



# Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
JULIANE KOKOTT  
esitatud 10. märtsil 2022<sup>1</sup>

**Kohtuasi C-705/20**

**Fossil (Gibraltar) Limited**  
*versus*

**Commissioner of Income Tax**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Income Tax Tribunal of Gibraltar (Gibraltari tulumaksukohus, Ühendkuningriik))

Eelotsusetaotlus – Riigiabi – Intressitulu ja litsentsitasudest saadud tulu maksuvabastuse kujul saadud riigiabi – Otsus (EL) 2019/700 – Liikmesriigi õigusnorm, mis ei olnud komisjoni uurimise ese riigiabi valdkonnas – Kõrvalehoidmine komisjoni riigiabi otsusest – Välisriigis tasutud maksude mahaarvamine topeltmaksustamise vältimiseks kui keelatud riigiabi

## I. Sissejuhatus

1. Käesoleva eelotsusetaotluse taustaks on komisjoni otsus, millega kvalifitseeriti Gibraltaril maksuõiguses ette nähtud „passiivse intressitulu ja litsentsitasudest saadud tulu maksuvabastus“ riigiabiks.<sup>2</sup> Praegu toimub Üldkohtus veel selle otsuse hindamine ühe teise ettevõtja kaebuse alusel.<sup>3</sup> Sisuliselt puudutab eelotsusetaotlus selle otsuse ulatust. Ühtlasi näitab see aga ka toonast ebakindlust liikmesriigi maksuõiguse käsitlemisel seoses liidu riigiabiõigusega.

2. Ebakindlus selles suhtes, millal maksuõigusnorm kujutab endast keelatud riigiabi, oli Gibraltaril ilmselt nii suur, et sealne maksuhaldur küsis enne riigisisese maksuõiguse kohaldamist komisjonilt, kas asjaomast maksuõigusnormi saab kohaldada. See toimus vaatamata sellele, et nimetatud norm ei olnud mainitud riigiabiotsuse ese.

3. Kummalisel kombel on asjaomane õigusnorm teatud laadi mahaarvamine välisriigis nendelt tuludelt tasutud maksudest, mida maksustatakse ka Gibraltaril. See on meetod, mis on rahvusvahelises maksuõiguses topeltmaksustamise vältimiseks täiesti tavaline. Kuna komisjon vastas maksuhalduri küsimusele siiski, et viimase otsus on vastuolus maksude mahaarvamisega, keeldus maksuhaldur õigusnormi maksukohustuslase kasuks kohaldamast. See viis omakorda kaebuse esitamiseni maksukohustuslase poolt, kes lähtus sellest, et riigisisene maksuseadus on kehtiv.

<sup>1</sup> Algkeel: saksa.

<sup>2</sup> Komisjoni 19. detsembri 2018. aasta otsus (EL) 2019/700 riigiabi SA.34914 (2013/C) kohta, mida Ühendkuningriik on rakendanud seoses äriühingu tulumaksu korruga Gibraltaril, teatavaks tehtud numbri C(2018) 7848 all (ELT 2019, L 119, lk 151).

<sup>3</sup> Menetlus on numbri T-508/19 all Üldkohtus pooleli.

4. Euroopa Kohus saab siin uuesti<sup>4</sup> võimaluse seisukoha võtmiseks seoses liikmesriikide üldkohaldatavate maksuseaduste läbivaatamisega komisjoni poolt ning nende tagajärgedega maksukohustuslastele.

## II. Õiguslik raamistik

### A. Liidu õigus

5. Õiguslik raamistik tuleneb ELTL artiklist 108 ja ka määrusest (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad [ELTL] artikli 108 kohaldamiseks).<sup>5</sup>

6. Määruse 2015/1589 põhjenduses 25 on märgitud:

„Ebaseadusliku abi puhul, mis ei sobi siseturuga kokku, tuleks taastada tõhus konkurents; sel eesmärgil on vaja, et abi, sealhulgas ka intressid, tuleb viivitamata tagastada; tagastamine peab toimuma vastavalt siseriiklikus õiguses kehtivale korrale; selle korra kohaldamine ei tohiks komisjoni otsuse kohest ja efektiivset täitmist takistades raskendada tõhusa konkurentsi taastamist; selle tulemuse saavutamiseks peaksid liikmesriigid võtma komisjoni otsuse mõjususe tagamiseks kõik vajalikud meetmed.“

7. Sama määruse artikli 16 „Abi tagastamine“ lõige 1 sätestab:

„Kui ebaseadusliku abi korral tehakse negatiivne otsus, nõuab komisjon, et kõnealune liikmesriik peab võtma kõik vajalikud meetmed, et abisaajalt abi tagasi saada („tagastamisotsus“). Komisjon ei nõua abi tagastamist, kui see on vastuolus liidu õiguse üldpõhimõttega.“

### B. Gibraltari staatus ja õigus

8. Hispaania kuningas loovutas Gibraltari Suurbritanniale Utrechti lepinguga, mis sõlmiti Hispaania kuninga ja Suurbritannia kuninganna vahel 13. juulil 1713 nende lepingute raames, millega lõpetati Hispaania pärilussõda. Gibraltar on Ühendkuningriigi koloonia. Ta ei ole Ühendkuningriigi osa.

9. Rahvusvahelises õiguses on Gibraltar ÜRO põhikirja artikli 73 tähenduses end ise mittevalitsevate territooriumide loetelus. Liidu õiguse kohaselt on Gibraltar Euroopa territoorium, mille suhtes kohaldatakse põhimõtteliselt aluslepingute sätteid ja mille välissuhete eest vastutab liikmesriik (ELTL artikli 355 lõige 3).

10. Gibraltari valitsemissüsteem on reguleeritud 2006. aasta seadluses Gibraltari konstitutsiooni kohta (Gibraltar Constitution Order 2006), mis jõustus 1. jaanuaril 2007. Selle seadluse kohaselt teostavad Gibraltaril täidesaatvat võimu kuberner, kelle nimetab ametisse kuninganna, ja määratletud siseasjades Her Majesty's Government of Gibraltar ning seadusandlikku võimu kuninganna ja Gibraltari parlament. Gibraltaril loodi oma kohtud. Gibraltari kõrgeima kohtu otsuste peale on võimalik edasi kaevata Judicial Committee of the Privy Councilisse (riiginõukogu kohtukomitee).

<sup>4</sup> Viimati olid Euroopa Kohtu praktika esemeks progresseeruva maksumääruga Poola ja Ungari tulumaksud – vt 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202) ja komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

<sup>5</sup> Nõukogu 13. juuli 2015. aasta määrus (ELT 2015, L 248, lk 9).

11. Ühendkuningriigi antud autonoomiat teostades võttis Gibraltar 2010. aastal vastu uue tulumaksuseaduse (Income Tax Act 2010; edaspidi „2010. aasta tulumaksuseadus“). See seadus jõustus 1. jaanuaril 2011.

12. 2010. aasta tulumaksuseadus põhineb Gibraltaril saadud kasumite ja tulude territoriaalse maksustamise süsteemil. 2010. aasta tulumaksuseaduse 1. lisa tabelis C on loetletud erinevad maksustamisele kuuluvad tululiigid. 2010. aasta tulumaksuseaduse algses redaktsioonis ei olnud selles loetelus passiivset intressitulu ega litsentsitasudest saadud tulu ning seega ei kujutanud need endast maksustatavat tulu. 2019. aastal viidi siiski seadusse sisse nende litsentsitasude tagasiulatuv maksustamine, mis oli saadud 1. jaanuarist 2011 kuni 31. detsembrini 2013.

13. Lisaks näeb nimetatud seaduse artikkel 37 pealkirjaga „Relief in respect of foreign tax paid“ ette maksu mahaarvamise teatud vormi selliste maksukohustuslaste jaoks, kes on maksnud nii Gibraltaril kui ka teistes riikides tulumaksu samadest allikatest saadud kasumitelt Gibraltaril või teistes riikides. Vastavalt sellele on maksukohustuslasel õigus nõuda maksuvabastust välisriigis tasutud maksu summas, mis ei ületa Gibraltaril sellelt tasuda tulevat maksusummat.

### III. Faktilised asjaolud

14. Käesoleva eelotsusetaotluse lähtepunktiks on Fossil (Gibraltar) Limitedi (edaspidi „kaebaja“) ja Gibraltaril maksuhalduri vaheline kohtuvaidlus seoses maksude tasumise kohustusega Gibraltaril vastavalt 2010. aasta tulumaksuseadusele, arvestades juba Ühendriikides litsentsitasudest saadud tulult makstud makse.

15. Kaebaja on Ameerika Ühendriikides asuva ettevõtja Fossil Group Inc ainuosalusega tütarettevõtja. Tema ise on Gibraltaril asuv ettevõtja, kes saab litsentsitasusid teatud tema omandis olevate tootemarkidega seotud kaubamärkide ja disainilahenduste ülemaailmse kasutamise eest.

16. Kohtuvaidluse taustaks on omakorda asjaolu, et komisjon algatas 16. oktoobril 2013 ametliku uurimismenetluse, et kontrollida muu hulgas, kas 2010. aasta tulumaksuseaduses passiivse intressitulu ja litsentsitasudest saadud tulu maksustamata jätmine soodustas teatud ettevõtjaid.

17. Selle tulemusena 19. detsembril 2019 vastu võetud riigiabi otsuse<sup>6</sup> (edaspidi „otsus 2019/700“) artikkel 1 sätestab:

„1. Riigiabi kava, mis seisnes passiivse intressitulu vabastamises tulumaksust Gibraltaril 2010. aasta tulumaksuseaduse alusel 1. jaanuarist 2011 kuni 30. juunini 2013, mida Gibraltar rakendas ebaseaduslikult ja aluslepingu artikli 108 lõiget 3 rikkudes, on aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses siseturuga kokkusobimatu.

2. Riigiabi kava, mis seisnes litsentsitasudest saadud tulu vabastamises tulumaksust Gibraltaril 2010. aasta tulumaksuseaduse alusel 1. jaanuarist 2011 kuni 31. detsembrini 2013 ning mida Gibraltar rakendas ebaseaduslikult ja aluslepingu artikli 108 lõiget 3 rikkudes, on aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses siseturuga kokkusobimatu.“

<sup>6</sup> Komisjoni 19. detsembri 2018. aasta otsus (EL) 2019/700 riigiabi SA.34914 (2013/C) kohta, mida Ühendkuningriik on rakendanud seoses äriühingu tulumaksu korruga Gibraltaril, teatavaks tehtud numbri all C(2018) 7848 (ELT 2019, L 119, lk 151).

18. Otsuse 2019/700 artikli 5 lõige 1 sätestab:

„1. Ühendkuningriik nõuab kogu artiklis 1 osutatud abikavade alusel või artiklis 2 osutatud eelotsuste alusel antud siseturuga kokkusobimatu abi tagasi selle abi saajatelt.“

19. Otsuse 2019/700 järgmised põhjendused kirjeldavad kontrollitud meetet:

„(30) 2010. aasta tulumaksuseaduse aluseks on territoriaalne maksustamissüsteem, mis tähendab, et kasumit või tulu maksustatakse ainult siis, kui see on saadud või teenitud Gibraltaril. [...]

(33) Algse 2010. aasta tulumaksuseaduse kohaselt ei olnud passiivne intressitulu ja litsentsitasudest saadud tulu maksustatavad olenemata tulu allikast ega territoriaalsuse põhimõtte kohaldamisest (17. joonealune märkus: algse 2010. aasta tulumaksuseaduse 1. lisa tabel C ei sisaldanud seda tululiiki.) [...]“.

20. Selle meetme valikulist eelist põhjendab komisjon nii:

„(82) Käsitletav meede on vastuolus üldpõhimõttega, et äriühingu tulumaksu kogutakse kõigilt maksukohustuslastelt, kes saavad või teenivad tulu Gibraltaril. Selle põhimõtte kohaselt peaksid passiivne intressitulu ja litsentsitasudest saadud tulu territoriaalsuse põhimõtte kohaldamisel üldjuhul olema maksustatavad. [...]

(83) Seega vähendab see maksuvabastus kulutusi, mida äriühingud, mille suhtes seda kohaldatakse, peaksid muidu kandma. See toob kaasa eelise, kuna äriühingud vabanevad oma majandustegevusega kaasnevatest kuludest ja on seetõttu soodsamas rahalises olukorras kui teised maksumaksjad (kes saavad aktiivset tulu).“

21. Esitatud põhjendused lükatakse tagasi muu hulgas järgmiselt:

„(107) Samuti ei pea paika väide, et territoriaalsuse põhimõtte rakendamine on ajendatud vajadusest vältida topeltnmaksustamist, kuna (välisriigi) maksval äriühingul on üldjuhul lubatud intressid või litsentsitasud maksustamisel maha arvata. [...] Arvestades topeltnmaksustamise vähest riski, on täieliku ja automaatse maksuvabastuse meede seega ebaproportsionaalne ja topeltnmaksustamise vältimise eesmärki ei saa pidada vastuvõetavaks põhjenduseks.“

22. Peale selle esitatakse ka täpsed nõuded eelise tagasinõudmiseks:

„(223) Maksumeetmete vormis antud ebaseadusliku riigiabi puhul tuleks tagasinõutava summa arvutamiseks võrrelda tegelikult makstud maksusummat summaga, mis oleks tulnud maksta soodsama maksustamislahenduse puudumisel.“

(224) Selleks, et antud juhul arvutada välja maksusumma, mis tulnuks maksta soodsama maksustamislahenduse puudumisel, peaksid Ühendkuningriigi ametiasutused uuesti hindama kõnealustest meetmetest kasu saanud isikute maksukohustust iga maksustamisaasta kohta, mil nad neist meetmetest kasu said.

(225) [...]

(226) Konkreetsetel maksustamisaastal laekumata jäänud maksu summa tuleks arvutada järgmiselt:

- kõigepealt peaksid Ühendkuningriigi ametiasutused kindlaks määrama asjaomase äriühingu kogukasumi sellel maksustamisaastal (sealhulgas kasum litsentsitasudest ja/või passiivsest intressitulust);
- selle kasumi põhjal peaksid Ühendkuningriigi ametiasutused arvutama asjaomase äriühingu maksustatava tulu selle maksustamisaasta kohta;
- maksustatav tulu tuleks korrutada sellel maksustamisaastal kohaldatud äriühingu tulumaksu määraga;
- lõpuks peaksid Ühendkuningriigi ametiasutused maha arvama äriühingu tulumaksu, mida äriühing on selle maksustamisaasta eest juba maksnud (kui on).“

23. Kaebaja ei kuulunud komisjoni uuritud ja otsuse lõpus loetletud 165 äriühingu hulka. Tal oli siiski litsentsitasudest saadud tulu, mida siiani 2010. aasta tulumaksuseaduse kohaselt ei maksustatud. Fossil Group Inc deklareeris seevastu kogu kaebajale laekunud litsentsitasudest saadud tulu Ameerika Ühendriikide maksuametile. Sellelt tulult tasuti Ameerika Ühendriikides 35% määraga tulumaksu.

24. 2019. aasta tulumaksuseaduse muudatust puudutava õigusakti (Income Tax (Amendment) Regulations)) avaldamisega viidi otsuse 2019/700 rakendamiseks seadusse sisse alates 1. jaanuarist 2011 kuni 31. detsembrini 2013 litsentsitasudest saadud tulu tagasiulatav maksustamine.

25. Sellest tulenes tagasiulatavalt kaebaja maksukohustus. Kaebaja taotleb nüüd seda, et 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 kohaldamisega võimaldatakse talle maksusoodustus mis tahes maksu eest, mille tasus Fossil Group Inc kaebaja litsentsitasudest saadud tulult Ameerika Ühendriikides (maksu mahaarvamine). Sellega jääks tagasiulatavalt kehtestatud litsentsitasude maksustamine tema puhul osaliselt tulemusetuks.

26. Nimelt sel põhjusel võttis maksuhaldur enne kaebaja kasuks 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 alusel maksu mahaarvamist ühendust komisjoni konkurentsipoliitika peadirektoraadiga ja palus lähemaid suuniseid. 26. märtsil 2020 andis konkurentsipoliitika peadirektoraat maksuhaldurile kirja teel teada, et viimane ei saa maksu arvestamisel kaebaja Ameerika Ühendriikides litsentsitasudest saadud tulult tasutud maksu arvesse võtta. Seepeale keeldus maksuhaldur 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 alusel kaebajale maksusoodustust andmast.

27. Selle peale esitas kaebaja kaebuse. Ta leiab, et maksu mahaarvamine 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 alusel ei ole riigiabi otsusega 2019/700 vastuolus.

#### IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

28. Nendel asjaoludel peatas Income Tax Tribunal of Gibraltar (Gibraltari tulumaksukohus, Ühendkuningriik) menetluse ja esitas Euroopa Kohtule – 16. detsembri 2020. aasta määrusega, mis saabus 21. detsembril 2020, oma sõnutsi „esimene kord (ja Ühendkuningriigi Euroopa Liidust lahkumise tõttu ka viimane kord)“ – ELTL artikli 267 kohases eelotsusemenetluses järgmise küsimuse:

„Kas see, kui Commissioner of Income Tax (tulumaksuamet) annaks 2010. aasta tulumaksuseaduse alusel kaebajale litsentsitasudest saadud tuluga seoses Ameerika Ühendriikides makstud maksult [...] maksusoodustuse, oleks otsusega vastuolus või takistaks otsus seda muul viisil?“

29. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad kaebaja, Gibraltari maksuhaldur ja Euroopa Komisjon. Vastavalt kodukorra artikli 76 lõikele 2 otsustas Euroopa Kohus kohtuistungit mitte korraldada.

#### V. Õiguslik hinnang

##### A. Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

30. Eelotsusetaotlus on vastuvõetav. Akt Taani Kuningriigi, Iirimaa ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi ühinemistingimuste ja asutamislepingutesse tehtavate muudatuste kohta<sup>7</sup> näeb nimelt ette, et asutamislepingu teatud osi Gibraltari suhtes ei kohaldata. See ei puuduta siiski riigiabi kontrollimist vastavalt ELTL artiklile 107 ja sellele järgnevatele artiklitele.

31. Kuigi Ühendkuningriik oli eelotsusetaotluse saabumise ajal liidust välja astunud, jääb Euroopa Kohtule väljaastumislepingu<sup>8</sup> artikli 86 lõike 2 kohaselt endiselt pädevus lahendada eelotsusetaotlusi, mis on esitatud enne üleminekuperioodi lõppu (st kuni 31. detsembrini 2020). Käesoleval juhul oli see nii.

##### B. Eelotsuse küsimus

32. Sisuliselt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimusega selgitada komisjoni riigiabi puudutava otsuse 2019/700 ulatust. See otsus kritiseerib passiivse intressitulu ja litsentsitasudest saadud tulu maksustamise puudumist Gibraltari õiguses. Komisjon nimetab seda otsuses 2019/700 erandiks<sup>9</sup> või kaudseks maksuvabastuseks.<sup>10</sup> Täpsemalt on tegemist teatud tulude maksustamata jätmisega.

<sup>7</sup> EÜT 1972, L 73, lk 14.

<sup>8</sup> Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi Euroopa Liidust ja Euroopa Aatomienergiaühendusest väljaastumise leping (ELT 2019, C 384 I, lk 1).

<sup>9</sup> Vt otsuse 2019/700 teine põhjendus (ELT 2019, L 119, lk 151).

<sup>10</sup> Vt otsuse 2019/700 põhjendus 93 (ELT 2019, L 119, lk 166).

33. Kas üksikute tululiikide maksustamata jätmises tuleb tegelikult näha siseturuga kokkusobimatut abi ELTL artikli 107 tähenduses, selle üle ei tule käesoleval juhul otsustada.<sup>11</sup> Ka küsimust, kas liidu õigus saab tegelikult nõuda siiani seaduse kohaselt mittemaksustatavate tulude tagasiulatuvat maksustamist, ei tule käesoleval juhul selgitada.<sup>12</sup>

34. Mõlemad küsimused võivad jääda lahtiseks, sest kaebaja ei taotle nende tulude maksust vabastamist, vaid nendest litsentsitasudest saadud tuludelt Ühendriikides tasutud maksu mahaarvamist. Selline mahaarvamine on põhimõtteliselt ette nähtud 2010. aasta tulumaksuseaduse §-s 37. Seega otsustas Gibraltar mahaarvamismeetodi kasuks (erinevalt vabastamismeetodist). Mõlemad meetodid on rahvusvahelises maksuõiguses tavapärased<sup>13</sup> ning teenivad soovimatut topeltmaksustamise vältimise eesmärki. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnutsi on sellise mahaarvamise tingimused täidetud.

35. Komisjon ja maksuhaldur vaidlevad oma kirjades sellele igatahes vastu. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt näeb ELTL artikkel 267 siiski ette otsese koostöö Euroopa Kohtu ja liikmesriikide kohtute vahel. Selles menetluses on igasugune faktiliste asjaolude hindamine liikmesriigi kohtu pädevuses, kellel tuleb konkreetse kohtuasja eripärasid arvestades hinnata nii eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust, samas kui Euroopa Kohus on pädev otsustama üksnes liidu õigusnormide tõlgenduse või kehtivuse üle, lähtudes asjaoludest, mille liikmesriigi kohus talle esitas.<sup>14</sup> Seega tuleb eelotsuse küsimusele vastata eeldusel, et 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 kohased maksu mahaarvamise tingimused on täidetud.

36. Otsuses 2019/700 ei vaidlustanud komisjon §-s 37 sätestatud. Siiski viib välisriigis tasutud maksu mahaarvamine litsentsitasudest saadud tulu tagasiulatava maksustamise korral, mis toimub pärast 2010. aasta tulumaksuseaduse muutmist, sarnase tulemuseni. Kaebaja ei pea neilt tuludelt Gibraltaril maksu maksuma.

37. Arvatavasti sel põhjusel oli komisjon maksuhalduri päringute peale ühes kirjas seisukohal, et riigiabiotsus hõlmab ka seda 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 kohast mahaarvamist. Seetõttu arwab maksuhaldur, et tal on nüüd takistusi kehtiva parlamentaarse maksuseaduse kohaldamisel.

38. Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei ole aga kirjad, mille komisjon pärast oma otsuse vastuvõtmist liikmesriikidele otsuse täitmise tagamiseks saadab, siduvad.<sup>15</sup> Eelkõige ei kuulu komisjoni sedalaadi seisukohavõtnud aktide hulka, mida saab määruse 2015/1589 alusel vastu võtta.<sup>16</sup> (Vaidlustatud) otsus 2019/700 on niikaua siduv, kui liidu kohtud seda ei tühistata.

<sup>11</sup> See on põnev, sest tulumaksuõigus kuulub liikmesriikide pädevusse ning kõigi mõeldavate maksuallikate ning seega kõigi mõeldavate tulude jne maksustamise kohustust ei ole vähemalt liidu õiguses tegelikult olemas.

<sup>12</sup> Määruse 2015/1589 artikli 16 lõige 1 keelab abi tagasinõudmise, kui see oleks vastuolus liidu õiguse üldpõhimõttega. Juba realiseerunud maksustatavate teokoosseisude tagasiulatuv maksustamine ilma seadusliku aluseta võib siiski olla vastuolus õigusriigi üldpõhimõtetega (näiteks õiguskindlus, määratletus, seaduslikkus).

<sup>13</sup> Vt näiteks nn meetodiartiklid (artiklid 23A ja 23B) OECD näidislepingus.

<sup>14</sup> Väljakujunenud kohtupraktika – vt 25. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, punkt 27); 16. juuni 2015. aasta kohtuotsus Gauweiler jt (C-62/14, EU:C:2015:400, punkt 15) ja 11. septembri 2008. aasta kohtuotsus Eckelkamp jt (C-11/07, EU:C:2008:489, punkt 52).

<sup>15</sup> Nii sõnaselgelt 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Mediaset (C-69/13, EU:C:2014:71, punkt 24).

<sup>16</sup> Vt 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Mediaset (C-69/13, EU:C:2014:71, punkt 26).

39. Järelikult tuleb kõigepealt välja selgitada otsuse 2019/700 ulatus (selle kohta allpool jaotis C). Kui see ei hõlma 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 kohast maksuvabastust, tuleb selgitada, kas selles tuleb vastavalt näha sellest otsusest kõrvalehoidmist (selle kohta allpool jaotis D) või muud keelatud abi ELTL artikli 107 tähenduses (selle kohta allpool jaotis E).

### ***C. Komisjoni 19. detsembri 2018. aasta riigiabiotsuse (otsus 2019/700) ulatus***

40. Seega on määrava tähtsusega asjaolu, mille kohta otsus 2019/700 käib. Kas see hõlmab ka välisriikide maksude mahaarvamist Gibraltaril maksukohustusest teatud tulude eest – nagu arvab komisjon – või ainult nende tulude mittemaksustatavust (maksustamata jätmist) – nagu arvab kaebaja? Esimene eeldab tingimata tekkinud maksukohustust, millelt saaks teise maksukohustuse maha arvata, viimane nimelt mitte.

41. Otsuse 2019/700 artikli 1 lõige 2 sätestab, et „riigiabi kava, mis seisnes litsentsitasudest saadud tulu vabastamises tulumaksust“, on keelatud riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Kui sellega ka täpselt ei nimetata, milline 2010. aasta tulumaksuseaduse norm annab valikulise eelise, siis tuleneb põhjendustest – eelkõige põhjendusest 33 –, et „litsentsitasudest saadud tulu tulumaksust vabastamise“ all on mõeldud selle tululiigi puudumist 2010. aasta tulumaksuseaduse lisa 1 tabelis C.

42. Põhjendusest 82 selgub, et komisjon näeb valikulist eelist selles, et see maksustamata jätmine „on vastuolus üldpõhimõttega, et äriühingu tulumaksu kogutakse kõigilt maksukohustuslastelt, kes saavad või teenivad tulu Gibraltaril“. Komisjoni sõnutsi „peaksid passiivne intressitulu ja litsentsitasudest saadud tulu“ olema seega maksustatavad. Põhjenduses 107 märgib komisjon, et maksuvabastuse korral ei pea paika topeltmaksustamise vältimise argument, „kuna (välismaisel) maksval äriühingul on üldjuhul lubatud intressid või litsentsitasud maksustamisel maha arvata“. Arvestades „topeltmaksustamise [ainult] vähest riski“, on „täieliku ja automaatse maksuvabastuse meede seega ebaproportsionaalne“ ja seda ei saa pidada põhjenduseks.

43. Sellest nähtub, et komisjon peab teatud tululiikide maksustamata jätmist otsuses 2019/700 valikuliseks eeliseks, sest neid tululiike oleks pidanud tegelikult sidusas maksusüsteemis maksustama. Kas see on õige, selle küsimuse võib kõrvale jätta. Määrava tähtsusega on see, et otsuse sisu puudutab ainult teatud tulude mittemaksustatavust.

44. 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 puudutab seevastu välisriigis litsentsitasudelt makstud maksude mahaarvamist Gibraltaril nendelt litsentsitasudelt tasuta tulevast maksust. See mahaarvamine eeldab siiski tulude maksustatavust Gibraltaril, liiatigi kuna mahaarvamine on piiratud nende suurusega. Seega on 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 otsusega 2019/700 kooskõlas. Teisiti, kui arvab Gibraltaril maksuhaldur oma seisukohtades, arvutati tagasinõutav summa eelkõige kooskõlas otsuse põhjendusega 226. Konkreetne summa (st maks nendelt tuludelt) näib olevat seega täpselt nii arvatud, nagu komisjon selles otsuses soovitas. Seega on otsust selles mõttes järgitud.

45. Käesoleval juhul käsitletud välisriigi maksude artikli 37 kohast mahaarvamist kohaldatakse seevastu alles teise sammuna. Sama kehtiks näiteks maksu ümberarvutamise kohta maksuvähenduse korral muul põhjusel või ümberarvutamise kohta hiljem avastatud kahjumite korral.



46. Ka juhul, kui tulemus on sama (Gibraltari ei tule makse maksta), puudutab 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 siiski täiesti teistsugust juhtumit kui juhtum, mis ajendas komisjoni otsuses 2019/700 keelatud riigiabi tuvastamiseks. Otsuse 2019/700 põhjendusest 107 tuleneb nimelt, et komisjon põhjendab oma otsust asjaoluga, et üksnes topeltmaksustamise piiratud risk ei õigustanud täielikku ja automaatset „maksust vabastamist“. See puudutab aga varasemat õiguslikku olukorda. Selle kohaselt ei maksustatud üldiselt teatud tulusid. 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 eeldab seevastu maksustamist ning seda kohaldatakse ainult konkreetse topeltmaksustamise korral. Seejuures ei toimu mahaarvamine mitte automaatselt, vaid selle tingimusi – konkreetset juhul mujal maksustamist – tuleb tõendada maksukohustuslasel.

47. Kokkuvõttes maksustatakse Gibraltari litsentsitasusid 2010. aasta tulumaksuseaduse §-le 37 vaatamata (st need on maksustatavad). Sellest maksukohustusest arvatakse maha üksnes juba mujal aset leidnud maksustamine (käesoleval juhul Ühendriikides). Järelikult ei hõlma otsus 2019/700 välismaal litsentsitasudelt tasutud maksude mahaarvamist Gibraltari vastavast maksust. Seega ei ole 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 kohaldamine otsusega 2019/700 vastuolus.

#### ***D. Komisjoni 19. detsembri 2018. aasta otsusest kõrvalehoidmise esinemine 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 kohase mahaarvamise korral***

48. Teisiti võiks siiski mõelda juhul, kui 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 kohane mahaarvamine kujutaks endast kõrvalehoidmist otsusest 2019/700. Nagu tuleneb määruse 2015/1589 põhjendusest 25, peab asjaomane liikmesriik võtma komisjoni otsuse mõjususe tagamiseks kõik vajalikud meetmed.

49. See välistab kõrvalehoidmise kompenseerivate meetmete abil. Selline kõrvalehoidmine on ajaliselt siiski ainult sel juhul mõeldav, kui § 37 oleks pärast nimetatud otsuse vastuvõtmist selleks vastu võetud, et otsuses ette nähtud õiguslikke tagajärgi (st tagasiulatuvat maksustamist) tulemusetuks muuta. Mulle näib, et käesoleval juhul see nii ei ole. Juba olemasolevat õigusnormi, mida otsuses ei kritiseeritud, saab vaevalt nimetada otsusest kõrvalehiilimiseks. See norm ise võib endast riigiabi kujutada.

50. Isegi juhul, kui § 37 oleks tagantjärele lisatud, võiks ainult siis rääkida otsusest 2019/700 kõrvalehoidmisest, kui selles mahaarvamist käsitlevas õigusnormis endas tuleks näha riigiabi. Kui 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 ei ole selle eraldi vaatlemisel keelatud riigiabi, siis ei saa seda kasutada selleks, et kõrvale hoida selle tuvastamisest, et mõni teine õigusnorm kujutab endast riigiabi ja see tuleb tagasi nõuda.

#### ***E. ELTL artikli 107 kohase riigiabi esinemine 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 kohase mahaarvamise korral***

51. Järelikult vajab veel selgitust üksnes see küsimus, kas 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 kohaldamine on vastuolus riigiabi reguleerivate õigusnormidega, seega kas 2010. aasta tulumaksuseaduse §-s 37 seaduslikult ette nähtud välisriigis litsentsitasudelt tasutud maksu mahaarvamist tuleb pidada keelatud riigiabiks ELTL artikli 107 tähenduses. Komisjon näib oma seisukohtades sellest lähtuvat. Euroopa Kohtul olemas oleva teabe kohaselt tuleb sellele küsimusele vastata siiski eitavalt.

52. Selles mõttes tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et riigisisese meetme ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabi“ kvalifitseerimine nõuab seda, et kõik allpool nimetatud tingimused oleksid täidetud. Esiteks peab olema tegemist sekkumisega riigi poolt või riigi ressursidest. Teiseks peab see sekkumine potentsiaalselt kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab sekkumine andma soodustatud isikule valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi.<sup>17</sup>

53. Eelise valikulisuse hindamiseks tuleb kindlaks teha, kas konkreetset õiguslikku raamistikku arvestades on riigisisene meede selline, et see soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on asjaomase abikava eesmärgi arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras ning keda koheldakse erinevalt, mida võib sisuliselt pidada diskrimineerivaks.<sup>18</sup>

54. Kui kõnealune meede on abikava – nagu käesoleval juhul 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 –, mitte individuaalne abi, siis peab komisjon lisaks tõendama, et kuigi meede annab küll üldkohaldatava eelise, teeb ta seda ainult teatud ettevõtjate või tegevusvaldkondade huvides.<sup>19</sup>

55. Riigiabi loetakse seejuures eelkõige meetmeid, mis vähendavad ettevõtja eelarvel tavaliselt lasuvaid kulutusi ja mis ei ole toetused selle sõna kitsamas tähenduses, kuid sarnanevad toetustega nii oma iseloomult kui ka toimelt.<sup>20</sup> Seevastu maksusoodustus, mis tuleneb üldmeetmest, mida kohaldatakse vahet tegemata kõikide ettevõtjate suhtes, ei kujuta endast riigiabi selle sätte tähenduses.<sup>21</sup>

56. Siseturu põhivabaduste valdkonnas on Euroopa Kohus selgitanud, et liikmesriikidel on praegusel liidu maksuõiguse ühtlustamise tasemel vabadus kehtestada selline maksusüsteem, mida nad peavad kõige sobivamaks.<sup>22</sup> See kehtib ka riigiabi valdkonna kohta.<sup>23</sup>

57. Sellest järeldub, et väljaspool valdkondi, milles liidu maksuõigus on ühtlustatud, kuulub iga maksu iseloomulike tunnuste kindlaksmääramine liikmesriikide kaalutusõiguse alla. Nii on see muu hulgas maksumäära valiku puhul, aga ka maksubaasi ja maksustatava teokoosseisu kindlaksmääramisel.<sup>24</sup> Need tunnused määratlevad seega põhimõtteliselt võrdlussüsteemi või „tavapärase“ maksustamiskorra, millest lähtuvalt tuleb valikulisuse tingimust analüüsida.<sup>25</sup>

<sup>17</sup> 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsused komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 33) ja komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 27) ning 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).

<sup>18</sup> 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsused komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 34) ja komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 28) ning 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 35).

<sup>19</sup> 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsused komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 35) ja komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 29) ning 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Belgia vs. komisjon (C-270/15 P, EU:C:2016:489, punkt 49).

<sup>20</sup> 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsused komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 36) ja komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 30) ning 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 71).

<sup>21</sup> 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsused komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 36) ja komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 30), vt selle kohta ka 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 23).

<sup>22</sup> 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsused komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 43) ja komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 37); 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 49) ja 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 69).

<sup>23</sup> 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsused komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 43) ja komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 37), vt ka 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

<sup>24</sup> 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsused komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 44) ja komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 38).

<sup>25</sup> 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsused komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 45) ja komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 39).

58. Samas ei ole välistatud, et ka need põhilised tunnused võivad teatud juhtudel viidata ilmselgelt diskrimineerivale asjaolule, kuid seda tuleb tõendada komisjonil.<sup>26</sup> Üldised eristused, mis kehtivad eranditeta kõigile ning sisalduvad sidusas maksusüsteemis, ei saa seega üldjuhul kujutada endast valikulist eelist.<sup>27</sup>

59. Otsus selle kohta, missuguseid välisriigi makse saab riigisisest maksukohustusest maha arvata ning millistel tingimustel peab see võimalik olema, on aga selline üldine otsus, mis kuulub liikmesriikide eespool nimetatud pädevusse. Selle eesmärk on topeltnmaksustamise vältimine. See on tunnustatud eesmärk nii OECDs<sup>28</sup> kui ka liidus.<sup>29</sup> Topeltnmaksustamine kahjustab neutraalset konkurentsi ning loob takistusi piiriülestele investeeringutele ja teenustele.

60. Mil määral püüab liikmesriik seega ühepoolsete meetmetega (nt mahaarvamist või maksuvabastust käsitlevad õigusnormid riigisiseses õiguses) või kahepoolsete meetmetega (nt vastavate topeltnmaksustamise vältimise lepingute sõlmimine) vältida topeltnmaksutamist enda või teise riigi poolt, on otsus, mille peab iga maksuseaduse andja oma maksuõiguse kujundamisel tegema. See, et põhiotsus hõlmab „üksnes“ ettevõtjaid, kes tegutsevad piiriülevalt – st nende suhtes kohaldatakse ka kahte maksujurisdiktsiooni –, tuleneb asja olemusest.

61. Nagu Gibraltar maksuhaldur oma seisukohtades õigesti märgib, on sellised ühepoolsed meetmed nagu 2010. aasta tulumaksuseaduse § 37 nende jurisdiktsioonide puhul, kus ei ole kindlalt väljakujunenud topeltnmaksustamise vältimise lepingute võrgustikku, tavaline tee selleks, et oleks võimalik topeltnmaksustamist vältida.

62. Asjaolust, et mahaarvamist võidakse kohaldada ainult maksumaksjatele, kes vastavad topeltnmaksustamise tingimustele, ei saa tuletada valikulisust. Ainuüksi asjaolu, et meedet võidakse kohaldada ainult maksumaksjatele, kes vastavad meetme kohaldamise tingimustele, ei saa muuta seda iseenesest valikuliseks.<sup>30</sup> See, et välisriigis sellistelt tuludelt, mida ka riigi sees maksustatakse, tasuta maksude mahaarvamine ei ole järjekindel, peaks olema välistatud. Siinjuures ei ole hoopiski võimalik kindlaks teha, ning seda ei ole ka komisjon tõendanud, et § 37 sisaldab ilmselgelt diskrimineerivaid parameetreid, millega saaks riigiabi keelust kõrvale hoida.

63. Niivõrd kui komisjon seevastu oma seisukohtades arvab, et valikuline eelis ei lange mitte ainult seetõttu ära, et eelisega kompenseeritakse teatud koormatise, ei ole see veenev. Esiteks on ettevõtjad, kellel on erilised koormatised (käesoleval juhul näiteks muud maksukohustused Ühendriikides), topeltnmaksustamise vältimise meetmete eesmärki arvestades täielikult teistsuguses olukorras kui ettevõtjad, keda maksustatakse ainult ühel korral (Gibraltari). Teiseks on põhimõtteline otsus, mil määral võtab liikmesriik arvesse maksukohustusi teistes riikides ning väldib seega topeltnmaksustamist, liikmesriigi pädevuses. Lisaks on topeltnmaksustamise vältimine

<sup>26</sup> 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsused komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 48) ja komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 42).

<sup>27</sup> Vt selle kohta juba minu ettepanekud kohtuasjas komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2020:835, punkt 53 jj); kohtuasjas komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2020:834, punkt 46 jj) ja kohtuasjas Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punkt 150).

<sup>28</sup> Vaata OECD näidislepingu pealkiri (2017. aasta juuli seisuga): „OECD näidisleping topeltnmaksustamise kõrvaldamiseks ning maksudest hoidumise vältimiseks tulult ja varalt makstavate maksude valdkonnas“.

<sup>29</sup> Vt nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi eri liikmesriikide ematettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 1990, L 225; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147) kolmas põhjendus kasumite topeltnmaksustamise kohta kontsernis. Kohtupraktika: 16. juuli 2009. aasta kohtuotsus Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punkt 28) ja 11. septembri 2008. aasta kohtuotsus Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490, punkt 62).

<sup>30</sup> 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 58); 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 59) ja 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42).

– nagu eespool märgitud – liidus tunnustatud eesmärk. Miks Gibraltar oleks käesoleval juhul pidanud oma kaalutusõiguse piirid seega ületanud olema, ei tõendanud ka komisjon oma seisukohtades.

64. Järelikult ei saa Ühendriikides litsentsitasudelt makstud maksu § 37 alusel mahaarvamist pidada riigiabiks ega otsusest 2019/700 kõrvalehoidmiseks.

## **VI. Ettepanek**

65. Seega teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Income Tax Tribunal of Gibaltari (Gibaltari tulumaksukohus, Ühendkuningriik) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Kaebaja litsentsitasudest saadud tulult Ameerika Ühendriikides tasutud maksu mahaarvamine Gibaltaril tasumisele kuuluvast maksust vastavalt 2010. aasta tulumaksuseaduse (Income Tax Act 2010) §-le 37 ei ole vastuolus komisjoni 19. detsembri 2018. aasta otsusega 2019/700 ega ELTL artikliga 107.