktilisi asjaolusid, siis abikava uurimisel selleks, et tuvastada, kas see sisaldab abile omaseid elemente, võib komisjon piirduda asjaomase korra üldiste tunnuste käsitlemisega, olemata kohustatud uurima iga abi kohaldamise juhtumit eraldi.[46]

c) Vajadus eelneva analüüsi järele

75. Kohtupraktikast tuleneb, et selliste maksukavade puhul, nagu käesolevas kohtuasjas asjaomane maksukava, mida kohaldatakse iga-aastaselt või perioodiliselt, tuleb eristada ühest küljest abikava vastuvõtmist ja teisest küljest selle kava alusel igal aastal abi andmist.[47]

76. Kohtupraktika kohaselt peab sellistel juhtudel analüüs, mis tuleb läbi viia, et kontrollida, kas riigiabi mõiste tingimused, eelkõige eelise andmise tingimus, on täidetud, võtma arvesse kõnealuse maksukava vastuvõtmise hetke.[48] Seega on tegemist eelneva analüüsiga.[49]

77. Kuna ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabiks kvalifitseerimiseks peab meede olema antud meetme adressaadiks olevate isikute kasuks,[50] on eelneva hinnangu eesmärk kontrollida, kas asjaomase maksukava vastuvõtmise hetkel selle tunnusjooni arvestades võib kõnealuse kava kohaldamine tuua kaasa – ehk sellega kaasnevad – meetme adressaatidele madalamad maksud võrreldes nendega, mida neile oleks kohaldatud, kui nende suhtes oleks rakendatud üldist maksustamiskorda.[51]

78. Esitatud kaalutlustest tuleneb, et eelneva analüüsi põhjal saadud tõend selle kohta, et maksustamise erandkava võib oma laadist lähtuvalt eelise anda, sõltub tuvastusest, et selle kava kohaldamiseks on antud konkreetselt igal aastal individuaalset abi, ja seega tõendist selle kohta, et eelis on selle kava kohaldamise üksikjuhtudel tegelikult realiseerunud, mis on muu hulgas ka kooskõlas punktides 73 ja 74 viidatud kohtupraktikaga.

79. Lisaks võib teatavate maksustamiskordade puhul nagu need, millele viidatakse eespool punktis 75, vastavalt seda korda eristavatele tunnusjoontele osutuda võimatuks määratleda erandliku korra vastuvõtmise kuupäeval, ja seega eelneva analüüsi põhjal, kas erandliku korra kohaldamisest tulenev eelis realiseerub tegelikult igal majandusaastal.[52]

45 Vt 9. juuni 2011. aasta kohtuotsus Comitato „Venezia vuole vivere“ jt *vs.* komisjon (C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 63 ja seal viidatud kohtupraktika) ja 13. juuni 2013. aasta kohtuotsus HGA jt *vs.* komisjon (C-630/11 P–C-633/11 P, EU:C:2013:387, punkt 114).

46 Vt 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punkt 67).

47 Vt selle kohta 8. detsembri 2011. aasta kohtuotsus France Télécom *vs.* komisjon (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 22).

48 8. detsembri 2011. aasta kohtuotsus France Télécom *vs.* komisjon (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 22). Eelise olemasolu analüüsi teostamise vajaduse kohta seoses hetkega, mil riigiabi andmise otsus vastu võeti, vt ka 1. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Electrabel ja Dunamenti Erőmű *vs.* komisjon (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punkt 104).

49 Vt samas tähenduses kohtujurist Jääskineni ettepanek kohtuasjas France Télécom *vs.* komisjon (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punktid 48 ja 51).

50 Vt eespool punktis 63 viidatud kohtupraktika.

51 Vt selle kohta 8. detsembri 2011. aasta kohtuotsus France Télécom *vs.* komisjon (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 24; vt selle kohta ka punkt 19).

52 Vt näiteks 8. detsembri 2011. aasta kohtuotsus France Télécom *vs.* komisjon (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 19).

80. Siiski ei saa võimatus määratleda eelneva analüüsi põhjal täpselt eelist, ja seega selle tegelikku realiseerumist igal majandusaastal, takistada läbi viimast eelnevat analüüsi, mille eesmärk on teha kindlaks, kas asjaomane kord võib endast kujutada riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Eristama peab võimalust hinnata nende meetmete eelnõud, millega on ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses tegemist, ja võimalust abi täpset summat määratleda. Eespool viidatud võimatus ei või seega vabastada liikmesriiki meetmest teatamisest ega komisjoni selle korra hindamisest viidatud sätte tähenduses. [53]

81. Selle kohta peab veel märkima, et kohtupraktikast tuleneb, et analüüs, mille komisjon peab oma riigiabi valdkonna otsustes läbi viima selleks, et teha kindlaks, kas ELTL artikli 107 lõike 1 tingimused on täidetud, ei tohi soodustada liikmesriike, kes maksavad toetusi ELTL artikli 108 lõike 3 kohast teatamiskohustust rikkudes, kahjustades neid riike, kes abikavast teada annavad. [54]

82. Kuigi see põhimõte, mis on kohtupraktikas välja töötatud seoses meetme nende eelduste määratlemisega, mis kahjustavad liikmesriikidevahelist kaubandust ja konkurentsi, ei vabasta komisjoni kindlasti nõudest tõendada, et eelise kriteerium on täidetud, [55] paneb see talle meetmete puhul, millest ei ole talle teatatud, kohustuse viia läbi selline analüüs kõigi riigiabi mõiste kriteeriumide kohta, mis ei soodusta seda liikmesriiki, kes meetmest ei teatanud. Selles osas tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et teatamiskohustus on ELTLga riigiabi valdkonnas sisse viidud kontrollisüsteemi üks põhielement. [56]

83. Soodsama kohtlemisega oleks minu arvates tegemist juhul, kui komisjon kohustuks sellise maksustamiskorra hindamisel, nagu on viidatud punktis 75, millest asjasse puutuv liikmesriik ei ole teatanud, hiljem kogutud andmete põhjal otsustama, kas asjaomase korra kohaldamisega realiseerus eelis tegelikult kõigil käsitletavatel majandusaastatel, või kui ta kohustuks igal juhul tegema kindlaks, kas teatavate majandusaastate jooksul realiseerunud eelised kompenseerisid teistel majandusaastatel tuvastatud ebasoodsad tingimused. Nagu tuleneb punktides 73, 74 ja 78 viidatud kohtupraktikast, peab sellistel juhtudel eelise suuruse määratlemine, ja seega selle tegelik realiseerumine asjassepuutuvatel majandusaastatel, toimuma asjakohase abi tagasinõudmise hetkel.

84. Kokkuvõttes tuleneb kõigist eelnevatest kaalutlustest, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt peab maksustamise erandkordade puhul, mida kohaldatakse iga-aastaselt või perioodiliselt, lugema eelise olemasolu tõendatuks siis, kui komisjon tõendab uurimise eseme võrdlusraamistiku valdkonnas kehtivale üldisele korrale viidates eelneva analüüsi põhjal, mis vastab eelmises jaos väljendatud põhimõtetele, et asjaomane meede kehtestati selleks, et asetada meetme adressaadid teiste asjasse puutuvate maksumaksjatega võrreldes soodsamasse majanduslikku olukorda. Eelise suuruse täpne määratlemine ja seega selle konkreetne võimalik realiseerumine igal asjaomasel majandusaastal määratletakse abi tagasinõudmise hetkel kõigi asjakohaste elementide alusel. [57]

85. Selles jaos väljendatud põhimõtetest lähtudes analüüsin järgmises jaos kriitikat, mille komisjon vaidlustatud kohtuotsuse kohta esitas.

53 Vt selle kohta kohtujurist Jääskineni ettepanek kohtuasjas France Télécom *vs.* komisjon (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punktid 48–53).

54 Vt 14. veebruari 1990. aasta kohtuotsus Prantsusmaa *vs.* komisjon (nn „Boussac Saint-Frères“ kohtuasi, C-301/87, EU:C:1990:67, punkt 33), 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon (C-298/00 P, EU:C:2004:240, punkt 49) ja 1. juuni 2006. aasta kohtuotsus P & O European Ferries (Vizcaya) ja Diputación Foral de Vizcaya *vs.* komisjon (C-442/03 P ja C-471/03 P, EU:C:2006:356, punkt 110).

55 Vt selle kohta kohtujurist Jääskineni ettepanek kohtuasjas Prantsusmaa *vs.* komisjon (C-559/12 P, EU:C:2013:766, punktid 65–67), mille analüüsi Euroopa Kohus sisuliselt kinnitas 3. aprilli 2014. aasta kohtuotsuses Prantsusmaa *vs.* komisjon (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 103).

56 Vt 5. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

57 Vt selle kohta kohtujurist Jääskineni ettepanek kohtuasjas France Télécom *vs.* komisjon (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punkt 54).

3. Apellatsioonkaebuse ainsa väite analüüs

a) Küsimus, kas vaidlusalune otsus analüüsis ainult abikava või ka individuaalset abi

86. Sissejuhatuseks tuleb analüüsida komisjoni väidet, mille kohaselt leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 69 ekslikult, et vaidlusalust otsust tuleb tõlgendada ühtaegu nii otsusena abikava kohta kui ka individuaalse abi kohta. Juhul kui leida, et komisjon kontrollis vaidlusaluses otsuses ainult abikava, siis, nagu eespool punktides 73 ja 74 märgitud, kuigi komisjon kohustus tõendama, et kõik ELTL artikli 107 lõike 1 kriteeriumid on täidetud, võis ta selles osas piirduda korra üldiste tunnuste käsitlemisega, olemata kohustatud uurima iga abi kohaldamise juhtumit eraldi selleks, et teha kindlaks, kas viidatud kord sisaldab abielemente.

87. Selles osas tuleb märkida, et Üldkohus märkis vaidlustatud kohtuotsuse punkti 69 lõpus, et vaidlusaluses otsuses ei ole kõnealune kord mitte üksnes kvalifitseeritud abikavaks, vaid nii selle põhjendustes kui ka resolutsioonis[58] on võetud seisukoht nimeliselt välja toodud neljale meetme adressaadiks olevale klubile individuaalselt antud abi kohta, märkides, et seda abi tuleb „seetõttu […] pidada ebaseaduslikuks ja kokkusobimatuks abiks“. Üldkohus järeldas selle põhjal, et vastupidi komisjoni väitele on vaidlustatud otsus ühtaegu nii otsus abikava kohta kui ka individuaalse abi kohta.

88. Selle kohta tuleb märkida, et määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses on „abikava“ mis tahes õigusakt, mille alusel võidakse ilma edasiste rakendusmeetmeteta anda individuaalset abi õigusaktis üldiselt ja abstraktselt määratletud ettevõtjatele, ja mis tahes õigusakt, mille alusel võidakse anda eriprojektiga sidumata abi ühele või mitmele ettevõtjale määramata ajaks või määramata ulatuses.

89. Käesoleval juhul on väljaspool kahtlust, et vaidlusalune otsus analüüsis määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses abikava. Seda võib järeldada seaduse 10/1990 seitsmenda lisasätte sõnastusest,[59] millest on tuletatud erandkorra kohaldamine asjaomastele klubidele, mis vastab eelmises punktis viidatud korra mõistele. Lisaks kvalifitseeritakse vaidlusaluse otsuse mitmes punktis asjaomasest meetmest tulenevat maksustamiskorda abikavaks.[60]

90. Samuti ei eita Üldkohus, et vaidlusaluses otsuses analüüsiti abikava, vaid ta leiab, et komisjon võttis seisukoha ka individuaalse abi suhtes.

91. Selle kohta tuleb siiski märkida, et määruse 2015/1589 artikli 1 punkti e tähenduses on „individuaalne abi“ kahte liiki: abi, mida ei anta abikava raames, ja abikava raames antud abi, millest tuleb teatada. Kuna eelnevates punktides läbi viidud analüüsi arvestades ei ole kahtluse all, et neljale asjaomasele klubile antud individuaalne abi (ehk mittetulundusühenduste maksustamiskorra kohaldamisest tuleneva maksu arvestamine iga majandusaasta eest) – kui seda saab nii kvalifitseerida[61] – anti abikava raames, siis on võimalik, et asjakohane on üksnes teine selles sättes ette nähtud olukord.

92. Kohtupraktikast tuleneb, et individuaalsed meetmed abikava rakendamiseks, millest liikmesriik pidi sellisel kujul teatama, on pelgalt üldise abikava rakendamise meetmed, millest põhimõtteliselt ei pea komisjonile teatama.[62] Sellest järeldub, et asjaomastele klubidele antud individuaalsetest abimeetmetest, mis olid abikavaks kvalifitseeritava kõnealuse maksustamiskorra automaatse kohaldamise tagajärg, ei tulnud komisjonile teatada ja neid ei saa seega kvalifitseerida „individuaalseks abiks“ määruse 2015/1589 artikli 1 punkti e tähenduses.

58 Üldkohus viitab vaidlusaluse otsuse põhjendusele 90 ja artiklile 1. Tegelikult kasutab komisjon ka vaidlusaluse otsuse autentse, hispaaniakeelse versiooni artiklites 2 ja 3 individuaalse abi mõistet (*ayuda individual*).

59 Selle sätte tekst on esitatud vaidlusaluse otsuse 4. joonealuses märkuses.

60 Vt vaidlusaluse otsuse põhjendused 47, 78, 90 ja artiklid 2–6.

61 See sõltub ilmselgelt vaidlusaluse otsuse peale esitatud FC Barcelona apellatsioonkaebuse tulemusest.

62 Vt selle kohta 5. oktoobri 1994. aasta kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon (C-47/91, EU:C:1994:358, punkt 21).

93. Seetõttu kvalifitseeris komisjon vaidlusaluses otsuses ekslikult asjaomase kava rakendusmeetmed individuaalseks abiks ja sellest tulenevalt leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 69, et see otsus on ühteaegu otsus nii abikava kui ka individuaalse abi kohta.

94. Seega tuleb järeldada, et vaidlusaluses otsuses analüüsis komisjon üksnes abikava, ja kuna selle kava adressaadid, või vähemalt osad neist,[63] on tuvastatud, siis võttis komisjon seisukoha selle abikava üksikute rakendusmeetmete osas.

b) Komisjoni argumendid, mis puudutavad Üldkohtu poolset õigusnormi rikkumist seoses analüüsiga, mille komisjon peab eelise olemasolu kindlakstegemiseks läbi viima

95. Sellest tulenevalt on vaja käsitleda komisjoni esitatud kriitikat, mille kohaselt rikkus Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuses õigusnormi, kui ta hindas kontrolli, mille komisjon peab teostama, et teha kindlaks, kas maksustamiskord annab selle meetme adressaatidele eelise või mitte, seda eelkõige seoses hinnanguga selle korra soodsate ja ebasoodsate elementide vahelise seose olemasolu kohta.

1) Üldkohtu arutluskäik

96. Selle kohta tuleb märkida, et Üldkohus on vaidlustatud kohtuotsuses leidnud eeskätt, et selleks, et oleks võimalik teha kindlaks, kas mittetulundusühenduste maksustamiskord võis panna üksused, kellele seda kohaldatakse (ehk klubid, millele seda kohaldati seaduse 10/1990 erandnormi alusel), soodsamasse olukorda kui siis, kui nad oleksid tegutsenud SAD õiguslikus vormis, tuleks selle maksustamiskorra erinevaid osasid tervikuna analüüsida. See lähenemine on kooskõlas eespool punktides 70 ja 71 viidatud kohtupraktikaga. Lisaks kvalifitseeris Üldkohus asjaomase korra osi kui „lahutamatut tervikut“.[64]

97. Seejärel tuvastas Üldkohus, et komisjon väitis õigesti, et asjaomase ajavahemiku vältel kohaldati meetme adressaadiks olevale neljale klubile SAD õiguslikus vormis tegutsevate klubidega võrreldes soodsamat nominaalset maksumäära.[65] Tegemist on asjaolu tuvastamisega, mida ei ole vaidlustatud (ja mis ei ole muu hulgas põhimõtteliselt apellatsioonimenetluses vaidlustatav).

98. Üldkohus leidis järgnenud punktides[66] siiski, et mittetulundusühenduste maksustamiskorra terviklikus analüüsis ei saa tulumaksu eelismäärast tuleneva eelise hindamist lahutada selle maksustamiskorra muude osade hindamisest ja eelkõige erakorralise tulu reinvesteerimise maksuvähenduse hindamisest. Tuvastuse põhjal, et haldusmenetluse käigus oli tõendatud, et see maksuvähendus oli mittetulundusühenduste puhul madalam kui SADide puhul, kritiseeris Üldkohus komisjoni sellepärast, et komisjon ei kontrollinud piisavalt selle maksuvähenduse tagajärgi. Ta leidis, et komisjoni teostatud analüüs ei võimalda välistada, et mittetulundusühenduste maksustamiskorra väiksemad maksuvähenduse võimalused võivad tasakaalustada väiksemast nominaalsest maksumäärast saadud eelise. Sellest tulenevalt kritiseeris Üldkohus komisjoni ka sellepärast, et ta ei küsinud Hispaania Kuningriigilt selle kohta piisavat teavet ja rikkus seega oma hoolsuskohustust uurimismenetluse läbi viimisel. Komisjoni apellatsioonkaebus keskendub neile punktidele.

63 Märgin selle kohta, et vaidlusaluse otsuse artikli 1 sõnastus ja iseäranis väljendi „eelkõige“ kasutamine jätab ruumi selleks, et võimaluse korral tuvastada teisi asjaomase üldise korra adressaate.

64 Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 53 ja 54.

65 Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 55.

66 Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 56–59.

2) Mis liiki analüüsi komisjon peab läbi viima ja tegurid, mida ta selles analüüsis peab arvestama

99. Selle kohta tuleb kõigepealt märkida, et nagu tuleneb eespool punktidest 75–77, on analüüs, mille komisjon peab mittetulundusühenduste maksustamiskorra puhul läbi viima, et tuvastada, kas riigiabi mõiste tingimused ja eelkõige eelise andmise kriteerium on täidetud, eelnev analüüs, mis teostatakse käsitletava maksustamiskorra vastuvõtmise hetkest lähtudes.

100. Nagu tuleneb eespool punktides 69–72 viidatud kohtupraktikast, peab selle analüüsi läbi viima hoolikalt ja erapooletult, hinnates seda korda tervikuna, andes asjaomasele korrale igakülgse hinnangu, mis arvestab kõiki seda eristavaid tunnusjooni, selleks et tuvastada, kas see kujutab endast abi, kontrollides kogu uurimismenetluse käigus esitatud antud asjasse puutuvat teavet.

101. Sellest tuleneb, et tõendamaks, et mittetulundusühenduste maksustamiskord annab eelise neile üksustele, kellele seda kohaldatakse, pannes nad muudest professionaalsetest jalgpalliklubidest soodsamasse majanduslikku olukorda, pidi komisjon arvesse võtma selle maksustamiskorra kõiki elemente, mis võimaldavad eelise andmise eelneva analüüsi põhjal kindlaks teha, ja seega nii soodsaid kui ka ebasoodsaid tegureid.

102. Samuti järeldub eespool punktidest 78–80 esiteks, et eelneva analüüsi põhjal saadud tõend selle kohta, et maksustamise erandsüsteem võib oma laadi tõttu anda eelise, sõltub selle tõendamisest, et eelis on selle maksustamiskorra kohaldamise üksikjuhtudel tegelikult realiseerunud, ja teiseks, et võimatus teha erandkorra kohaldamise kuupäeval kindlaks, kas selle korra kohaldamisest tulenev eelis igal majandusaastal tegelikult realiseerub või mitte, ei või komisjoni vabastada analüüsist selle kohta, kas asjaomane kord võib endast kujutada riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

103. Neist kaalutlustest lähtudes tuleb hinnata sellist olukorda, nagu käesolevas kohtuasjas, kus maksustamise erandkord näeb ette tulumaksu eelismäära kohaldamise ja sisaldab samal ajal osi, nagu maksuvähendused, mis võivad tasakaalustada sellise soodusmäära kohaldamisest tulenevat eelist.

104. Sellisel juhul, kui eelneva analüüsi raames ehk maksustamiskorra vastuvõtmise hetkest lähtudes ei ole võimalik kindlaks teha nende osade täpset ulatust ja seega nende mõju maksustamisele, sest see ulatus sõltub sellele korrale väliste ja muutuvate elementide realiseerumisest,[67] mis realiseeruvad üksnes pärast maksustamiskorra vastuvõtmist, siis ei ole võimalik enne määratleda, kas need osad on võimelised igal majandusaastal tasakaalustama asjaomases korras kehtestatud tulumaksu eelismäära kohaldamisest saadud eelise. Teisisõnu, kui enne ei ole võimalik kindlaks teha maksuvähenduste ulatust, ei ole võimalik enne teada, kas need on võimelised igal majandusaastal kompenseerima eelise, mis tuleneb tulumaksu eelismäära kohaldamisest. Seega ei ole võimalik enne välistada sellise eelise olemasolu kõigil asjasse puutuvatel majandusaastatel.

105. Ainult siis, kui need osad, kas üksi või koostoimes asjaomase maksustamiskorra muude elementidega, on oma laadilt sellised, et need neutraliseerivad alati ja süstemaatiliselt tulumaksu eelismäära kohaldamisest tuleneva eelise, on võimalik eelneva analüüsi kaudu välistada, et nende osade kohaldamise tulemusena kõnealune konkreetne eelis igal majandusaastal realiseerub.

106. Kui see ei ole nii, siis ei saa analüüsi selle kohta, kuidas sedalaadi tegurid mõjutavad eelist, läbi viia viitega meetme vastuvõtmise hetkele, vaid nende mõju saab hinnata üksnes hiljem, abi tagasinõudmise hetkel.

67 Selleks võib olla erandi adressaadi kaubanduspoliitika valik või maksumäärade kehtestamine piirkondlike omavalitsuste poolt nagu kohtuasjas, milles tehti 8. detsembri 2011. aasta kohtuotsus France Télécom *vs.* komisjon (C-81/10 P, EU:C:2011:811, vt eelkõige punktid 20–23).

107. Seega ei saa kõnealuse maksustamiskorra analüüsis eirata selliseid osi, sest need on maksustamiskorra elemendid. Neid ei saa aga arvesse võtta selle korra eelnevas analüüsis eelise olemasolu kohta. Nende tegurite mõju on seevastu asjakohane abi suuruse ja seega selle võimaliku konkreetse realiseerumise kindlakstegemisel, mis, nagu punktis 80 märkisin, on erinev eelnevast analüüsist eelise olemasolu tuvastamise kohta.[68]

3) Komisjoni analüüs mittetulundusühendustele kohaldatava maksustamiskorra kohta

108. Nagu tuleneb minu ettepaneku punktist 97, tuvastas Üldkohus käesolevas kohtuasjas, et komisjon tegi õigesti kindlaks, et maksustamise erandkord nägi ette sellest korrast kasu saavatele klubidele tulumaksu eelismäära kohaldamise, mis võib iseenesest nad asetada soodsamasse olukorda klubidest, kellele kehtib üldine maksustamiskord.

109. Lisaks on selge, et kui erakorralise tulu reinvesteerimise maksuvähenduste konkreetset mõju ei ole võimalik enne kindlaks teha analüüsi põhjal asjaomase korra vastuvõtmise hetke kohta, ei ole komisjon võimeline enne ja iga majandusaasta kohta kindlaks tegema erandliku maksustamissüsteemiga seotud maksu täpset taset.[69] Seega ei olnud ta võimeline välistama, et erakorralise tulu reinvesteerimise maksuvähenduse kohaldamisest tulenevalt said klubid, kellele seda maksustamiskorda kohaldati, igal majandusaastal eelise, milleks oli väiksem maksumäär võrreldes muude klubidega. Teisisõnu ei saanud komisjon igal majandusaastal välistada, et klubidele, kellele tulumaksu eelismäär kehtis, eelis ka anti. Selle kohta märgin lisaks, et ei ole vaidlustatud, et kõnealust maksuvähendust ei kavandatud nii, et see tagab igal majandusaastal tulumaksu eelismäära kohaldamisega antud eelise süstemaatilise neutraliseerimise.[70]

110. Selles kontekstis, nagu tuleneb eespool punktidest 104–107, ei saanud komisjon arvestada – ja seega ei saanud ta olla kohustatud arvestama – neid maksuvähendusi eelise olemasolu tuvastamise hetkel, aga pidi pigem neid arvestama abi suuruse kindlaksmääramise hetkel, et tuvastada selle eelise tegelik realiseerumine erinevatel asjakohastel majandusaastatel.

111. Vastupidi sellele, mida leidis Üldkohus, ei saanud nende maksuvähenduste võimalik arvestamine viia komisjoni eelneva analüüsi põhjal järelduseni, et väiksemad võimalused mittetulundusühenduste maksustamiskorras maksu vähendada võivad alati, ehk igal majandusaastal, tasakaalustada eelise, mis saadi tulumaksu eelismäära kohaldamisest, välistades sel viisil eelise olemasolu igal majandusaastal.

112. Selle kohta märgin lisaks, et komisjonil ei olnud ammugi kohustust hetkel, mil ta tuvastas eelneva analüüsi põhjal, et meede on võimeline andma selle adressaatidele eelise, kindlaks teha, kas kõiki asjaomaseid majandusaastaid arvestades oli erandliku maksustamiskorra kohaldamisest tulenev maksu kogusumma suurem või väiksem sellest, mis tulenes üldise maksustamiskorra kohaldamisest.

113. Lisaks sellist laadi eelneva kontrolli võimatusele seetõttu, et on võimatu teha iga majandusaasta kohta enne kindlaks asjaomaste maksuvähenduste tase ja seega nende tagajärg, tuleb märkida, et erand üldisest korrast, mida jalgpalliklubidele kohaldatakse ning millest tulenes see, et meetme adressaadiks olnud klubidele kohaldatakse mittetulundusühenduste maksustamiskorras ette nähtud tulumaksu eelismäära, kavandati tähtajatuna.[71] Sellest järeldub, et kahe selgelt eristuva korra (üldine SADide kord

68 Vt samas tähenduses kohtujurist Jääskineni ettepanek kohtuasjas France Télécom *vs.* komisjon (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punkt 51).

69 Vt samas tähenduses 8. detsembri 2011. aasta kohtuotsus France Télécom *vs.* komisjon (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 19).

70 Nagu tuleneb punktidest 35 ja 44 eespool, piirduvad FC Barcelona ja Hispaania Kuningriik väitega, et Hispaania süsteem nägi ette nominaalsed maksumäärad ja kohaldatavad maksuvähendused, mis kavandati selleks, et tagada neutraalne maksustamine ja tagada, et mittetulundusühendustele ja äriühingutele kohaldatav tegelik maksumäär on sama. Nende kirjalikest seisukohtadest ei tulene aga, et nad vaidlustavad komisjoni argumendi, mille kohaselt ei ole kõnealused maksuvähendused võimelised igal majandusaastal neutraliseerima eelist, mis anti tulumaksu eelismäära kohaldamisega. Mis puudutab FC Barcelona esitatud argumenti, mille kohaselt oleks sellele klubile olnud soodsam äriühingutele kohaldatav, igakülgselt analüüsitud maksustamiskord, vt käesoleva ettepaneku punktid 112 ja 113.

71 Vt analoogia alusel France Telecom punkt 50, mille puhul oli isegi maksustamise erikord kavandatud määratlemata kestvusega. Selles osas eristus see kord siiski käesoleva kohtuasja korrast, nagu leiti vaidlustatud kohtuotsuse punktides 74 ja 75.

ja mittetulundusühenduste erandkord) kohaldamisest tulenevate erinevate maksude kumulatiivset mõju – ja seega eeliste, mis tulenevad kindlatel majandusaastatel soodsamast maksumäärast, igakülgse kompensatsiooni võimalikku olemasolu, ja teistel majandusaastatel ebasoodsast maksumäärast tulenevaid ebasoodsaid mõjusid – sai määratleda üksnes hiljem, kui erandkorra kohaldamine lõpetati.

114. Minu arvates tuleneb kõigist eelnevatest kaalutlustest, et Üldkohus rikkus õigusnormi seisukohaga, mille kohaselt ei saanud komisjon järeldada, et oli olemas eelis, mis tulenes meetme adressaatideks olnud klubidele mittetulundusühenduste maksustamiskorra alusel tulumaksu eelismäära kohaldamisest, tõendamata, et selles korras ette nähtud maksuvähenduste piiramine SADidega võrreldes ebasoodsamal tasandil ei kompenseerinud selle maksumäära kohaldamisest saadud eelist.

115. Sellest tuleneb samuti, et kuna komisjon ei kohustu eelise olemasolu tuvastamise hetkel neid maksuvähendusi arvestama, ei saa viidatud institutsioonile ette heita esiteks seda, et ta ei küsinud täiendavat teavet, rikkudes nii oma hoolsuskohustust, ja teiseks seda, et ta ei tõendanud õiguslikult piisavalt eelise olemasolu, põhjusel, et ta ei võtnud neid maksuvähendusi arvesse.

116. Selle kohta tuleb veel lisada, nagu Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 60 õigesti rõhutas, et nõue, mille kohaselt maksuvähenduse kehtestamine võib teatavatel tingimustel iseenesest abi kujutada, ei kahanda mingil määral kaalutlust, et kui maksuvähenduse ulatus ei ole enne kontrollitav, ei saa seda arvesse võtta analüüsis, mis lähtub asjaomase maksustamiskorra vastuvõtmise hetkest, selleks et välistada igal juhul tulumaksu eelismäära kohaldamisega antud eelis. Lisaks, samuti seoses vaidlustatud kohtuotsuse punktiga 60, antakse sellisel juhul, nagu eespool punktis 109 viidatud olukorras, hinnang maksuvähenduste edasikandmise võimaluse tagajärgede võimalikule tasandumisele aja jooksul, kuid seda alles abi tagasinõudmise hetkel.

117. Eespool punktides 114 ja 115 tehtud järeldusi ei sea minu arvates kahtluse alla FC Barcelona ja Hispaania Kuningriigi esitatud muud argumendid.

118. Mis puudutab esiteks Hispaania Kuningriigi argumente liikmesriikide maksuautonoomia kohta, siis tuleb meenutada, et kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuulub liidu õiguse praeguses arengujärgus otsese maksustamise valdkond liikmesriikide pädevusse, peavad viimased selle teostamisel siiski arvestama liidu õigusega.[72] Seega peavad nad selles kontekstis hoiduma kehtestamast meetmeid, mis võivad endast kujutada siseturuga kokkusobimatut riigiabi.

119. Teiseks, mis puudutab vajadust – mida nii FC Barcelona kui ka Hispaania Kuningriik korduvalt rõhutasid –, et eelise olemasolu analüüsis arvestataks tegelikku ja mitte ainult nominaalset maksumäära, tuletan meelde, nagu punktides 69–71 ja 100 ning 101 leidsin, et loomulikult peab komisjon arvestama kõiki asjaomase maksustamiskorra asjasse puutuvaid elemente ja seega mitte üksnes nominaalset maksumäära. See ei muuda siiski asjaolu, nagu eespool punktides 104–107 märgitud, et juhul kui selle maksustamiskorra ühe osa kontrollimise põhjal ei saa enne välistada, et tulumaksu eelismääraga anti eelis, ei või seda elementi eelnevas analüüsis arvestada, vaid selle mõju peab hindama *ex post* analüüsis, mis viiakse läbi tagasinõudmise hetkel. Sama arutluskäik kehtib argumentidele, mis puudutavad maksukrediiti, mis tulenevad kõnealuse maksustamiskorra seda laadi osa kohaldamisest.

c) Apellatsioonkaebuse ainsa väite kokkuvõte

120. Eelnevate kaalutluste põhjal tuleb minu arvates komisjoni apellatsioonkaebus rahuldada ja vaidlustatud kohtuotsus seega tühistada.

72 Vt 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania (C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

V. Hagi Üldkohtus

121. 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.

122. Selles osas leian, et mis puudutab FC Barcelona esimeses kohtuastmes hagi teise väite raames esitatud kriitikat, mida toetas Hispaania Kuningriik, ning millega Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuses nõustus,[73] võib seda kriitikat analüüsida eespool punktides 99–119 esitatud kaalutlustest lähtudes.

123. Märgin selle kohta, et komisjon väitis vaidlusaluse otsuse põhjenduse 68 lõpus esiteks, et mittetulundusühendustele kohaldatava maksustamiskorra raames ei anta erakorralise tulu reinvesteerimise maksuvähendusega seotud maksukrediiti süstemaatiliselt, vaid üksnes kindlatel tingimustel, mida ei kohaldata pidevalt,[74] mis viitab, et see ei ole võimeline neutraliseerima süstemaatiliselt ja igal majandusaastal tulumaksu eelismäärast saadud eelist. Teiseks märkis komisjon ka vaidlusaluse otsuse põhjenduses 95, et nende maksuvähenduste tegelikku tagajärge võeti arvesse abi suuruse määratlemise hetkel, kontrollides iga majandusaasta kohta, kas abi tegelikult realiseerus. Sellest järeldub, et komisjoni poolt vaidlusaluses otsuses kasutatud lähenemine on kooskõlas eespool punktides 99–113 väljendatud kaalutlustega. Sellest tulenevalt peab eelmises punktis viidatud kriitika lõplikult tagasi lükkama.

124. Menetlusstaadium ei võimalda Euroopa Kohtul siiski teha lõplikku otsust apellatsioonkaebuse teise väite raames esitatud muude argumentide kohta, millele viidatakse vaidlustatud kohtuotsuse punktides 39 ja 40, ega ka apellatsioonkaebuse neljanda ja viienda väite kohta, mille FC Barcelona esimeses kohtuastmes esitas.

125. Järelikult tuleb minu arvates kohtuasi suunata tagasi Üldkohtule, et ta saaks neid seisukohti ja apellatsioonkaebuse väiteid analüüsida.

VI. Ettepanek

126. Eelnevate kaalutluste põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku teha järgmine otsus:

1. Tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 26. veebruari 2019. aasta otsus Fútbol Club Barcelona *vs.* komisjon (T-865/16, EU:T:2019:113).

2. Saata kohtuasi uueks läbivaatamiseks Euroopa Liidu Üldkohtule.

3. Teha kohtukulude osas otsus hiljem.

73 Vt vaidlustatud kohtuotsuse punkt 38.

74 Vt käesoleva ettepaneku punkt 15.