



Kohtuotsused (kohtuasi C-50/19 P Sigma Alimentos Exterior vs. komisjon, liidetud kohtuasjad C-51/19 P World Duty Free Group vs. komisjon ja C-64/19 P Hispaania vs. komisjon, kohtuasi C-52/19 P Banco Santander vs. komisjon, liidetud kohtuasjad C-53/19 P Banco Santander ja Santusa vs. komisjon ja C-65/19 P Hispaania vs. komisjon ning kohtuasjad C-54/19 P Axa Mediterranean vs. komisjon ja C-55/19 P Prosegur Compañía de Seguridad vs. komisjon)

Pressi- ja teabeosakond

Euroopa Kohus jättis rahuldamata apellatsioonkaebused Üldkohtu otsuste peale, millega jäeti muutmata rahalise firmaväärtuse (goodwill) amortiseerimist käsitleva Hispaania maksustamissüsteemi kvalifitseerimine siseturuga kokkusobimatuks riigiabiks

Komisjon otsustas 2007. aastal pärast mitut kirjalikku küsimust, mille Euroopa Parlamendi liikmed olid talle esitanud, ning kaebust, mille ta sai ühelt eraettevõtjalt, algatada ametliku uurimismenetluse, et kontrollida, kas Hispaania maksuõigusnormid, mis käsitlevad rahalise firmaväärtuse (*goodwill*) amortiseerimist juhul, kui residendist äriühing omandab osaluse mõnes teises äriühingus, on EL toimimise lepingu riigiabi käsitlevate sätetega kooskõlas.

Hispaania äriühingu tulumaksu seadusesse 2001. aastal lisatud maksumeeetme (edaspidi „vaidlusalune meede“) alusel võib residendist äriühing välismaises äriühingus vähemalt 5protsendilise osaluse omandamise korral, kui see on omandatud vähemalt aastaseks katkematuks ajavahemikuks, tema poolt tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksuga maksustatavast tulust amortisatsiooni vormis maha arvata sellest tuleneva firmaväärtuse. Seevastu ei saa firmaväärtust amortiseerida Hispaania maksukohustuslasest äriühing, kes omandab osaluse mõnes riigisisises äriühingus, välja arvatud juhul, kui luuakse äriühendus.

Komisjon leidis 28. oktoobri 2009. aasta¹ ja 12. jaanuari 2011. aasta² otsusega (edaspidi „vaidlusalused otsused“), et vaidlusalune maksumeede kujutab endast siseturuga kokkusobimatut abikava, ning kohustas Hispaaniat antud abi tagasi nõudma.

Üldkohus, kelle menetluses oli mitu tühistamishagi, mille olid esitanud Hispaanias asutatud ettevõtjad³, **tühistas need otsused 7. novembri 2014. aasta kohtuotsustega⁴, leides, et komisjon ei olnud tõendanud, et vaidlusalune maksumeede on valikuline** – valikulisus on üks vajalikest ja kumulatiivsetest kriteeriumidest, mis võimaldavad kvalifitseerida liikmesriigi meetme riigiabiks.

Komisjoni esitatud apellatsioonkaebuste põhjal **tühistas Euroopa Kohus need kohtuotsused, leides sisuliselt, et need põhinevad eelise valikulisuse tingimuse ekslikul käsitlel, ning saatis kohtuasjad tagasi Üldkohtule uueks arutamiseks⁵. Tagasisaatmise järel kinnitas**

¹ Komisjoni 28. oktoobri 2009. aasta otsus 2011/5/EÜ firmaväärtuse amortiseerimise kohta välismaises äriühingus osaluse omandamisel C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), mida Hispaania rakendas (ELT 2011, L 7, lk 48).

² Komisjoni 12. jaanuari 2011. aasta otsus 2011/282/EL firmaväärtuse amortiseerimise kohta välismaises äriühingus osaluse omandamisel C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), mida Hispaania rakendas (ELT 2011, L 135, lk 1). Selles otsuses on tehtud kaks parandust, mis on Euroopa Liidu Teatajas avaldatud 3. märtsil 2011 ja 26. novembril 2011.

³ Nimelt Autogrill España SA (nüüd World Duty Free Group SA), Banco Santander SA ja Santusa Holding SL.

⁴ 7. novembri 2014. aasta kohtuotsused Autogrill España vs. komisjon ([T-219/10](#)) ning Banco Santander ja Santusa vs. komisjon, [T-399/11](#) (vt [pressiteade nr 145/14](#)).

⁵ 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. World Duty Free Group jt, [C-20/15 P](#) ja [C-21/15 P](#) (vt [pressiteade nr 139/16](#)).

Üldkohus, et vaidlusalune maksumeede on valikuline, ja jättis vaidlusaluste otsuste peale esitatud tühistamishagid rahuldamata⁶.

Euroopa Kohtu suurkoda, kes seekord lahendas apellatsioonkaebusi, mille olid esitanud apellandist ettevõtjad ja Hispaania Kuningriik (edaspidi „apellandid“), jättis need rahuldamata, täpsustades oma kohtupraktikat maksumeetmete valikulisuse küsimuses.

Euroopa Kohtu hinnang

Kõigepealt lükkas Euroopa Kohus tagasi komisjoni esitatud vastuvõetamatuse väited, mille kohaselt teatavaid argumente, mille apellandid oma apellatsioonkaebustes esitasid, ei olnud esitatud Üldkohtus.

Sellega seoses märkis Euroopa Kohus, et väiteid ja argumente, mis on tekkinud vaidlustatud kohtuotsuse enda pinnalt ja mille eesmärk on otsuse põhjendatust õiguslikult kritiseerida, ei saa pidada Üldkohtu menetluses olnud vaidluse eset muutvaks. Seega argumentid, millega apellandid seavad kahtluse alla järeldused, mille Üldkohus tegi tema menetluses arutatud väitele antud õiguslikust lahendusest, on vastuvõetavad.

Mis puudutab vaidlusaluse maksumeetme valikulisust, siis täpsustas Euroopa Kohus seejärel, et **ainuüksi asjaolu, et meede on üldine, kuna see võib a priori olla soodus kõigile äriühingu tulumaksuga maksustatud ettevõtjatele olenevalt sellest, kas nad teevad või ei tee teatavaid tehinguid, ei välista, et meede võiks olla valikuline**. Kohtupraktikas on nimelt tuvastatud, et valikulisuse tingimus on täidetud, kui komisjon suudab tõendada, et meede kaldub kõrvale asjaomases liikmesriigis kohaldatavast tavapärasest maksustamissüsteemist ning selle konkreetsed tagajärjed toovad kaasa selliste ettevõtjate erineva kohtlemise, kes tavapärase maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

Komisjon peab riigisisese maksumeetme valikuliseks kvalifitseerimisel järgima kolmest etapist koosnevat meetodit. Esmalt peab ta **kindlaks tegema** liikmesriigis kehtiva **üldkohaldatava või tavapärase maksustamissüsteemi**. Seejärel peab ta **näitama, et vaidlusalune maksumeede kujutab endast erandit sellest võrdlussüsteemist**, kuna meede eristab ettevõtjaid, kes üldise või tavapärase maksustamissüsteemiga taotletava eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. Viimaks peab ta **kontrollima, kas kehtestatud eristamine on põhjendatud**, kuna see tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse meede kuulub.

Neid kaalutlusi arvestades käsitles Euroopa Kohus **kohtuasjade C-51/19 P ja C-64/19 P, C-52/19 P, C-53/19 P ja C-65/19 P, C-54/19 P ja C-55/19 P** raames apellantide **väidet, et Üldkohus on teinud vea võrdlussüsteemi kindlakstegemisel**.

Sellega seoses tõi Euroopa Kohus esile, et võrdlusraamistiku kindlakstegemine peab tulenema riigisisese õiguse alusel kohaldatavate õigusnormide sisu, liigenduse ja konkreetsete tagajärgede objektiivsest hindamisest. Järelikult tuleb juhul, kui kõnealune maksumeede ei ole liikmesriigi üldisest maksustamissüsteemist eraldatav, lähtuda sellest süsteemist. Seevastu juhul, kui ilmneb, et vaidlusalune meede on üldisest süsteemist selgelt eristatav, ei saa välistada, et võrdlusraamistik, mida tuleb arvesse võtta, on kitsam kui üldine süsteem või on isegi samastatav meetme endaga, kui meede kujutab endast normi, millel on iseseisev õiguslik loogika. Lisaks peab komisjon võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel arvesse võtma maksu iseloomulikke tunnuseid, mille on kindlaks määranud asjaomane liikmesriik. Seevastu ei tule valikulisuse analüüsi esimeses etapis võtta arvesse eesmärke, mida seadusandja soovis uuritava meetme vastuvõtmisel saavutada.

⁶ 15. novembri 2018. aasta kohtuotsused Banco Santander vs. komisjon, [T-227/10](#), Sigma Alimentos Exterior vs. komisjon, [T-239/11](#), Axa Mediterranean vs. komisjon, [T-405/11](#), Prosegur Compañía de Seguridad vs. komisjon, [T-406/11](#), World Duty Free Group vs. komisjon, [T-219/10 RENV](#), ning Banco Santander ja Santusa vs. komisjon, [T-399/11 RENV](#) (vt [pressiteade nr 175/18](#)).

Käsitletavas asjas tõdes Euroopa Kohus kõigepealt, et **vaidlusalustest otsustest nähtub selgelt, et komisjon võttis võrdlussüsteemiks äriühingu tulumaksu süsteemi üldsätteid, mis reguleerivad firmaväärtust üldiselt.**

Seejärel lükkas ta tagasi apellantide argumendi, et võrdlussüsteemi kindlakstegemisel tugines Üldkohus normitehnikale, mille liikmesriigi seadusandja valis vaidlusaluse maksumeeetme vastuvõtmiseks, nimelt üldreeglist tehtava erandi kehtestamisele.

Sellega seoses tõi Euroopa Kohus esile, et asjaolu, et liikmesriigi seadusandja kasutab teatavat normitehnikat, näiteks kehtestab üldreeglist erandi, ei ole valikulisuse tingimuse analüüsiks sobiva võrdlusraamistiku määratlemiseks piisav. See, et tegemist on erandiga, võib siiski osutada asjakohaseks, kui sellest tuleneb – nagu konkreetsetes kohtuasjades –, et eristatakse kahte majandustegevuses osalejate kategooriat, keda koheldakse *a priori* erinevalt, ehk erandmeetme kohaldamisalasse kuuluvaid ettevõtjaid ja jätkuvalt üldise maksustamissüsteemi kohaldamisalasse kuuluvaid ettevõtjaid. Seega **võttis Üldkohus vaidlusaluse maksumeeetme valikulisuse hindamisel muude kaalutluste hulgas õigesti arvesse, et meede on erandlik.**

Kohtuasjas C-50/19 P kinnitas Euroopa Kohus lisaks, et riigisisene meede võib olla valikuline ka siis, kui sellega ette nähtud soodustuse kasutamine ei sõltu mitte soodustuse saanud ettevõtja konkreetsetest omadustest, vaid tehingust, mille ta otsustab teha või tegemata jätta. Nii võib meedet pidada valikuliseks ka siis, kui see ei määra enne kindlaks soodustuse saajate konkreetset liiki, ja siis, kui kõigile asjaomase liikmesriigi territooriumil asutatud ettevõtjatele, sõltumata nende suurusest, õiguslikust vormist, tegevusalast või muudest neile iseloomulikest omadustest, on meetmega ette nähtud soodustus potentsiaalselt kättesaadav tingimusel, et tehakse teatud liiki investeering. **Nimelt ei tulene valikulisuse olemasolu tingimata sellest, et teatud ettevõtjatel on neile iseloomulike tunnuste tõttu võimatu saada vaidlusaluse meetmega ette nähtud soodustust, vaid see võib tuleneda lihtsalt järeldusest, et on olemas tehing, mis vaatamata sarnasusele tehinguga, millest vaidlusaluse eelise andmine sõltub, ei anna eelise saamiseks õigust, eelistades seega üksnes neid ettevõtjaid, kes otsustavad viimati nimetatud tehingu teha.**

Lõpuks tõdes Euroopa Kohus, et **kõikides kõnealustes kohtuasjades** asendas Üldkohus vaidlusaluste otsuste põhjendused enda omadega, kui ta valikulisuse analüüsi teises etapis leidis, et võrdlussüsteemi eesmärk oli tagada firmaväärtuse maksustamislahenduse ja selle raamatupidamisarvestuse teatav sidusus, ning et seetõttu **rikkus ta õigusnormi.**

See viga ei too siiski kaasa vaidlustatud kohtuotsuste tühistamist, kuna nende resolutsioonid on muude õiguslike kaalutlustega põhjendatud. Sellega seoses tõi Euroopa Kohus esile, et Üldkohus viitas põhjendatult kohtupraktikale, mille kohaselt tuleb valikulisuse analüüsi teises etapis võrreldavust analüüsida võrdlussüsteemi, mitte vaidlusaluse meetme eesmärgist lähtudes. **Seega tuvastas Üldkohus õigesti, et ettevõtjad, kes omandavad osalusi mitteresidendist äriühingutes, on firmaväärtuse maksustamislahendusega taotletava eesmärgi seisukohalt sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras ettevõtjatega, kes omandavad osalusi residendist äriühingutes.** Sellega seoses ei ole apellandid suutnud täpsemalt tõendada, et ettevõtjad, kes omandavad osalusi mitteresidendist äriühingutes, on teistsuguses õiguslikus ja faktilises olukorras ning seega ei ole nad sarnases olukorras ettevõtjatega, kes omandavad osalusi Hispaanias.

Meeldetuletus: Euroopa Kohtule võib esitada õigusküsimustega piirduva apellatsioonkaebuse Üldkohtu otsuse või määruse peale. Üldjuhul ei ole apellatsioonkaebusel peatavat toimet. Kui apellatsioonkaebus on vastuvõetav ja põhjendatud, tühistab Euroopa Kohus Üldkohtu lahendi. Kui menetlusstaadium seda lubab, võib Euroopa Kohus teha ise asja suhtes lõpliku kohtuotsuse. Vastasel juhul suunab ta asja tagasi Üldkohtusse, kes on seotud Euroopa Kohtu poolt apellatsioonimenetluses tehtud otsusega.

Ajakirjandusele mõeldud mitteametlik dokument, mis ei ole Euroopa Kohtule siduv.

Otsuste terviktekst kohtuasjas [C-50/19 P](#), liidetud kohtuasjades [C-51/19 P](#) ja [C-64/19 P](#), kohtuasjas [C-52/19 P](#), liidetud kohtuasjades [C-53/19 P](#) ja [C-65/19 P](#) ning kohtuasjades [C-54/19 P](#) ja [C-55/19 P](#) on CURIA veebileheküljel alates selle kuulutamise päevast.

Täiendavat teavet annab Gitte Stadler, ☎ (+352) 4303 3127
Kohtuotsuse kuulutamisest saab pildisalvestisi „[Europe by Satellite](#)” kaudu ☎ (+32) 2 2964106