

Euroopa Liidu Teataja

L 135



Eestikeelne väljaanne

Õigusaktid

54. aastakäik

21. mai 2011

Sisukord

II Muud kui seadusandlikud aktid

OTSUSED

2011/282/EL:

- ★ Komisjoni otsus, 12. jaanuar 2011, firmaväärtuse amortiseerimise kohta välismaises äriühingus osaluse omandamisel C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), mida Hispaania rakendas (teatavaks tehtud numbri K(2010) 9566 all) ⁽¹⁾ 1

Hind: 3 EUR

⁽¹⁾ EMPs kohaldatav tekst

ET

Aktid, mille pealkiri on trükitud harilikus trükikirjas, käsitlevad põllumajandusküsimuste igapäevast korraldust ning nende kehtivusaeg on üldjuhul piiratud.

Kõigi ülejäänud aktide pealkirjad on trükitud poolpaksus kirjas ja nende ette on märgitud tärn.

II

(Muud kui seadusandlikud aktid)

OTSUSED

KOMISJONI OTSUS,

12. jaanuar 2011,

firmaväärtuse amortiseerimise kohta välismaises äriühingus osaluse omandamisel C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), mida Hispaania rakendas

(teatavaks tehtud numbri K(2010) 9566 all)

(Ainult hispaaniakeelne tekst on autentne)

(EMPs kohaldatav tekst)

(2011/282/EL)

EUROOPA KOMISJON,

võttes arvesse Euroopa Liidu toimimise lepingut, eriti selle artikli 108 lõike 2 esimest lõiku,

võttes arvesse Euroopa Majanduspiirkonna lepingut, eriti selle artikli 62 lõike 1 punkti a,

olles kutsunud huvitatud isikuid üles esitama märkusi vastavalt eespool osutatud sätetele ⁽¹⁾ ja võttes neid märkusi arvesse

ning arvestades järgmist:

I. MENETLUS

(1) Komisjonile saadetud kirjalike küsimustega (nr E-4431/05, E-4772/05 ja E-5800/06) osutas mitu Euroopa Parlamendi liiget asjaolule, et Hispaania oli kehtestanud erikorra, millega väidetavalt anti Hispaania ettevõtte tulumaksu seaduse (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ⁽²⁾ edaspidi „TRLIS”) artikli 12 lõike 5 alusel ebaõiglast maksusoodustust välismaistes äriühingutes märkimisväärse osaluse omandanud Hispaania äriühingutele.

(2) Euroopa Parlamendi liige David Martin esitas kirjaliku küsimusega nr P-5509/06 komisjonile kaebuse Hispaania energiatootja Iberdrola tehtud vaenuliku ülevõtmispakkumise kohta, mis hõlmas Ühendkuningriigi energiatootja ja -tarnija Scottish Power Ltd aktsiate ostmist. David Martini arvates oli Iberdrola saanud maksusoodustusega ebaõiglast riigiabi osaluse omandamiseks. Ta palus komisjonil uurida kõiki omandamisega seotud konkurentsiküsimusi, millest oli komisjonile nõukogu 20. jaanuari 2004. aasta määruse (EÜ) nr 139/2004 (kontrolli kehtestamise kohta ettevõtjate koondumiste üle) ⁽³⁾ (edaspidi „ühinemismäärus”) artikli 4 alusel läbi vaatamiseks teatatud 12. jaanuaril 2007. 26. märtsi 2007. aasta otsusega (toimik nr COMP/M.4517 – Iberdrola/ScottishPower, SG-Greffe (2007) D/201696) ⁽⁴⁾ otsustas komisjon, et ei vaidlusta teatatud tehingut ning kuulutab selle ühinemismääruse artikli 6 lõike 1 punkti b alusel siseturuga kokkusobivaks.

(3) 15. jaanuari ja 26. märtsi 2007. aasta kirjadega palus komisjon Hispaania ametiasutustel esitada teavet, et hinnata TRLISi artikli 12 lõike 5 reguleerimisala ja mõju seoses selle võimaliku liigitamisega riigiabiks ning selle kokkusobivust siseturuga.

(4) Hispaania ametiasutused vastasid neile küsimustele 16. veebruari ja 4. juuni 2007. aasta kirjadega.

⁽¹⁾ ELT C 311, 21.12.2007, lk 21.

⁽²⁾ Avaldatud 11. märtsi 2004. aasta Hispaania ametlikus väljaandes.

⁽³⁾ ELT L 24, 29.1.2004, lk 1.

⁽⁴⁾ Vt: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=2_M_4517

- (5) 28. augusti 2007. aasta faksiga sai komisjon kaebuse ühelt eraettevõtjalt, kes väitis, et TRLISE artikli 12 lõikega 5 sätestatud kord on riigiabi ega sobi kokku siseturuga. Kaebuse esitaja palus oma nime mitte avalikustada.
- (6) 10. oktoobri 2007. aasta otsusega (edaspidi „menetluse algatamise otsus“) algatas komisjon ELi toimimise lepingu artikli 108 lõikes 2 (varem EÜ asutamislepingu artikli 88 lõige 2) sätestatud ametliku uurimismenetluse TRLISE artikli 12 lõikega 5 ette nähtud firmaväärtuse amortiseerimise kohta, kuna see tundus vastavat kõigile tingimustele, et käsitada seda riigiabina ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses. Komisjon teavitas Hispaaniat oma otsusest algatada ELi toimimise lepingu artikli 108 lõikes 2 sätestatud menetlus. Otsus menetluse algatamise kohta avaldati *Euroopa Liidu Teatajas*,⁽⁵⁾ kutsudes huvitatud isikuid üles esitama oma märkusi.
- (7) 5. detsembri 2007. aasta kirjaga sai komisjon Hispaania märkused menetluse algatamise otsuse kohta.
- (8) Ajavahemikul 2008. aasta 18. jaanuarist 16. juunini sai komisjon menetluse algatamise otsuse kohta märkusi 32 kolmandalt isikult. Need kolmandad isikud, kes ei palunud anonüümsust, on loetletud käesoleva otsuse I lisas.
- (9) 9. aprilli, 15. mai ja 22. mai 2008. aasta kirjadega ning 27. märtsi 2009. aasta kirjaga edastas komisjon eespool osutatud märkused Hispaania ametiasutustele, et anda neile võimalus kommenteerida. 30. juuni 2008. aasta kirjaga ja 22. aprilli 2009. aasta kirjaga esitasid Hispaania ametiasutused oma kommentaarid kolmandate isikute märkuste kohta.
- (10) 18. veebruaril 2008, 12. mail 2009 ja 8. juunil 2009 toimusid Hispaania ametiasutuste ja komisjoni esindajate vahel tehnilised kohtumised, kus selgitati muu hulgas kõnealuse korra kohaldamise teatavaid aspekte ning juhtumi analüüsimiseks asjakohaste Hispaania õigusaktide tõlgendamist.
- (11) 7. aprillil 2008 toimus komisjoni esindajate ja Banco de Santander SA kohtumine; 16. aprillil 2008 toimus komisjoni esindajate ja erinevaid huvitatud kolmandaid isikuid esindava õigusbüroo J & A Garrigues SL kohtumine; 2. juulil 2008 toimus komisjoni esindajate ja Altadis S.A kohtumine; 12. veebruaril 2009 toimus komisjoni esindajate ja Telefónica S.A. kohtumine.
- (12) 14. juulil 2008 esitasid Hispaania ametiasutused vaidlustatud meetme kohta lisateavet, eelkõige 2006. aasta maksudeklaratsioonidest võetud andmed, andes üldise ülevaate vaidlustatud meetmest kasu saavatest maksu-maksjatest.
- (13) 16. juuni 2009. aasta e-kirjaga esitasid Hispaania ametiasutused lisateavet ja väitsid, et Hispaania äriühingutel on senini palju takistusi piiriüleste ühinemiste läbiviimisel Euroopa Liidus.
- (14) Komisjon võttis 28. oktoobril 2009 vastu negatiivse otsuse⁽⁶⁾ vaidlustatud õigusakti alusel abi saajatele ELi sisestel omandamistel antud abi tagastamise kohta. Nagu on märgitud nimetatud otsuse põhjenduses 119, jättis komisjon menetluse algatamise otsusega algatatud menetluse ELi-väliste omandamiste puhul avatuks, sest Hispaania ametiasutused lubasid esitada uusi üksikasju liiduvälistel piiriülestel ühinemistel esinevate takistuste kohta.
- (15) Hispaania ametiasutused esitasid 12., 16. ja 20. novembril 2009 kokkuvõtliku teabe Hispaania äriühingute otseinvesteeringute kohta ELi mittekuuluvatesse riikidesse.
- (16) Komisjon saatis 16. detsembril 2009 Hispaania ametiasutustele nõude esitada ELi mittekuuluvates riikides tehtavate tehingute kohta teave, mida ta pidas vajalikuks, et hinnata kava riigiabi seisukohast Hispaania ametiasutuste soovitatud viisil.
- (17) Hispaania ametiasutused esitasid 3. jaanuari 2010. aasta kirjaga üksikasjaliku teabe 15 ELi mittekuuluva riigi kohta, kus asus suur osa (umbes 70 %) Hispaania otsesest välisinvesteeringutest. Täpsemalt esitasid Hispaania ametiasutused kaks aruannet, mille olid koostanud õigusbüroo Garrigues ja KPMG ning mis sisaldasid neis kolmandates riikides valitsevate väidetavate fiskaalsete ja õiguslike takistuste analüüsi.
- (18) Komisjon sai 27. jaanuari 2010. aasta kirjaga märkused Santanderi gruppi kuuluvalt äriühingult Banesto.
- (19) Hispaania ametiasutused vastasid 3. märtsi 2010. aasta e-kirjaga neile 26. veebruaril 2010 saadetud tehnilistele küsimustele.

⁽⁵⁾ Vt joonealune märkus 1.

⁽⁶⁾ Vt komisjoni otsus K(2009) 8107 (lõplik) ja selle parandus K(2009) 8107 (muudetud), mis on alates 2010. aasta jaanuarist kättesaadav järgmisel komisjoni veebisaidil: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/222341/222341_1030573_302_1.pdf

(20) Komisjon sai 9. juuli 2010. aasta kirjaga märkused äriühingult Banco Santander.

(21) Komisjon sai 25. novembri 2010. aasta kirjaga märkused äriühingult Telefónica.

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

II. VAIDLUSTATUD MEETME ÜKSIKASJALIK KIRJELDUS

(23) Kõnealune meede näeb ette firmaväärtuse amortiseerimist välismaises sihtäriühingus märkimisväärse osaluse omandamisel.

(24) Meedet reguleerib TRLISe artikli 12 lõige 5 (edaspidi „vaidlustatud meede“). Täpsemalt lisati artikli 12 lõige 5 Hispaania 27. detsembri 1995. aasta ettevõtte tulumaksu seadusesse nr 43/1995 27. detsembri 2001. aasta seaduse nr 24/2001 artikli 2 lõikes 5 sätestatud muudatusega. 5. märtsi 2004. aasta kuningliku seadusandliku dekreedis nr 4/2004 esitatakse Hispaania ettevõtte tulumaksu seaduse konsolideeritud versioon.

(25) Komisjon on teadlik asjaolust, et Hispaania õigusakte on pärast menetluse algatamise otsuse vastuvõtmise kuupäeva muudetud (⁷). Sellegipoolest leiab komisjon, et viimati tehtud muudatused ei mõjuta ega muuda menetluse algatamise otsuses väljendatud kahtlusi. Järgkindluse tagamiseks osutab komisjon käesolevas otsuses Hispaania õigusaktide numbritele nii nagu menetluse algatamise otsuses, isegi kui asjaomaseid õigusakte on muudetud. Kõik uued õigusnormid määratletakse nendena sõnaselgelt.

(26) TRLISe artikli 12 („Väärtuse korrigeerimine: varade väärtuse vähenemine“) lõige 5 jõustus 1. jaanuaril 2002. Eelkõige sätestatakse selles, et Hispaania maksukohustuslastest äriühing võib vähemalt 20 aasta jooksul pärast välismaises äriühingus osaluse omandamist oma tulumaksuga maksustatavast tulust iga-aastaste summadena maha arvata firmaväärtuse, mis tuleneb välismaises äriühingus vähemalt 5 %-lise osaluse omandamisest.

(⁷) 23. detsembri 2008. aasta seadus nr 4/2008, millega muudeti mitut maksuõiguse sätet.

(27) Firmaväärtusena käsitatakse tuntud ärinime väärtust, häid kliendisid, töötajate oskusi ja muid selliseid tegureid, mis peaksid tootma tulevikus suuremat tulu kui kõnealusel hetkel ilmne. Hispaania raamatupidamis põhimõtete (⁸) kohaselt käsitatakse firmaväärtusena äriühingu omandamisel üle tolle varade turuväärtuse makstavat hinda ning see tuleb eraldi immateriaalse varana kirjendada niipea, kui sihtäriühing omandava äriühingu kontrolli alla läheb (⁹).

(28) Välja arvatud vaidlustatud meetme puhul, võib firmaväärtust Hispaania maksupõhimõtete kohaselt amortiseerida ainult pärast äriühendust, mis tekib sõltumatute äriühingute varade omandamise või varalise sissemakse teel või siis pärast ühinemist või jagunemist.

(29) Rahaline firmaväärtus tähendab Hispaania maksusüsteemis firmaväärtust, mis oleks kirjendatud aktsiade omava äriühingu ja sihtäriühingu ühinemise korral. Seega toob TRLISe artikli 12 lõike 5 kohane rahalise firmaväärtuse mõiste aktsiate omandamise valdkonda tavaliselt varade üleandmise või äriühenduse tehingute puhul kasutatava mõiste. TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaselt arvatakse rahalise firmaväärtuse kindlaksmääramiseks osaluse omandamise eest makstud hinnast maha omandatava äriühingu materiaalse ja immateriaalse vara turuväärtus.

(30) TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaselt sõltub rahalise firmaväärtuse amortiseerimine järgmiste TRLISe artikli 21 alusel kehtestatud nõuete täitmisest:

- a) vähemalt 5 % välismaisest äriühingust peab olema otseselt või kaudselt omandatud Hispaania omandava äriühingu poolt vähemalt aastaseks katkematuks ajavahemikuks (¹⁰);

(⁸) Vt 1885. aasta äriseadustiku artiklid 46 ja 39.

(⁹) Tulenevalt 4. juuli 2007. aasta seaduse nr 16/2007 rakendamisest, mis käsitleb äriühinguõiguse reformi ja kohandamist raamatupidamisvaldkonnas selle rahvusvaheliseks ühtlustamiseks Euroopa Liidu õigusaktidega.

(¹⁰) Vt TRLISe artikli 21 lõike 1 punkt a.

- b) välismaine äriühing peab olema maksustatud Hispaanias kohaldatava maksuga sarnase maksuga. See tingimus loetakse täidetuks, kui sihtäriühingu asukohariik on sõlminud Hispaaniaga maksulepingu rahvusvahelise topeltmaksustamise ja maksudest kõrvalehoitudumise vältimiseks⁽¹¹⁾ ja see leping sisaldab sätet teabevahetuse kohta;
- c) välismaise äriühingu tulu peab peamiselt tulema äritegevusest välismaal või moodustuma tulust, mida saab sellisena käsitada. See tingimus on täidetud, kui vähemalt 85 % sihtäriühingu tulust:
- i) ei kuulu maksubaasi hulka Hispaania rahvusvahelise maksude läbipaistvuse eeskirjade alusel ning on maksustatav Hispaanias saadud kasumina⁽¹²⁾. Eelkõige peetakse tulu neile nõuetele vastavaks juhul, kui see on saadud järgmisest tegevusest:
 - hulgimüük, kui kaup tehakse ostjatele kättesaadavaks sihtäriühingu asukohariigis või -territooriumil või mis tahes muus riigis või mis tahes muul territooriumil peale Hispaania;
 - teenused, mida osutatakse klientidele, kes ei ole Hispaania maksuresidendid;
 - finantsteenused, mida osutatakse klientidele, kes ei ole Hispaania maksuresidendid;
 - kindlustusteenused, mis on seotud riskidega väljaspool Hispaaniat.
 - ii) on dividenditulu, eeldusel et täidetud on artikli 21 lõike 1 punktis a sätestatud osalusest saadava tulu olemuse ning Hispaania äriühingu otsese ja kaudse osaluse määra tingimused (TRLISe artikli 21 lõike 1 punkti c alapunkt 2)⁽¹³⁾.
- (31) Vaidlustatud meetme kõrval võiks lühidalt kirjeldada järgmisi TRLISe sätteid, millele käesolevas otsuses osutatakse:
- TRLISe artikli 11 lõikega 4⁽¹⁴⁾ (artikli 11 pealkiri on „Väärtuse korrigeerimine: amortiseerimine” ning see on esitatud TRLISe IV peatükis, milles määratletakse maksubaas) nähakse ette firmaväärtuse amortiseerimine vähemalt 20 aasta jooksul seoses omandamisega järgmistel tingimustel: i) firmaväärtus tuleneb tasulisest omandamisest; ii) müüja ei ole omandava äriühinguga seotud. Sellesse sättesse pärast menetluse algatamise otsuse vastuvõtmist tehtud ning 4. juuli 2007. aasta seadusega nr 16/2007 kehtestatud muudatustega selgitati, et kui tingimus ii ei ole täidetud, on firmaväärtuse arvutamiseks kasutatav makstud hind sidusäriühingu omandatud osaluse eest sõltumatule müüjale makstud hind; lisaks nõuti, et iii) moodustataks reservkapital, mille suurus on vähemalt võrdne TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaselt maha arvatava summaga;
 - TRLISe IV peatükis sisalduva artikli 12 lõike 3 alusel võib maksuaasta alguse ja lõpu teoreetiliste arvestuslike väärtuste vahe ulatuses osaliselt maha arvata järelturul noteerimata kodu- ja välismaiste aktsiate väärtuse vähenemise. Vaidlustatud meetet saab kohaldada koostoimes TRLISe selle artikliga⁽¹⁵⁾;
 - TRLISe artikli 89 („Osalus üleandva üksuse ja omandava üksuse kapitalis”) lõige 3 on esitatud VII jaotise VIII peatükis „Erikord, mida kohaldatakse ühinemise, jaotumise, varade üleandmise ja aktsiate asendamise suhtes ning Euroopa äriühingu või Euroopa ühistu ühe Euroopa Liidu liikmesriigi maksuresidendist teise liikmesriigi residendiks muutmise suhtes”. TRLISe artikli 89 lõikega 3 sätestatakse tegevuse ümberkorraldusest tuleneva firmaväärtuse amortiseerimine. Selle sätte kohaselt peavad äriühendusest tuleneva firmaväärtuse suhtes TRLISe artikli 11 lõike 4 kohaldamiseks olema täidetud järgmised tingimused: i) asjaomasel äriühingul peab enne äriühendust olema sihtäriühingus vähemalt 5 %-line osalus; ii) peab olema tõendatud, et firmaväärtus on maksustatud ning et see on müüjalt sisse nõutud; iii) müüja ei ole ostjaga seotud. Kui tingimus iii ei ole täidetud, peab maha arvatav summa vastama immateriaalse vara pöördumatule amortisatsioonile;

⁽¹¹⁾ Vt TRLISe artikli 21 lõike 1 punkt b.

⁽¹²⁾ Vt TRLISe artikli 21 lõike 1 punkti c alapunkt 1.

⁽¹³⁾ Vt TRLISe artikli 21 lõike 1 punkti c alapunkt 2.

⁽¹⁴⁾ Praeguses õigusaktis on see säte TRLISe artikli 12 lõige 6.

⁽¹⁵⁾ Nagu sõnaselgelt sätestatud artikli 12 lõike 5 teises lõigus: „Selle vahe mahaarvamine (st TRLISe artikli 12 lõikes 5 ette nähtud mahaarvamine) vastab vajaduse korral käesoleva artikli lõikes 3 osutatud väärtuse langusega seotud kahjumile.”

— TRLISe artikkel 21 („Erand rahvusvahelise topeltmaksustamise vältimiseks välismaistest allikatest saadavate dividendide ja tulu puhul, mis saadakse Hispaania mitteresidentidest üksuste omakapitali osade või aktsiate üleandmisest”) sisaldub TRLISe IV jaotises. Artiklis 21 sätestatakse tingimused, mille korral Hispaania mitteresidentidest üksustest saadavad dividendid või tulu on maksuvabad, kui nende saaja on Hispaania maksuresidentist äriühing;

— TRLISe artikkel 22 („Teatava välismaal püsiva tegevuskoha kaudu saadava tulu suhtes kohaldatav erand”) sisaldub TRLISe IV peatükis. Artiklis 22 sätestatakse tingimused, mille korral on maksuvaba väljaspool Hispaaniat asuva püsiva tegevuskoha kaudu välismaal saadav tulu.

(32) Käesolevas otsuses kasutatakse järgmisi mõisteid:

— varade üleandmine on tehing, mille käigus äriühing annab ilma oma tegevust lõpetamata kas kõik tegevusüksused, ühe tegevusüksuse või mitu tegevusüksust üle teisele äriühingule;

— äriühendus on tehing, mille käigus üks või mitu äriühingut annavad likvideerimismenetluseta lõpetamisel kogu oma vara ja kohustused üle mõnele teisele olemasolevale või nende moodustatud äriühingule, kusjuures nende osanikud või aktsionärid saavad ühendava äriühingu osanikeks või aktsionärideks;

— osaluse omandamine on tehing, mille käigus äriühing omandab osaluse teise äriühingu kapitalis, saamata seejuures sihtäriühingus hääleteenamust;

— sihtäriühing on Hispaania mitteresidentist äriühing, mille tulu vastab põhjenduse 30 punktis c kirjeldatud tingimustele ning milles Hispaania residentist äriühing on omandanud osaluse;

— ELi-sisene omandamine on kõigile TRLISe artikli 12 lõike 5 asjaomastele tingimustele vastav osaluse omandamine sihtäriühingus, mis on asutatud mõne liikmesriigi õiguse alusel ning mille registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht on liidus;

— ELi-väline omandamine on kõigile TRLISe artikli 12 lõike 5 asjaomastele tingimustele vastav osaluse omandamine sihtäriühingus, mis ei ole asutatud mõne liikmesriigi õiguse alusel või mille registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht ei ole liidus.

III. MENETLUSE ALGATAMISE PÕHJUSED

(33) Menetluse algatamise otsusega alustas komisjon ELi toimimise lepingu artikli 108 lõikes 2 (endine EÜ asutamislepingu artikli 88 lõige 2) sätestatud ametliku uurimismenetluse vaidlustatud meetme suhtes, kuna see tundus vastavat kõigile tingimustele ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 kohase riigiabina käsitamiseks. Samuti oli komisjonil kahtlusi seoses sellega, kas vaidlustatud meetet saab pidada siseturuga kokkusobivaks, kuna ükski artikli 107 lõigetega 2 ja 3 ette nähtud erand ei tundunud olevat kohaldatav.

(34) Eelkõige arvas komisjon, et vaidlustatud meede väljus võrdlusaluseks oleva maksusüsteemi, st Hispaania ettevõtte tulumaksu süsteemi tavapärasest reguleerimisalast. Samuti leidis komisjon, et välismaises sihtäriühingus 5 %-lise osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse amortiseerimine tundus olevat erakorraline stiimul.

(35) Komisjon täheldas, et maksuamortisatsiooni said kasutada ainult teatavat liiki ettevõtjad; nimelt sellised äriühingud, kes omandavad teatavad vähemalt 5 %-lised osalused sihtäriühingu aktsiakapitalis, ning ainult nende välismaiste äriühingute puhul, tingimusel et TRLISe artikli 21 lõike 1 kohased kriteeriumid on täidetud. Samuti rõhutas komisjon, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale⁽¹⁶⁾ moodustavad riigiabi sellised maksuvähendused, mis soodustavad kodumaiste toodete ekspordi. Seetõttu tundus vaidlustatud meede olevat valikuline.

⁽¹⁶⁾ Vt Euroopa Kohtu 10. detsembri 1969. aasta otsus liidetud kohtuasjades 6/69 ja 11/69, komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 1969, lk 523. Vt ka äriühingute otsese maksustamisega seotud meetmete suhtes riigiabi eeskirjade kohaldamist käsitleva komisjoni teatise punkt 18 (EÜT C 384, 10.12.1998, lk 3).

- (36) Sellega seoses tundus komisjonile, et valikulist eelist ei saa põhjendada maksusüsteemi olemusega. Eelkõige leidis komisjon, et vaidlustatud meetmega rakendatavat Hispaania raamatupidamis- ja maksusüsteemide üldeeskirjadest kõrvale kalduvat eristamist ei saa põhjendada maksusüsteemi tehniliste aspektidega. Firmaväärtuse saab maha arvata üksnes äriühenduse või varade üleandmise korral, välja arvatud vaidlustatud meetme sätete alusel. Samuti leidis komisjon, et vaidlustatud meetme puhul oli ülemäärane osutada Hispaania süsteemis edendatavatele neutraalsuse eesmärkidele, kuna seda kohaldatakse ainult välismaistes äriühingutes märkimisväärse osaluse omandamise puhul.
- (37) Peale selle leidis komisjon, et vaidlustatud meetme puhul kasutati riigi ressursse, kuna sellega seoses loobus Hispaania riigikassa maksutulust. Samuti võib vaidlustatud meede moonutada konkurentsi Euroopa omandamistingute turul, andes valikulise majandusliku eelise välismaistes äriühingutes märkimisväärse osaluse omandavatele Hispaania äriühingutele. Samuti ei olnud komisjoni arvates alust arvata, et vaidlustatud meede sobib kokku siseturuga.
- (38) Seetõttu järeldas komisjon, et vaidlustatud meetme puhul võib olla tegemist siseturuga kokkusobimatu riigiabiaga. Sellisel juhul peaks abi tagastamine toimuma kooskõlas nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määruse (EÜ) nr 659/1999 (millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad EÜ asutamislepingu artikli 93 kohaldamiseks) artikliga 14. Seetõttu kutsus komisjon Hispaania ametiasutusi ja huvitatud isikuid üles esitama märkusi võimalike õiguspärase ootuste või mis tahes muude liidu õiguse üldpõhimõtete kohta, mis võimaldaks komisjonil erandkorras loobuda abi tagastamise nõudmisest eespool osutatud nõukogu määruse artikli 14 lõike 1 teise lause alusel.

IV. ESIMENE OSALISELT NEGATIIVNE OTSUS

- (39) Eelmises otsuses leidis komisjon, et TRLISe artikli 12 lõige 5 kujutab endast abikava ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, kui seda TRLISe sätet kohaldatakse ELi-siseste omandamiste suhtes.
- (40) Samuti leidis komisjon, et kuna vaidlustatud meedet kohaldati ELi toimimise lepingu artikli 108 lõiget 3 rikkudes, on see ELi-siseste omandamiste suhtes kohaldatavas osas ebaseaduslik abikava.
- (41) Komisjon jättis 10. oktoobri 2007. aasta otsusega algatatud menetluse ELi-väliste omandamiste puhul avatuks, pidades silmas uusi elemente, mille Hispaania ametiasutused lubasid ELi-välistel piiriülestel ühinemistel esinevate takistuste küsimuses esitada.

V. HISPAANIA AMETIASUTUSTE JA HUVITATUD KOLMANDATE ISIKUTE MÄRKUSED

- (42) Komisjonile esitasid oma märkused Hispaania ametiasutused⁽¹⁷⁾ ning 32 huvitatud kolmandat isikut,⁽¹⁸⁾ kellest kaheksa olid ühendused.
- (43) Kokkuvõttes on TRLISe artikli 12 lõige 5 Hispaania ametiasutuste arvates üldmeede ning mitte erand Hispaania maksusüsteemist, kuna selle sätte alusel lubatakse immateriaalse vara amortiseerimine, mida kohaldatakse kõigi maksumaksjate suhtes, kes omandavad välismaises äriühingus märkimisväärse osaluse. Pidades silmas komisjoni praktikat ja asjaomast kohtupraktikat, järeldavad Hispaania ametiasutused, et vaidlustatud meedet ei saa käsitada riigiabina ELi toimimise lepingu artikli 107 tähenduses. Peale selle leiavad Hispaania ametiasutused, et teistsugune järeldus oleks vastuolus õiguskindluse põhimõttega. Samuti seavad Hispaania ametiasutused kahtluse alla komisjoni pädevuse kõnealuse üldmeetme vaidlustamiseks, kuna nende arvates ei saa komisjon kasutada riigiabi eeskirju maksuküsimuste ühtlustamise alusena.
- (44) Üldiselt toetavad Hispaania ametiasutuste seisukohti 30 huvitatud kolmandat isikut (edaspidi „30 huvitatud isikut”), samas kui ülejäänud kaks kolmandat isikut (edaspidi „kaks isikut”) leiavad, et TRLISe artikli 12 lõike 5 puhul on tegemist ebaseadusliku riigiabi meetmega, mis ei sobi kokku siseturuga. Seega esitatakse 30 huvitatud isiku väited koos Hispaania ametiasutuste seisukohaga, samas kui kahe isiku väiteid kirjeldatakse eraldi.

A. Hispaania Ametiasutuste Ja 30 Huvitatud Isiku Märkused

- (45) Sissejuhatava märkusena rõhutavad Hispaania ametiasutused, et otsene maksustamine kuulub liikmesriikide pädevusse. Seetõttu peaks komisjoni tegevus selles valdkonnas olema kooskõlas EÜ asutamislepingu artiklis 5 (selle sisu on nüüd asendatud ELi toimimise lepingu artikliga 5) sätestatud subsidiaarsuse põhimõttega. Peale selle tulevad Hispaania ametiasutused meelde, et EÜ asutamislepingu artikli 3 (selle sisu on nüüd asendatud ELi toimimise lepingu artiklitega 3–6) ja EÜ asutamislepingu artikli 58 lõike 1 punkti a (nüüd asendatud ELi toimimise lepingu artikliga 65) alusel võivad liikmesriigid kehtestada erinevaid maksusüsteeme maksumaksja investimiskoha või maksuresidentsuse põhjal, ilma et seda käsitataks kapitali vaba liikumise piiranguna.

⁽¹⁷⁾ Vt põhjendus 7.

⁽¹⁸⁾ Vt põhjendus 8.

- (46) Samuti leiavad 30 huvitatud isikut, et komisjoni negatiivne otsus oleks vastuolus ELi toimimise lepingus sätestatud riikide maksuautonoomia põhimõttega ning ka EÜ asutamislepingu artikliga 56 (nüüd asendatud ELi toimimise lepingu artikliga 63), millega keelatakse kapitali vaba liikumise piirangud.

A.1. Vaidlustatud meede ei ole riigiabi

- (47) Hispaania ametiasutused ja 30 huvitatud isikut leiavad, et vaidlustatud meede ei ole riigiabi ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, kuna: i) sellega ei anta majanduslikku eelist; ii) sellega ei soodustata teatavaid ettevõtjaid ning iii) see ei moonuta ega ähvarda moonutada liikmesriikidevahelist konkurentsi. Kooskõlas Hispaania maksusüsteemi loogikaga leiavad nad, et vaidlustatud meetet tuleks käsitleda üldmeetmena, mida kohaldatakse mittediskrimineerival viisil mis tahes tüüpi äriühingu ja tegevuse suhtes.

A.1.1. Vaidlustatud meetmega ei anta majanduslikku eelist

- (48) Vastupidiselt komisjoni menetluse algatamise otsuses väljendatud seisukohale ei ole TRLISe artikli 12 lõige 5 erand Hispaania ettevõtte tulumaksu süsteemist, kuna i) Hispaania raamatupidamissüsteem ei ole asjakohane võrdlusalus, et põhjendada erandi olemasolu maksusüsteemis, ning ii) isegi kui see oleks, on rahalise firmaväärtuse käsitamine aja jooksul amortiseeritava varana traditsiooniliselt olnud Hispaania raamatupidamis- ja ettevõtte tulumaksu süsteemide üldine tunnus.
- (49) Esiteks, kuna raamatupidamiseskirjad ei ole ühtlustatud, ei saa võrdlusalusena vaidlustatud meetme erakorralise olemuse kindlakstegemiseks kasutada raamatupidamislikku tulemit. Hispaanias arvutatakse maksubaas raamatupidamisliku tulemi alusel, mida korrigeeritakse vastavalt maksueeskirjadele. Seetõttu ei saa käesoleval juhul Hispaania ametiasutuste arvates raamatupidamislikku tulemit maksumeetme puhul võrdlusalusena kasutada.
- (50) Teiseks ei ole õige arvata, et firmaväärtuse amortiseerimine ei vasta Hispaania raamatupidamissüsteemi loogikale, kuna nii firmaväärtust⁽¹⁹⁾ kui ka rahalist firmaväärtust⁽²⁰⁾ võib amortiseerida kuni 20-aastaste ajavahemike

jooksul. Need kogemuste põhjal välja töötatud eeskirjad kajastavad kas materiaalse või immateriaalse alusvara väärtuse vähenemist. Seetõttu ei oleks TRLISe artikli 12 lõike 5 puhul tegemist erandiga, kuna see ei kaldu kõrvale Hispaania raamatupidamis- ja maksusüsteemides kehtestatud firmaväärtuse amortiseerimise eeskirjadest.

- (51) Kolmandaks märgivad Hispaania ametiasutused, et vaidlustatud meede ei ole päris majanduslik eelis, kuna omandatud osaluse müümise korral nõutakse mahaarvatud summa sisse kapitali kasvutulu maksustamise teel, mistõttu maksumaksja on samas olukorras kui siis, kui TRLISe artikli 12 lõiget 5 ei oleks kohaldatud.

- (52) Neljandaks osutab komisjon eelise olemasolu tõendamiseks ekslikult TRLISe artikli 11 lõikele 4 ja artikli 89 lõikele 3. Menetluse algatamise otsuses sedastab komisjon, et TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamiseks ei ole vajalik ei äriühendus ega sihtäriühingu ülevõtmine. See seisukoht näitab, et Hispaania maksusüsteemist on valesti aru saadud, kuna kõnealuse kahe artikliga ei takistata sihtäriühingu üle ühiselt kontrolli omandaval äriühingute rühmal maha arvamast tehingust tuleneva firmaväärtuse vastavat osa. Seetõttu ei ole nende kahe artikli kohaldamisel vaidlustatud meetmest kasusaamiseks nõutav individuaalne kontroll sihtäriühingu üle. Sellega seoses ei oleks asjakohane väita, et TRLISe artikli 12 lõikes 5 käsitletakse abisaajate valitsevat seisundit soodsamalt kui TRLISe artikli 11 lõikes 4 või artikli 89 lõikes 3. Lõpuks tuleks märkida, et 5 %-lise osaluse kriteerium on kooskõlas TRLISe artikli 89 lõikes 3 sätestatud tingimuste ning samuti komisjoni suuniste ja praktikaga⁽²¹⁾.

- (53) Hispaania ametiasutused rõhutavad, et komisjon on TRLISe artikli 12 lõike 5 alusel antava väidetava eelise olemasolu kindlakstegemisel väärtalt osutanud ka TRLISe artikli 12 lõikele 3 – artikli 12 lõiget 3 kohaldatakse amortisatsiooni suhtes sihtäriühingu registreeritud objektiivse kahjumi korral, samas kui TRLISe artikli 12 lõige 5 täiendab seda sätet ning kajastab rahalise firmaväärtuse amortiseerimisega seotud väärtuse vähenemist.

⁽¹⁹⁾ Hispaania ametiasutused osutasid 22. detsembri 1989. aasta kuningliku dekreediga nr 1564/1989 artiklile 194.

⁽²⁰⁾ Hispaania ametiasutused osutasid ICACi (raamatupidamis- ja audiititüütu) 27. novembri 1996. aasta resolutsioonile nr 3, BOICAC.

⁽²¹⁾ Vt komisjoni 22. septembri 2004. aasta otsus juhtum N 354/2004 Iirimaa äriühingus osalemise korra kohta (ELT C 131, 28.5.2005, lk 10).

- (54) Viiendaiks on äriühingute otsese maksustamisega seotud meetmete suhtes riigiabi eeskirjade kohaldamist käsitlevas komisjoni teatises⁽²²⁾ (edaspidi „komisjoni teatis“) sõnaselgelt sätestatud, et amortisatsiooni arvestamist käsitlevad eeskirjad ei tähenda riigiabi olemasolu. Kuna rahalise firmaväärtuse amortiseerimise puhul vähemalt 20-aastase ajavahemiku jooksul kehtib praegu sama koefitsient mis firmaväärtuse amortiseerimise korral, ei saa kõnealust eeskirja pidada erandiks üldisest maksusüsteemist.
- (55) 30 huvitatud isikut leidsid samuti, et kui vaidlustatud meetme puhul oleks tegemist eelisega, oleksid lõplikud abisaajad sihtäriühingu aktsionärid, kuna nemad saaksid vaidlustatud meetet kasutava omandava äriühingu maksitava hinna.
- (57) Teiseks on Hispaania ametiasutused ja 30 huvitatud isikut seisukohal, et komisjon ajas menetluse algatamise otsuses segi valikulise kontseptsiooni ja vaidlustatud meetme objektiivsed tingimused, mis osutavad ainult teatavatele tehingutele (st osaluse omandamisele välismaises sihtäriühingus). Komisjon väidab tõepoolest, et TRLISe artikli 12 lõige 5 on valikuline, kuna võrreldavaid investeeringuid Hispaania äriühingutes ei kohelda samaväärselt. Komisjon ei tunnista siiski, et valikulise kriteeriumi ei määra kindlaks asjaolu, et vaidlustatud meetmest saab kasu sihtäriühingus osalust omav äriühingute rühm või rahvusvaheline äriühing. Asjaolu, et meetet kasutavad ainult vaidlustatud meetmes sätestatud objektiivsele kriteeriumile vastavad äriühingud, ei tee meetet iseenesest valikuliseks. Valikulise kriteerium tähendab, et vaidlustatud meetme kasutajate suhtes tuleks seada subjektiivsed piirangud. Käesoleva menetluse puhul seatud valikulise kriteerium ei ole kooskõlas komisjoni varasema praktikaga, samuti on see on liiga ebamäärane ja laialivalguv. Sellise kontseptsiooni edasine järgimine viiks eksliku järelduseni, et ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 reguleerimisalasse kuulub enamik mahaarvatavaid kulusid.

A.1.2. Vaidlustatud meetde ei soodusta teatavaid ettevõtjaid või teatavate kaupade tootmist

- (56) Esiteks jäävad Hispaania ametiasutused seisukohale, et TRLISe artikli 12 lõige 5 on üldmeede, kuna see on kättesaadav kõigile Hispaania äriühingutele sõltumata nende tegevusest, sektorist, suuruselt, vormist või muudest tunnustest. Ainsa tingimusena peab maksu-maksja vaidlustatud meetme kasutamiseks olema maksu-resident Hispaanias. Asjaolu, et kõnealust meetet ei kasuta kõik maksumaksjad, ei tee seda valikuliseks. Seetõttu ei ole TRLISe artikli 12 lõige 5 ei *de facto* ega *de jure* valikuline ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses. Sellele vastavalt esitasid Hispaania ametiasutused 14. juuli 2006. aasta kirjaga⁽²³⁾ Hispaania 2006. aasta maksudeklaratsioonidest võetud andmed, millest ilmneb, et vaidlustatud meetet on kasutanud eri majandussektorites tegutsevad eri tüüpi äriühingud (VKE'd ja suurettevõtted). Samuti rõhutavad Hispaania ametiasutused tööka, et oma hiljutises otsuses⁽²⁴⁾ märkis Üldkohus, et abisaajate piiratud arv ei ole iseenesest piisav argument meetme valikulise üle otsustamisel, kuna asjaomasesse rühma võivad tegelikult kuuluda kõik ettevõtjad oma konkreetsetes õiguslikus ja faktilises olukorras. Eelkõige rõhutavad Hispaania ametiasutused, et vaidlustatud meetmel on sarnasusi ühe hiljutise juhtumiga,⁽²⁵⁾ mida komisjon pidas üldmeetmeks, ning seetõttu soovivad Hispaania ametiasutused samasugust käsitlemist.
- (58) Hispaania ametiasutused lisavad, et asjaolu, et rahalise firmaväärtuse amortiseerimine on piiratud sihtäriühingus märkimisväärse osaluse omandamisest tuleneva väärtusega, ei ole piisav vaidlustatud meetme üldise iseloomu välistamiseks, kuna seda kohaldatakse ilma lisanõueteta ja mittediskrimineerival viisil kõikide äriühingute suhtes, kes on Hispaanias maksuresidendid. Kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga⁽²⁶⁾ ei ole meetde, mis toob kasu kõigile riigi territooriumil asuvatele ettevõtjatele vahet tegemata, riigiabi.
- (59) Kolmandaks, 5 %-line alammäär ei kehtesta minimaalset investeeritavat summat ning seega ei saa vaidlustatud meetmest kasu ainult suurettevõtjad. Asjaolu, et müüjalt ei nõuta vaidlustatud meetme kohaldamiseks kapitali kasvatulult maksu tasumist, ei pea Hispaania ametiasutused oluliseks, kuna Hispaania mittemaksumohustuslasest müüja välismaal saadud tulu kontrollimine ei kuulu nende pädevusse. Lõpuks, meetme reguleerimisala tehnilist maksunduslikel põhjustel sihtäriühingutes osaluse omandamisega piiramine on kooskõlas mitmesuguste ühenduse direktiivide rakendamisest tuleneva olukorraga.

⁽²²⁾ EÜT C 384, 10.12.1998, lk 3.

⁽²³⁾ Vt põhjendus 12.

⁽²⁴⁾ Vt Esimese Astme Kohtu 10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas T-233/04, Madalmaad vs. komisjon, EKL 2008, lk II-591.

⁽²⁵⁾ Vt komisjoni 14. veebruari 2008. aasta otsus juhtumis N 480/07 teatavatest immateriaalsetest varadest saadava tulu vähendamise kohta (ELT C 80 1.4.2008, lk 1).

⁽²⁶⁾ Vt Euroopa Kohtu 8. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-143/99, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, EKL 2001, lk I-8365.

(60) Neljandaks, vaidlustatud meetme kehtestamist võib igal juhul põhjendada neutraalsuse põhimõttega, millel põhinevad kõik Hispaania maksuseadused. Selle põhimõtte kohaselt tuleks investeeringut maksustada neutraalsel alusel sõltumata kasutatavast vahendist, olgu selleks siis vara üleandmine, äriühendus või osaluse omandamine. Seega peaks amortiseerimine investeeringu puhul olema identne ükskõik millise asjaomase omandamise teostamiseks kasutatava vahendi puhul. Vaidlustatud meetme lõppeesmärk sellises laiemas plaanis on tagada kapitali vaba liikumine, vältides diskrimineerivaid maksustamislahendusi sihtäriühingutega tehtavate tehingute ja üksnes kodumaiste tehingute puhul. Pidades silmas, et residentidest äriühingutes märkimisväärse osaluse omandamine võib viia omandava äriühingu ja omandatava äriühingu äriühenduse, millel ei oleks õiguslikke või maksualaseid takistusi, võiks amortiseerida äriühenduse tulemusel tekkiva maksustatava firmaväärtuse⁽²⁷⁾. Piiriüleste tehingute puhul ei saa firmaväärtus aga tekkida, kuna ühenduse tasandil ei ole ühtlustamine veel lõppenud või, mis veelgi halvem, kuna väljaspool Euroopa Liitu puudub ühtlustamine üldse.

(61) Peale selle esitasid Hispaania ametiasutused ja mõned 30st huvitatud isikust uurimise käigus väga üksikasjaliku kirjelduse 15 kolmanda riigi õigusaktides esinevate õiguslike takistuste kohta. Hispaania ametiasutuste ja 30 huvitatud isiku esitatud andmetes sisalduv tehniline teave on esitatud kokkuvõtlikul kujul käesoleva otsuse II ja III lisas (edaspidi „aruanded“). Neid kirjeldusi tuleb lugeda laiemalt Hispaania ametiasutuste järgmist avaldust silmas pidades:⁽²⁸⁾ „Seega on Hispaania maksusüsteemis eri maksukavad, nagu välismaistes äriühingutes osaluse omandamise puhul võrrelduna osaluse omandamisega Hispaania äriühingutes (mille puhul ei ole võimalik ühinemine, riskide ülevõtmine jne), selleks et saavutada Hispaania õigusaktides ja ELi õiguses taotletavat neutraalsust maksustamisel ning tagada Hispaania maksusüsteemi järjepidevus ja tõhusus.“ Nende ametiasutuste ja 30 huvitatud isiku sõnul muudavad aruannetes kirjeldatud takistused eri liikmesriikide äriühingute vahelise äriühenduse võimatuks. Seetõttu on vaidlustatud meetme eesmärk kõrvaldada Hispaaniast sõltumatute takistuste negatiivne mõju. Järelikult on vaidlustatud meetme reguleerimisala piiramine piiriülese omandamisega vajalik neutraalsuse põhimõtte järgimise tagamiseks. Hispaania ametiasutuste arvates koheldakse Hispaania maksusüsteemis seega erinevalt eri olukordades olevaid maksumaksjaid,⁽²⁹⁾ tagades seeläbi Hispaania maksusüsteemi neutraalsuse, nagu nõutakse Hispaania maksusüsteemi normide ja ELi toimimise lepinguga.

(62) Kokkuvõttes on vaidlustatud meetme eesmärk kõrvaldada maksualased takistused, mida Hispaania maksusüsteem

investeeringusotsuste puhul tekitab, mõjutades negatiivselt osaluse omandamist välismaistes äriühingutes võrreldes osaluse omandamisega kodumaistes äriühingutes. Vaidlustatud meede tagab samad maksustamislahendused mõlemat liiki omandamise puhul (vara otsene omandamine ja kaudne omandamine osaluse ostmise teel) – mõlemast omandamisest tuleneva firmaväärtuse (otsene firmaväärtus ja rahaline firmaväärtus) võib seega kindlaks määrata eri turgudele integreerumise soodustamiseks, kuni kõrvaldatakse tegelikud ja õiguslikud takistused piiriüleste äriühenduste loomiseks. Seega tagavad Hispaania ametiasutused, et maksumaksjad saavad valida kohalikul või piiriülesel tasandil investeerimise vahel, ilma et kõnealused takistused neid mõjutaksid. Põhimõtteliselt taastatakse TRLISe artikli 12 lõikega 5 õiglasel konkurentsitingimused, kõrvaldades takistuste negatiivse mõju.

A.1.3. Vaidlustatud meede ei moonuta konkurentsi ega mõjuta liidu kaubandust

(63) Hispaania ametiasutused märgivad, et komisjon ei tõendanud õiguslikult piisavalt, et TRLISe artikli 12 lõikega 5 takistatakse konkurentsi, kuna i) väidetav „äriühingutes osaluse omandamise tehingute turg“ ei ole konkurentsiõiguse puhul asjaomane turg ning, ii) isegi kui see nii oleks, ei mõjuta rahalise firmaväärtuse amortiseerimine iseendast Hispaania ettevõtjate konkurentsivõimet.

(64) Esiteks, komisjon liigitas vaidlustatud meetme konkurentsiavastaseks eeliseks, kuna artikli 12 lõike 5 alusel on Hispaania maksumaksjatel võimalik saada sihtäriühingus märkimisväärse osaluse omandamise eest lisatasu. Ometi ei teinud komisjon Hispaania ja rahvusvaheliste äriühingute majandustingimuste uurimiseks ühtegi võrdlusuuringut.

(65) Teiseks, kuna vaidlustatud meede on piiranguteta avatud kõikidele Hispaania äriühingutele, ei saa see moonutada konkurentsi. Meedet saavad tõepoolest kasutada kõik äriühingud, kes on samas olukorras nagu vaidlustatud meetmest kasu saav isik, vähendades seega oma maksukoormust; see välistab igasuguse meetmest tuleneda võiva konkurentsieelise. Peale selle ei tohiks liikmesriigis kehtiv madalam maksumäär, mis võib suurendada kohalike äriühingute konkurentsivõimet, olla hõlmatud riigiabi eeskirjadega, kuni see on üldise iseloomuga.

⁽²⁷⁾ Kohaldatakse TRLISe artikli 89 lõiget 3.

⁽²⁸⁾ Vt Hispaania ametiasutuste 5. detsembri 2007. aasta komisjonile saadetud kiri (lk 35), mida on nimetatud põhjenduses 7.

⁽²⁹⁾ Nagu märgitakse Hispaania ametiasutuste 30. juuni 2008. aasta kirja 8. leheküljel, vt põhjendus 9.

- (66) Lõpuks, komisjon on juba ühinemismäärust silmas pidades läbi vaadanud paljud Hispaania piiriüleseid tehinguid,⁽³⁰⁾ mille osalised võisid vaidlustatud meetmest kasu saada. Seni ei ole komisjon ühegi kõnealuse juhtumi puhul väljendanud kahtlust võimalike konkurentsimoovituste suhtes.
- (67) Komisjoni väited ei ole mitte üksnes reaalsusest kaugel, vaid neil ole ka midagi pistmist Hispaania äriühingute investeerimiskeskonnaga. Vaidlustatud meede ei moonuta konkurentsi, samuti ei mõjuta see ebasoovitatavalt ELi-siseseid kaubandustingimusi määral, mis oleks vastuolus ühiste huvidega.
- (68) Ühtlustamata turul on maksusüsteemide konkurentsi tõttu samasugustel tehingutel erinev maksualane mõju sõltuvalt sellest, kas ettevõtjad on residendid. Selline olukord moonutab konkurentsi isegi juhul, kui kõnealused riiklikud meetmed on üldist laadi. Teisisõnu ei tulene konkurentsi moonutamine riigiabist, vaid ühtlustamise puudumisest. Komisjoni arutluskäigust lähtudes tuleks ametlikke uurimisi alustada sadade riiklike meetmete puhul, mis tekitaks välisinvesteeringutele ülimalt negatiivset mõju avaldava õigusliku ebakindluse olukorra.

A.2. Kokkusobivus siseturuga

- (69) Isegi kui komisjoni arvates on TRLISe artikli 12 lõige 5 riigiabi ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, on kõnealune säte kokkusobiv ELi toimimise lepingu artikli 107 lõikega 3, kuna see toetab liidu huvi edendada rahvusvaheliste äriühingute integratsiooni.
- (70) Nagu sätestatud riigiabi tegevuskavas,⁽³¹⁾ võib meedet siseturuga kokkusobivaks pidada juhul, kui see on suunatud turutõrke kaotamisele, kui see on vastavuses ühishuvi eesmärkidega ning ei moonuta ELi-sisest konkurentsi ja kaubavahetust sellises ulatuses, mis oleks ühishuvi eesmärkidega vastuolus. Käesoleval juhul tähendab turutõrge probleeme piiriüleste äriühenduste läbiviimisel (või olukorda, kus see on peaaegu võimatu). TRLISe artikli 12 lõike 5 eesmärk on edendada üleeuroopaliste äriühingute loomist, koheldes kodumaiseid ja piiriüleseid omandamistingimuid samadel alustel.

- (71) Seetõttu on TRLISe artikli 12 lõige 5 Hispaania ametiasutuste arvates siseturuga kokkusobiv, kuna Euroopa maksualaste õigusnormide ühtlustamise puudumisel täidab see proportsionaalsel viisil piiriüleste investeeringutega seotud takistuste kõrvaldamise eesmärki. Vaidlustatud meetme praktiline eesmärk on kõrvaldada piiriüleste äriühenduste puhul esinevate takistuste negatiivne mõju ning ühtlustada piiriüleste ja kohalike äriühenduste maksustamislahendusi, et selliste tehingute puhul tehtavad otsused ei põhineks maksunduslikel, vaid ainult majanduslikel kaalutlustel.

A.3. Õiguspärane ootus ja õiguskindlus

- (72) Eespool osutatust lähtudes ning juhul, kui komisjoni hinnangul on TRLISe artikli 12 lõike 5 puhul tegemist siseturuga kokkusobimatu riigiabiga, peab komisjon tunnustama teatavate asjaolude olemasolu, mis põhjendavad TRLISe artikli 12 lõike 5 alusel saadud väidetava riigiabi tagastamisest loobumist. Abisaajad peaksid saama erandkorras täielikult amortiseerida enne lõpliku otsuse avaldamise kuupäeva aset leidnud omandamistingutest tekkinud rahalise firmaväärtuse.
- (73) Esiteks tundub komisjon menetluse algatamise otsuses tunnustavat õiguspäraste ootuste võimalikku olemasolu. Seega, kooskõlas Euroopa Liidu Üldkohtu praktikaga⁽³²⁾ on selline tõdemus selge märk õiguspäraste ootuste olemasolust. Kuna menetluse algatamise otsuses ei anta ametliku uurimise tulemuste kohta eelhinnangut, tuleks õiguspäraste ootuste olemasolu tunnistada kõikide enne lõpliku otsuse avaldamise kuupäeva toimunud tehingute puhul.
- (74) Teiseks, oma vastustes Euroopa Parlamendi liikmete kirjalikele küsimustele⁽³³⁾ märkis komisjon, et TRLISe artikli 12 lõike 5 puhul ei ole tegemist riigiabiga. See avaldus on komisjoni selge seisukohavõtt, mis annab Hispaania ametiasutustele ja vaidlustatud meetme kasutajatele ilmsed õiguspärased ootused.
- (75) Kolmandaks, lähtudes komisjoni järeldustest sarnastes juhtumites,⁽³⁴⁾ on komisjon esitanud rea kaudseid tõendeid selle kohta, et TRLISe artikli 12 lõige 5 ei ole riigiabi. Kõnealuseid otsuseid arvesse võttes ei saanuks mõistlik ettevõtja ette näha, et komisjon võiks võtta vastupidise seisukoha.

⁽³⁰⁾ Vt komisjoni 10. juuni 2005. aasta otsus Cesky Telecomi kohta; 10. jaanuari 2005. aasta otsus O₂ kohta; 23. mai 2006. aasta otsus Quebec, GIC, BAA kohta; 15. septembri 2004. aasta otsus Abbey Nationali kohta ja 26. märtsi 2007. aasta otsus ScottishPoweri kohta, mis on kättesaadavad aadressil <http://ec.europa.eu/competition/mergers/cases/>.

⁽³¹⁾ Riigiabi tegevuskava – Vähem ja paremini suunatud riigiabi: riigiabireformi kava 2005–2009, KOM(2005) 107 (lõplik). (ELT L 1, 4.1.2003, lk 1).

⁽³²⁾ Esimese Astme Kohtu 12. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas T-348/03, Koninklijke Friesland Foods vs. komisjon, EKL 2007, lk II-101.

⁽³³⁾ Kirjalikud küsimused nr E-4431/05 ja E-4772/05.

⁽³⁴⁾ Vt näiteks komisjoni 30. juuli 2004. aasta otsus juhtumis N 354/04 Iirimaa äriühingus osalemise korra kohta (ELT C 131, 28.5.2005, lk 10) ja komisjoni 13. juuli 2006. aasta otsus juhtumis C 4/07 (ex N 465/06), Groepsrentebox (ELT C 66, 22.3.2007, lk 30).

(76) Lõpuks, vaidlustatud meedet peaks enne negatiivse otsuse avaldamise kuupäeva jätkuvalt kohaldama kõikide ettevõtjate suhtes, kuni asjaomane rahaline firmaväärtus on täielikult amortiseeritud. Vaidlustatud meede vastab õigusele maha arvata teatav omandamise ajal kindlaksmääratud summa, jaotades mahaarvamise 20 järgmise aasta peale. Pealegi, lähtudes seisukohast, mille komisjon on sarnaste juhtumite puhul võtnud, ⁽³⁵⁾ võib põhjendatult eeldada, et õiguspärased ootused peaksid püsima kuni lõpliku otsuse avaldamise kuupäevani.

B. Kahe isiku märkused

(77) Kahe isiku arvates on TRLISe artikli 12 lõige 5 riigiabi. Nad on seisukohal, et käesoleval juhul ei ole õiguspäraseid ootusi, ning kutsuvad komisjoni seega üles nõudma mis tahes ebaseadusliku abi tagastamist. Nende väidete kokkuvõtte on esitatud allpool.

B.1. Vaidlustatud meede on riigiabi

B.1.1. Kõnealuse meetmega antakse majanduslik eelis

(78) Kahe isiku arvates on TRLISe artikli 12 lõige 5 oma olemuselt erakorraline, kuna peale kõnealuse sätte ei ole Hispaania maksusüsteemi alusel lubatud rahalise firmaväärtuse amortiseerimine, vaid üksnes mahaarvestus vara väärtuse languse kontrollimise korral. Enne TRLISe artikli 12 lõike 5 kehtestamist ei olnud osaluste amortiseerimine Hispaania ettevõtte tulumaksu seadustega lubatud, sõltumata sellest, kas tegelikult oli vara väärtus vähenenud või mitte. Kaks isikut rõhutavad, et tõenäoliselt on TRLISe artikli 12 lõige 5 Euroopa kontekstis ainulaadne, kuna ühelgi teisel liikmesriigil ei ole sarnast süsteemi piiriüleste tehingute jaoks, mis ei hõlma kontrollaktisiate omandamist.

(79) Hispaania maksusüsteemis võib firmaväärtust amortiseerida ainult äriühenduse korral – ainus erand on siin vaidlustatud meede, mille alusel lubatakse amortiseerimine erandkorras, nimelt juhul, kui sihtäriühingus omandatakse vähemusosalus. See kaldub kõrvale üldisest maksusüsteemist, kuna amortiseerimine on võimalik nii äriühenduse olemasolul kui ka juhtudel, kui ostja ei omanda välismaises sihtäriühingus isegi mitte valitsevat seisundit. Seega saavad TRLISe artikli 12 lõikest 5 kasu teatavad Hispaania äriühingud võrreldes i) teiste Hispaania äriühingutega, kes tegutsevad ainult riigisisel tasandil, ning ii) muude ELi ettevõtjatega, kes on vaidlustatud meetmest kasu saavate Hispaania äriühingutega rahvusvahelises konkurentsis.

(80) Majanduslikust seisukohast ei anna Hispaania ametiasutused mitte üksnes intressivaba laenu 20-aastaseks perioodiks (intressivaba maksude edasilükkamine), vaid sisuliselt jäetakse intressivaba laenu tagasimaksekuupäev laenuvõtja otsustada, juhul kui laen ka tegelikkuses tagasi makstakse. Kui investor märkimisväärt osalust üle ei kanna, on tulemus sama nagu juhul, kui Hispaania ametiasutused oleksid võla kustutanud. Sellisel juhul muutub meede alaliseks maksuvabastuseks.

(81) Ühe huvitatud kolmanda isiku hinnangul on näiteks pangandussektoris tegutsevad Hispaania ettevõtjad vaidlustatud meetme tulemusena võimalised maksma ligikaudu 7 % rohkem, kui nad ilma selle kohaldamiseta oleksid suutnud. Siiski tunnustab ta ka seda, et kuna pakkumishind on mitmesuguste lisaelementide kombinatsioon, ei ole vaidlustatud meede ainus tegur vaidlustatud meetet kasutavate võimalike Hispaania pakkujate agressiivses käitumises, ehkki tõenäoliselt on see üks kõige otsustavamaid tegureid. Samuti annab meede tema arvates Hispaania pakkujatele kindla eelise rahvusvahelistel oksjonitel.

B.1.2. Vaidlustatud meede soodustab teatavaid ettevõtjaid või teatavate kaupade tootmist

(82) Käesolev juhtum seostub selgelt Euroopa Kohtu 15. juuli 2004. aasta otsuseni ⁽³⁶⁾ viinud asjaoludega. Vaatamata Hispaania ametiasutuste esitatud väidetele, mille kohaselt ei ole viimasel juhul vaidlustatud meede valikuline, kuna TRLISe artiklit 37 kohaldatakse kõigi rahvusvaheliselt investeerivate Hispaania ettevõtjate suhtes, otsustas kohus, et meetme puhul oli tegemist riigiabiga, kuna see piirdus teatava kategooria ettevõtjatega, nimelt teatavaid rahvusvahelisi investeringuid tegevate ettevõtjatega. Sama arutluskäiku saab kohaldada TRLISe artikli 12 lõike 5 puhul. Seega on TRLISe artikli 12 lõige 5 valikuline, kuna selle nõuetele vastavad ainult välismaistes äriühingutes osalusi omandavad äriühingud.

(83) Peale selle saavad TRLISe artikli 12 lõike 5 kohast meedet kasutada ainult teatava suuruse ja finantstugevusega ettevõtted, kes on seotud rahvusvaheliste tehingutega. Ehkki äriühingu bilansis avaldatakse vara arvestuslik väärtus, ei kajasta see tõenäoliselt vara vaikumisi turuväärtust. Seetõttu on tegelikkuses ainult sihtäriühingutes kontrollosaluse omandanud ettevõtjatel piisav juurdepääs äriühingu dokumentidele, mille alusel selgitada välja vara vaikumisi turuväärtus. Niiviisi soodustab 5 %-line alamäär rahvusvaheliste tehingutega seotud äriühinguid.

⁽³⁵⁾ Vt komisjoni 31. oktoobri 2000. aasta otsus nr 2001/168/ESTÜ Hispaania ettevõtte tulumaksu seaduse kohta (EÜT L 60, 1.3.2001, lk 57).

⁽³⁶⁾ Euroopa Kohtu 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-501/00, 15. juuli 2004, Hispaania vs. komisjon, EKL 2004, lk I-6717.

(84) Eespool kirjeldatu kõrval on Hispaanias maksubaas ning amortisatsioonist kasu saamise võimalus ainult Hispaanias tegutseval Hispaania ettevõtjal. Seega saavad meedet õigupoolest kasutada ainult märkimisväärse Hispaania maksubaasiga Hispaania residentidest äriühingud, kuna võimalik kasu on pigem seotud Hispaanias toimuva äritegevuse ulatuse kui omandatava osaluse suurusega. Ehkki TRLISe artikli 12 lõige 5 töötati välja eesmärgiga kohaldada seda kõikide Hispaanias asuvate ettevõtjate suhtes, on võimalus selle kohaldamisest iga-aastaselt kasu saada ainult piiratud ja tuvastataval arvul Hispaania maksubaasiga äriühingutel, kes omandavad asjaomasel maksuaastal välismaistes äriühingutes osalusi ning kellel on märkimisväärne maksubaas, mis võimaldab rahalise firmaväärtuse mahaarvamist. Selle tulemusel on vaidlustatud meetme raames tegelikult erinev maksustamislahendus isegi välismaiste osaluste omandamisel samas olukorras olevate Hispaania ettevõtjate puhul.

(85) Kahe isiku sõnade kohaselt ei ole neil õnnestunud tuvastada ühtegi objektiivset või horisontaalset kriteeriumi või tingimust, mis vaidlustatud meedet põhjendaks. Vastupidi, nad on seisukohal, et meetme üldeesmärk on tuua kasu teatavatele Hispaania ettevõtjatele. Juhul kui vaidlustatud meede on Hispaania maksusüsteemi tavapärane osa, peaksid selle kohaldamiseks samuti kvalifitseeruma enne kõnealuse sätte vastuvõtmise kuupäeva omandatud osalused välismaistes äriühingutes, mis aga nii ei ole, kuna maksusoodustust antakse ainult pärast 1. jaanuari 2002 omandatud osaluste puhul.

(86) Seetõttu tuleb vaidlustatud meedet komisjoni poliitikat ⁽³⁷⁾ silmas pidades käsitada valikulisena.

B.1.3. Vaidlustatud meede moonutab konkurentsi ja mõjutab ELi kaubandust

(87) Vaidlustatud meede on kahtlemata diskrimineeriv, kuna see annab Hispaania ettevõtjatele selge maksu- ja finantseelise, mis välismaistele ettevõtjatele kättesaadav ei ole. Oksjonite või muude äriühingu omandamisega seotud hankemenetluste korral on sellisel eelisel märkimisväärne mõju.

⁽³⁷⁾ Vt aruanne äriühingute otsese maksustamisega seotud meetmete suhtes riigiabi eeskirjade kohaldamist käsitleva komisjoni teatise rakendamise kohta, jaotise II punkti 1 alapunktid b ja c, kättesaadav aadressil http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/rapportaidedfiscales_en.pdf.

(88) Ülevõtmispakkumistel makstakse tavaliselt sihtäriühingu aktsiahinda ületav tasu (ülekurss), mis peaaegu alati kajastuks rahalise firmaväärtuse tekkimises. Paljudel juhtudel on ärilehtedes kirjutatud Hispaania äriühingute suurtest omandamistehingutest ning nende rahalise firmaväärtuse amortiseerimist käsitlevate Hispaania maksueeskirjade alusel saadavatest maksusoodustustest. Ühe investeerimispanga omandamistehingu puhul moodustas TRLISe artikli 12 lõikest 5 tulenev maksusoodustus hinnanguliselt 1,7 miljardit eurot ehk 6,5 % pakkumishinnast. Samuti teatati, et Hispaania pakkujal oli võimalik pakkuda ligikaudu 15 % rohkem muudest riikidest pärit konkurentidest.

(89) Samuti tundub vaidlustatud meede soodustavat Hispaania äriühingute teatavat eksporditegevust (ekspordiabi välismaiste osaluste omandamiseks), mis ei ole kooskõlas komisjoni poliitikaga ⁽³⁸⁾ asjaomases valdkonnas.

B.1.4. Vaidlustatud meede mõjutab riigi ressursse

(90) Vaidlustatud meetmest saavad kasu teatavatele nõuetele vastavad ettevõtjad, kes saavad selle abil vähendada oma maksubaasi ning seeläbi maksusummat, mis neil kõnealuse sätte puudumise korral asjaomase aasta kohta maksta tuleks. Seega annab meede selle kasutajale finantssoodustuse, mille kulud kaetakse otseselt asjaomase liikmesriigi eelarvest.

VI. HISPAANIA AMETIASUTUSTE KOMMENTAARID KOLMANDATE ISIKUTE MÄRKUSTE KOHTA

(91) Hispaania ametiasutused rõhutavad, et suuremas osas kolmandate isikute märkustest toetatakse nende seisukohti. Ainult kaks isikut leiavad, et vaidlustatud meede on riigiabi, samas kui kõikide teiste arvates ei ole TRLISe artikli 12 lõike 5 puhul tegemist riigiabiga ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 2 tähenduses. Vastasel juhul oleks märkusi saadud väiksemalt arvult ettevõtjatelt. Kuna huvitatud kolmandad isikud tegutsevad eri valdkondades ja on eri suuruses äriühingud, annab see tunnistust vaidlustatud meetme üldisest iseloomust.

⁽³⁸⁾ Vt komisjoni 17. mai 1982. aasta otsus 82/364/EMÜ, mis käsitleb Prantsusmaalt Kreekasse suunatud ekspordiga seotud ekspordikrediidi intressitoetusi pärast Kreeka ühinemist Euroopa Majandusühendusega (EÜT L 159, 10.6.1982, lk 44), eelkõige selle IV osa, kus osutatakse liidetud kohtuasjadele 6/69 ja 11/69, komisjon vs. Prantsusmaa.

(92) Vaidlustatud meetme erakorralise iseloomuga seoses lükkavad Hispaania ametiasutused sellise liigituse ümber, tuletades meelde firmaväärtuse ja rahalise firmaväärtuse amortiseerimise ühiseid tunnuseid Hispaania raamatupidamiseskirjade kohaselt ⁽³⁹⁾. Peale selle on firmaväärtuse amortisatsiooni mahaarvamine TRLISe artikli 11 lõike 4 ja artikli 89 lõike 3 kohaselt Hispaania ettevõtte tulumaksu süsteemis üldreegel. TRLISe artikli 12 lõige 5 järgib sama loogikat. TRLISe artikli 12 lõiget 3 ei tohiks käsitada rahalise firmaväärtuse amortiseerimise üldreeglina, kuna selles artiklis osutatakse noteerimata üksustes omandatud osaluste mahaarvamisele. See säte on seotud teoreetilise arvestusliku väärtuse ning mitte rahalise firmaväärtuse amortiseerimisega. TRLISe artikli 12 lõiked 3 ja 5 on kaks teineteist täiendavat üldreeglit – esimeses osutatakse sihtäriühingu kahjumiga seotud amortisatsioonile, teises aga osutatakse ainult amortisatsiooni selle osa mahaarvamisele, mis on seotud rahalise firmaväärtuse amortisatsiooniga. Lõpuks, asjaolu et üheski teises liikmesriigis ei ole vaidlustatud meetmega sarnast meetet, ei ole oluline, kuna maksusüsteemid ei ole Euroopa Liidus ühtlustatud.

(93) Vaidlustatud meetme valikulise iseloomu puhul ei ole õige tõmmata paralleele Euroopa Kohtu 15. juuli 2004. aasta otsusega, ⁽⁴⁰⁾ kuna asjaomasel juhul oli komisjon konkreetsed abisaajad sõnaselgelt kindlaks määranud, samas kui käesoleval juhul seda teha ei saanud. TRLISe artikli 12 lõike 5 puhul ei ole tõepoolest nõutav, et osaluse omandamine oleks seotud kaupade ja teenuste ekspordiga. Seetõttu ei edenda vaidlustatud meete Hispaania kaupade või teenuste ekspordi. Asjaolu, et kõnealune mittevalikuline meete ei ole kodumaiste tehingute puhul kättesaadav, ei mõjuta selle üldist iseloomu. Tegelikult on vaidlustatud meetme lõppeesmärk sama mis piiriülese maksustamise direktiivil, nimelt tagada, et investeerimisotsused põhineksid pigem majanduslikel kui maksunduslikel kaalutlustel. Seega, kuna äriühendused on võimalikud kodumaiste omandamistehingute ning mitte piiriüleste omandamistehingutega, ei ole kodumaiste ja piiriüleste tehingute erinev kohtlemine mitte üksnes õiguslikult põhjendatud, vaid ka vajalik maksusüsteemi neutraalsuse tagamiseks.

(94) Seoses vaidlustatud meetme väidetavate konkurentsi moonutavate teguritega osutavad Hispaania ametiasutused sellele, et igasugune äriühingu tegevuskulusid vähendav maksusoodustus suurendab asjaomase äriühingu konkurentsivõimet. See tõdemus ei ole siiski oluline, kuna vaidlustatud meetmel on üldine iseloom. Liikmesriikides kohaldatavad erinevad maksumäärad, mis mõjutavad nende residentidest äriühingute konkurentsivõimet, ei kuulu riigiabi eeskirjade reguleerimisalasse. Peale selle

ei ole vaidlustatud meetme puhul ilmnenu mõju liikmesriikidevahelisele kaubandusele. Samuti ei pruugi rahalise firmaväärtuse amortiseerimine tingimata tõsta konkurentsi pakutavat hinda.

(95) Vaidlustatud meetme kokkusobivuse kohta siseturuga leiavad Hispaania ametiasutused, et TRLISe artikli 12 lõige 5 on asjakohane ja proportsionaalne turutõrgete kaotamiseks, kehtestades kodumaiste ja piiriüleste tehingute jaoks üleeuroopaliste äriühingute loomist edendava neutraalse maksusüsteemi.

VII. KAVA HINDAMINE

(96) Selleks et teha kindlaks, kas meete on riigiabi, peab komisjon hindama, kas vaidlustatud meete vastab ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tingimustele. Selles lõikes sätestatakse: „Kui aluslepingutes ei ole sätestatud teisiti, on igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, siseturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust.” Kõnealust sätet silmas pidades hindab komisjon alljärgnevalt, kas vaidlustatud meete on riigiabi.

A. Meetme valikulisus ja sellega antav eelis

(97) Meetet käsitatakse riigiabinna, kui see on konkreetne või valikuline, sest soodustab üksnes teatavaid ettevõtjaid või teatavate kaupade tootmist.

(98) Komisjoni teatise ⁽⁴¹⁾ kohaselt on „põhiline artikli 92 lõike 1 [nüüd ELi toimimise lepingu artikli 107 lõige 1] kohaldamise kriteerium maksumeetme suhtes see, et kõnealuse meetmega tehakse liikmesriigi teatavatele äriühingutele erand maksusüsteemi kohaldamise osas. Seega tuleks kõigepealt kindlaks määrata ühtselt kohaldatav süsteem. Seejärel tuleb uurida, kas kõneoleva süsteemi suhtes tehtav erand või selle raames diferentseerimine on maksusüsteemi „olemuse või üldskeemiga” põhjendatud, st kas need tulenevad otseselt asjaomase liikmesriigi maksusüsteemi alus- või juhtpõhimõtetest.”

⁽³⁹⁾ Vt ICACi 1996. aasta novembri resolutsioon nr 3, BOICAC 27.

⁽⁴⁰⁾ Vt joonealune märkus 36.

⁽⁴¹⁾ Vt joonealune märkus 22.

- (99) Euroopa Kohtu praktika kohaselt, ⁽⁴²⁾ „mis puudutab riigiabi mõistes sisalduvale olemuslikule valikulisusele antavat hinnangut, tuleb väljakujunenud kohtupraktika kohaselt EÜ asutamislepingu artikli 87 lõike 1 [nüüd ELi toimimise lepingu artikli 107 lõige 1] alusel kindlaks teha, kas antud õigusliku korra raames võetud siseriiklik meede soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist” võrreldes teistega, kes asuvad nimetatud korra eesmärgi silmas pidades võrreldavas õiguslikus ja faktilises olukorras” ⁽⁴³⁾.
- (100) Euroopa Kohus on mitmel korral kinnitanud, et ELi toimimise lepingu artikli 107 lõikes 1 ei näe ette riiklike meetmete eristamist põhjuse või eesmärkide järgi, vaid pigem mõju järgi ⁽⁴⁴⁾. Täpsemalt kuuluvad ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 reguleerimisalasse maksu-meetmed, millega ei kohandata üldist süsteemi teatavate ettevõtjate teatavate omadustega, vaid mis on kehtestatud nende konkurentsivõime tõstmiseks ⁽⁴⁵⁾.
- (101) Riigiabi mõiste ei hõlma siiski riiklike meetmeid, millega kehtestatakse ettevõtjate erinev kohtlemine, kui selline erinev kohtlemine tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse need meetmed kuuluvad. Nagu selgitatakse komisjoni teatises, ⁽⁴⁶⁾ „võivad maksumaksjate vahelised objektiivsed erinevused põhjendada teatavaid tingimusi”.
- (102) Nagu järgmises jaotises üksikasjalikumalt selgitatakse, leiab komisjon, et vaidlustatud meede on valikuline, kuna see soodustab üksnes teatavaid välismaal investeerivate ettevõtjate rühmi ning kuna see konkreetne tunnus ei ole põhjendatav kava olemusega. Komisjoni arvates tuleks vaidlustatud meedet hinnata ettevõtte tulumaksu süsteemi üldsätete taustal ja konkreetsemalt firmaväärtuse maksustamist käsitlevate eeskirjade taustal (vt põhjendused 48–69).
- (103) Samuti on komisjon analüüsinud, kas Hispaania ametiasutuste poolt aluseks võetud faktiline hüpotees on usaldusväärne ja kas kolmandate riikide õigusaktidega luuakse takistusi. Tuleb siiski rõhutada, et see analüüs ei anna alust tunnistada, et need takistused võiksid õigustada asjaomasel juhul erinevat maksustamislahendust. Peale selle ei ole käesoleva otsuse eesmärk sätestada tingimused, mis oleksid võimaldanud asjaomasel liikmesriigil vältida vaidlustatud meetme liigitamist riigiabiks.
- (104) Isegi kui valida Hispaania ametiasutuste soovitusel põhinev alternatiivne võrdlussüsteem, järeldeb komisjon, et vaidlustatud meede oleks ka siis valikuline eelis ning seda peamiselt selliste erinevate faktiliste ja õiguslike tingimuste puudumise tõttu, mis on nõutavad eri stenaariumide puhul firmaväärtust ja rahalist firmaväärtust käsitlevatest sätetest kasusaamiseks välismaiste tehingute puhul. Veelgi olulisem on see, et vaidlustatud meetme kohaselt võib rahalist firmaväärtust käsitleda eraldi ja seda saab ka amortiseerida, kui abisaaja omandab 5 %-lise vähemusosaluse. See määr on märkimisväärselt madalam firmaväärtuse amortiseerimise üldeeskirjade kohaldamiseks vajalikust määrast ⁽⁴⁷⁾. Sellepärast on vaidlustatud meede erand võrdlussüsteemist olenemata selle määratlusest.
- (105) Lisaks täheldab komisjon muid erinevusi vaidlustatud meetme rakendamistingimustes ja võrdlussüsteemi sätete. Tõepoolest, vaidlustatud meetme alusel ei võeta amortiseeritava baasi arvutamisel arvesse enne 1. jaanuari 2002 toimunud osaluse omandamist. Äriühenduste stsenaariumi puhul firmaväärtuse arvutamisel sellist limiteerivat kuupäeva aga ei eksisteeri ja maksumaksja peab tõendama, et ühendus luuakse paikapidavatel majanduslikel põhjustel, et vältida olukorda, kus ühenduse eesmärk on vaid saada maksusoodustusi, ⁽⁴⁸⁾ samas kui vaidlustatud meetmega nähakse ette ainult maksusoodustused. Hispaania ametiasutused ei ole suutnud esitada veenvaid argumente nende erinevuste põhjendamiseks ning seega ei saa meedet pidada põhjendatuks Hispaania maksusüsteemi loogikaga.

⁽⁴²⁾ Vt Euroopa Kohtu 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-308/01, *GIL Insurance*, EKL 2004, lk I-4777, punkt 68; 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-172/03, *Heiser*, EKL 2005, lk I-1627, punkt 40; 6. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-88/03, *Portugal vs. komisjon*, EKL 2006, lk I-7115, punkt 54.

⁽⁴³⁾ Vt Euroopa Kohtu 6. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-88/03, *Portugal vs. komisjon*, EKL 2006, lk I-7115, punkt 54.

⁽⁴⁴⁾ Vt nt Euroopa Kohtu 29. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C-56/93, *Belgia vs. komisjon*, EKL 1996, lk I-723, punkt 79; 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-241/94, *Prantsusmaa vs. komisjon*, EKL 1996, lk I-4551, punkt 20; 17. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-75/97, *Belgia vs. komisjon*, EKL 1999, lk I-3671, punkt 25; 13. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-409/00, *Hispaania vs. komisjon*, EKL 2003, lk I-1487, punkt 46.

⁽⁴⁵⁾ Vt nt Euroopa Kohtu 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-66/02, *Itaalia vs. komisjon*, EKL 2005, lk I-10901, punkt 101.

⁽⁴⁶⁾ Vt joonealune märkus 22.

⁽⁴⁷⁾ TRLISe artikli 89 lõige 3, vt põhjendus 31.

⁽⁴⁸⁾ Vt TRLISe artikli 96 lõige 2.

(106) Sellest tulenevalt on vaidlustatud meede liiga ebatäpne ja juhuslik, kuna selles ei kehtestata ühtegi tingimust, näiteks konkreetsete õiguslikult piiritletud olukordade olemasolu, mis erinevaid maksustamislahendusi põhjendaks. Seetõttu saadakse vaidlustatud meetmest kasu olukordades, mille puhul ei ole tõendatud, et need on üldistest firmaväärtust käsitlevatest eeskirjadest valikulise erandi tegemiseks piisavalt erinevad. Seega leiab komisjon, et vaidlustatud meede käsitleb maksusoodustust seoses teatavat tüüpi kuludega ning et see hõlmab laia tehinguterühma diskrimineerival viisil, mida ei õigusta maksumaksjatevahelised objektiivsed erinevused.

(107) Peale selle, kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga⁽⁴⁹⁾ ei pea komisjon selle kindlakstegemiseks, kas kava näol on tegemist riigiabi, vajalikuks näidata, et kava alusel antud kogu individuaalne abi kvalifitseerub riigiabiks ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses. Selleks et järeldada, et kava sisaldab abi elemente ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, piisab, kui läbi vaadata kava rakendamine põhjustab abina kvalifitseeruva olukorra. Sellest tulenevalt ei ole käesoleva otsuse kontekstis vajalik läbi vaadata kõikide võimalike ELi mittekuuluvate riikide õigusakte, mille puhul komisjoni uurimismenetlus on veel pooleli. Sellepärast – nagu on märgitud juba ka eelmise otsuse põhjenduses 115 ja sellele järgnevas põhjenduses⁽⁵⁰⁾ – on komisjon kontrollinud allpool üksikasjalikult selgitatud meetodi alusel, kas vaidlustatud abikava kohaldamisel ELi-väliste tehingute suhtes oli mõnel üksikul juhul tegemist riigiabiga. Selle analüüsi käigus keskenduti neile ELi mittekuuluvatele riikidele, kellega Hispaanial on tihedad majandussuhted ning kes valiti seetõttu välja vastavalt nende tähtsusele otseste välisinvesteeringute mõttes ajavahemikul 1. jaanuarist 2002 kuni 1. juunini 2009. Neist ELi mittekuuluvatest riikidest keskendus komisjon oma analüüsis riikidele, kelle puhul oli tõenäoline, et vaidlustatud meetod oli rakendatud kõige rohkem: Ameerika Ühendriigid (otseste välisinvesteeringute suurus 35 miljardit eurot), Mehhiko (otseste välisinvesteeringute suurus 18 miljardit eurot), Argentina (otseste välisinvesteeringute suurus 15 miljardit eurot) and Brasiilia (otseste välisinvesteeringute suurus 13 miljardit eurot). Menetluse käigus Hispaania ametiasutuste esitatud teabest ilmsel, et 15st ELi mittekuuluvast riigist, mille kohta Hispaania ametiasutused teabe esitasid, ei toimunud tehingud mitte ainult eespool nimetatud neljas riigis, vaid ka Colombia Vabariigis, Peru Vabariigis ja Ecuadori Vabariigis. Sellepärast on komisjon ka need kolm riiki kaasanud oma läbivaatusesse.

⁽⁴⁹⁾ Vt Esimese Astme Kohtu 9. septembri 2009. aasta otsus liidetud kohtuasjades T-227/01–T-229/01, T-265/01, T-266/01 ja T-270/01, Diputación Foral de Álava jt vs. Komisjon, EKL 2009, lk II-1, punkt 381 jj.

⁽⁵⁰⁾ Vt põhjendus 14.

(108) Eespool kokkuvõtvalt esitatud komisjoni arutluskäiku käsitletakse järgmistes põhjendustes üksikasjalikumalt.

A.1. Hispaania maksusüsteemi kohane rahalise firmaväärtuse maksustamislahendus ELi-välisel omandamisel

A.1.1. Võrdlussüsteem

(109) Menetluse algatamise otsuses ja ka eelmises otsuses leidis komisjon, et asjakohane võrdlussüsteem on Hispaania ettevõtte tulumaksu süsteem, konkreetsemalt Hispaania maksusüsteemis sätestatud rahalise firmaväärtuse maksustamislahendust käsitlevad eeskirjad. See lähenemisviis vastab komisjoni varasemale praktikale ja Euroopa kohtute praktikale, milles käsitatakse võrdlussüsteemina tavapäraselt ettevõtte tulumaksu süsteemi⁽⁵¹⁾. Käesolevas otsuses on jäädud selle lähenemisviisi juurde.

(110) Hispaania ametiasutused väidavad, et piiriüleste äriühingute suhtes kehtivad piirangud asetavad kodumaistes äriühingutes osalusi ostvad maksumaksjad võrreldes mitteresidentide äriühingutes ja eriti ELi mittekuuluvates riikides asuvates äriühingutes osalusi ostvate maksumaksjatega üldiselt teistsugusesse õiguslikku ja faktilisse olukorda. Hispaania ametiasutused on selgitanud, et vaidlustatud meetme eesmärk on vältida erinevat maksustamist ühest küljest osaluse omandamise korral, mille tulemusel moodustub äriühendus väärtusest tulenevatel kaalutlustel, ning teisest küljest ilma äriühenduse omandatud osaluse puhul. Selle põhjal piirduks vaidlustatud kava reguleerimisala Hispaania mitteresidentide äriühingus märkimisväärse osaluse omandamisega, kuna teatavate takistuste tõttu oleks piiriülene äriühendus keerulisem kui kohalik⁽⁵²⁾. Nende takistuste olemasolu tõttu oleksid välismaale investeerivad Hispaania maksumaksjad võrreldes Hispaanias investeerivate maksumaksjatega õiguslikult ja faktiliselt teistsuguses olukorras. Seoses sellega märgivad Hispaania ametiasutused järgmist:⁽⁵³⁾ „Kokkuvõttes ei pruugi teatavate maksumeetmete eristav olemus ainuüksi tähendada riigiabi olemasolu, kuna nende meetmete uurimisel tuleb samuti kindlaks teha, kas need on maksusüsteemi tõhususe seisukohalt vajalikud või toimivad, nagu märgitud komisjoni teatises. Seega on Hispaania maksusüsteemis objektiivselt erinevate olukordade jaoks ette nähtud eri maksukavad, nagu välismaistes äriühingutes osaluse omandamise puhul võrrelduna osaluse omandamisega Hispaania äriühingutes (ei ole võimalik ühinemine, riskijuhtimine

⁽⁵¹⁾ Vt muu hulgas Esimese Astme Kohtu 1. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas T-308/00, Salzgitter vs. komisjon, EKL 2004, lk II-1933, punkt 82.

⁽⁵²⁾ Vt Hispaania ametiasutuste 16. juuni 2009. aasta e-kiri, mida on nimetatud põhjenduses 13.

⁽⁵³⁾ Vt eelkõige Hispaania ametiasutuste 22. aprilli 2009. aasta kirja (nr A-9531) lk 6, mida on nimetatud põhjenduses 9.

jne), selleks et saavutada Hispaania õigusaktides ja ühenduse õiguses taotletavat neutraalsust maksustamisel ning tagada Hispaania maksusüsteemi loogika järjepidevus ja tõhusus.”

- (111) Hispaania ametiasutuste arvates on piiriülese osaluse omandamise puhul eristatav maksulahendus vaja selleks, et tagada Hispaania maksusüsteemi neutraalsus ning vältida kodumaiste osaluste omandamise soodsamat kohtlemist. Seetõttu leiavad Hispaania ametiasutused ja 30 huvitatud isikut, et vaidlustatud meetme hindamiseks oleks asjakohane võrdlusraamistik välismaistest omandamistest tuleneva firmaväärtuse maksustamislahendus.
- (112) Eelmises otsuses jättis komisjon algatatud menetluse avatuks, et Hispaania ametiasutused saaksid esitada uut teavet ilmsete õiguslike takistuste kohta piiriüleste äriühenduste moodustamisel ELi mittekuuluvates riikides.
- (113) Seoses sellega ja eelkõige aruannetes sisalduvate elementide alusel on komisjon uurinud erinevate ELi mittekuuluvate riikide õigusakte lihtsalt selleks, et kontrollida Hispaania ametiasutuste väiteid ilmsete õiguslike takistuste olemasolu kohta piiriüleste äriühenduste moodustamisel. Selline uurimine ei anna siiski alust tunnistada asjaolu, et sellised takistused võiksid põhjendada asjaomasel juhul erinevate võrdlussüsteemide kasutamist. Selle kontrolli käigus uuris komisjon peamiselt seda, kas Hispaania emaettevõtjal oli õigus- ja teovõime, et ühineda ELi mittekuuluvates riigis asuva residendist tütarvõtjaga.
- (114) Järgnevad punktid kinnitavad seda uurimist, mille käigus piirduti argumentides esitatud väidete tõesuse kontrollimisega:

— kõigepealt kontrollis komisjon, kas vastavalt eelmises otsuses väidetule⁽⁵⁴⁾ seisavad Hispaania äriühingud silmitsi ilmsete õiguslike takistustega, mis on omased ELi mittekuuluvale riigile ja mitte Hispaaniale⁽⁵⁵⁾ ning mis takistaksid neid muutmast välismaist tütarvõtjat filiaaliks. Sellised õigusnormid võivad osutada takistuseks siiski ainult juhul, kui asjaomane äriühing oleks saanud avaldada sihtäriühingule sellisel määral

tegelikku mõju – tehes seda peamiselt enamusosaluse kaudu –, et tal oleks võimalik takistuste puudumisel peale suruda ühinemist. Sellest tulenevalt ei saa ELi mittekuuluvate riikide õigusnorme, mis takistavad Hispaania maksumaksjal omandada kontrolli selle riigi sihtäriühingu üle, käsitada asjakohaste ilmsete õiguslike takistustena Hispaania ametiasutuste väidetud tähenduses: selliste õigusnormide tõttu ei suuda Hispaania äriühingud/maksumaksjad mitte kunagi täita tegeliku mõju tingimust, sest neile jääb sihtäriühingus alati vähemusosalus. Seetõttu ei saa neil kunagi olema vajalikku tegelikku suutlikust äriühenduse pealesurumiseks. Komisjon soovib rõhutada, et kontrollitingimusi hinnati meetmest abi saaja tasandil (ja mitte grupi tasandil, kuhu abisaaja kuuluda võis) kooskõlas Hispaania maksusüsteemiga. Samadest põhjendustest lähtuvalt leidis komisjon, et konkreetseid varasid (näiteks kinnisvara rannikul) otseselt omavate mitteresidentide üksuste suhtes kehtestatud sõnaselge keeld ei saa kujutada endast ilmset õiguslikku takistust selle juhtumi kontekstis.

Komisjon leiab, et pelgalt halduskoormust või -formaalsust,⁽⁵⁶⁾ mida ELi mittekuuluvad riigid nõuavad mitteresidentide äriühingutelt, ei saa käsitada ilmse õigusliku takistusena lihtsalt sellepärast, et sellega kaasnevad täiendavad kulud – mis võivad Hispaania maksusüsteemi kohaselt olla mahaarvatavad –, kuid ei muuda äriühendusi võimatuks;

— teiseks, väide, et puuduvad teadaolevad näited piiriüleste äriühendustest Hispaania äriühingute ja teatavate ELi mittekuuluvate riikide äriühingute vahel, ei ole piisav tõend ega näita takistuste olemasolu. Elemendid, mida ettevõtjad võtavad äriühenduste moodustamise üle otsustamisel arvesse, on mitmesugused ega piirdu ainult asjaomaste äriühingute võimalustega oma äritegevus ühendada. Seda kinnitab selgelt asjaolu, et mõni 30st huvitatud isikust omab mitut täielikult kontrollitavat Hispaania tütarvõtjat, ilma et ta oleks oma Hispaania äriühingud ühendanud, kuigi Hispaania ametiasutused tunnistavad, et kodumaiste äriühenduste puhul takistused puuduvad. Sellepärast leiab komisjon, et aruannete elementidest võib nõustuda ainult ELi mittekuuluvate riikide õigusaktides sätestatud sõnaselge piiriüleste äriühenduste keeluga. Tõepoolest, nagu juba eelmise otsuse põhjenduses 93 märgitud, võib see analüüs muutuda üldist laadi põhjendamatute väidete arvessevõtmisel suuresti meelevaldseks.

⁽⁵⁶⁾ Komisjon soovib rõhutada, et mis tahes tehnilised aspektid, mis on vajalikud piiriülese äriühenduse moodustamiseks, nt püsiva tegevuskoha loomine sihtäriühingu asukohariigis enne äriühenduse loomist või ELi mittekuuluva riigi keskpangaga seotud teatavate formaalsuste täitmine, kujutavad endast haldusformaalsuseid. Lisaks leiab komisjon, et eksisteerivad paikapidavad maksualased põhjused selliste eeskirjade vastuvõtmiseks, mille eesmärk on vältida korda, mis ei peegelda tegelikku majanduslikku olukorda või mille peamine eesmärk on saada maksusoodustust. Sellised eeskirjad kehtivad ka Hispaania maksusüsteemis.

⁽⁵⁴⁾ Vt eelmise otsuse põhjendused 117 ja 118.

⁽⁵⁵⁾ Vt eelmise otsuse põhjendus 94.

(115) Allpool esitatud järeldused põhinevad Hispaania ametiasutuste poolt aruannetes esitatud tabel, mille õigsust ja terviklikkust on komisjon kontrollinud, pidades silmas eespool nimetatud metoodilisi märkusi. Sellele tuginedes leiab komisjon, et vastupidiselt Hispaania ametiasutuste väidetele ei saa järeldada, et kõik ELi mittekuuluvate riikide õigusaktid põhjustavad ilmseid õiguslikke takistusi piiriüleste äriühenduste loomisel. Sellepärast ei saa komisjon sarnaselt eelmises otsuses ELi-siseste tehingute osas öelduga⁽⁵⁷⁾ nõustuda Hispaania ametiasutuste seisukohtadega – mida toetasid 30 huvitatud isiku väited – nende väidetavate takistuste üldise olemasolu kohta. Komisjon leiab, et väljaspool ELi liikmesriike ja vähemalt järgmistest asjaomastest ELi mittekuuluvates riikides ei ole võimalik täheldada ilmseid õiguslikke takistusi, nagu allpool on märgitud:

— Ameerika Ühendriigid:

- i) ennekoike märgib komisjon seda, et Hispaania ametiasutuste esitatud aruandes⁽⁵⁸⁾ märgib koostaja piiriüleste äriühenduste mis tahes pretsedentide olemasolu hindamisel järgmist: „Ei leitud, kuid on võimalik, et see on aset leidnud Delaware'is.” Vastupidiselt Hispaania ametiasutuste peamisele väitele tundub ühes aruandes selle riigi kohta olevat tehtud järeldus,⁽⁵⁹⁾ et üldine ilmne piiriüleste äriühenduste alane õiguslik keeld puudub;
- ii) teiseks, äriühinguõiguse⁽⁶⁰⁾ ja maksuõiguse⁽⁶¹⁾ üldsätete kohaselt puudub ilmne keeld moodustada äriühendusi välismaiste üksustega;
- iii) kolmandaks, äriühinguõiguse konkreetseid sätteid⁽⁶²⁾ kohaldatakse kodumaiste äriühenduste suhtes. Komisjoni andmetel puudub ilmne keeld kohaldada neid sätteid piiriüleste äriühenduste suhtes, kuigi kohaldatavad haldusformaalsused võivad olla erinevad. Komisjon rõhutab, et vähemalt Delaware'i osariiki lubab sõnaselgelt piiriüleste äriühenduste loomist,⁽⁶³⁾ tingimusel et see

on samaaegselt lubatud selle riigi õigusaktidega, mille resident välismaine äriühing on. Seega, kui selline tehing ei ole võimalik vastavalt Delaware'is ja Hispaanias asuvate äriühingute vahel, siis komisjon leiab, et takistuste põhjustajaks on Hispaania ning seetõttu ei ole need takistused kõnealuse hindamise puhul asjakohased. Selle järelduse kaalumisel tuleks arvesse võtta Delaware'i osariigi osatähtsust USAs äriühingute asukoha/asutamise mõttes⁽⁶⁴⁾;

iv) neljandaks, selleks et vältida ebasoodsat maksustamist ümberkorraldamistoimingute puhul, kohaldatakse kodumaiste äriühenduste suhtes maksustamise erisätteid. Komisjoni andmetel puudub ilmne keeld kohaldada neid sätteid piiriüleste äriühenduste suhtes, kuigi kohaldatavad haldusformaalsused võivad olla erinevad;

v) lõpetuseks, komisjon ei leidnud mingit pädevate USA kohtute praktikat, mis lükkaks ümber tema järelduse, et Ameerika Ühendriikide residendist äriühinguga piiriüleste äriühenduste loomiseks puuduvad ilmsed õiguslikud takistused;

— Mehhiko:

i) alustuseks märgib komisjon, et 6. oktoobril 1994. aastal allkirjastatud ja ikka veel kehtiva Hispaania ja Mehhiko vahelise maksulepingu⁽⁶⁵⁾ artikli 8 lõikes 3 nähakse sõnaselgelt ette piiriüleste äriühenduste tehingud. Sellest sättest tulenevalt võis selliste tehingute puhul kasutada kapitali kasvutulu maksu edasilükkamist, sest realiseerimata kapitali kasvutulu ei maksustata. Komisjoni arvates on selle rahvusvahelise maksulepingu eesmärk hoida ära piiriüleste äriühenduste võimalik ilmajätmine⁽⁶⁶⁾ kodumaiste

⁽⁵⁷⁾ Vt eelkoike põhjendus 93 jj.

⁽⁵⁸⁾ Vt KPMG 2009. aasta detsembri aruanne „Analüüs: konkreetsete õiguslike ja maksualaste takistuste olemasolu piiriüleste ühinemiste korral mitmes piirkonnas”, lk 19.

⁽⁵⁹⁾ Vt käesoleva otsuse II lisa Ameerika Ühendriike käsitlev osa, mis sisaldab KPMG aruande kokkuvõtet.

⁽⁶⁰⁾ Vt joonealune märkus 61.

⁽⁶¹⁾ Vt muu hulgas 1986. aasta maksuseadustiku artikkel 351 jj (muudetud kujul), sama seadustiku artikkel 7874 ning 23. jaanuari 2006. aasta riigikassa määrus (TD 9242), kättesaadav aadressil <http://www.law.cornell.edu/uscode/>.

⁽⁶²⁾ Vt joonealune märkus 59; maksuseadustiku artikkel 361 jj ja artikkel 367 jj <http://www.law.cornell.edu/uscode>.

⁽⁶³⁾ Vt muu hulgas Delaware'i üldise äriseadustiku artikli 252 punkt a, kättesaadav aadressil <http://delcode.delaware.gov/title8/c001/sc09/index.shtml>.

⁽⁶⁴⁾ Delaware'i osariigi ametlikul veebisaidil (<http://www.corp.delaware.gov/aboutagency.shtml>) on öeldud järgmist: „Delaware'i osariik on USA ja rahvusvaheliste äriühingute peamine asukoht. Enam kui 850 000 äriühingut on valinud Delaware'i oma asukohaks. Üle 50 % kõikidest avalikult kaubeldavatest äriühingutest Ameerika Ühendriikides, sealhulgas 63 % Fortune 500 nimekirja kuuluvatest äriühingutest on valinud Delaware'i oma seaduslikuks koduks.”

⁽⁶⁵⁾ Kättesaadav aadressil http://www.agenciatributaria.es/wps/portal/Listado?channel=de40217740119010VgnVCM10000050f01e0a&ver=L&site=56d8237c0bc1ff00VgnVCM100000d7005a80&idioma=es_ES&menu=1&img=8.

⁽⁶⁶⁾ Vt muu hulgas Mehhiko Föderatsiooni maksuseadustiku artikli 14 punkt b: <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/7/18.htm?s=>

äriühenduste suhtes kohaldatavatest maksunduse erisätetest tulenevast kasust;

- ii) teiseks, Mehhiko õigusaktide (äriühinguõiguse ja maksuõiguse) kohaselt ja eespool nimetatud maksulepingut arvesse võttes puudub sõnaselge õiguslik keeld äriühenduste moodustamiseks Hispaania äriühingutega;

- iii) lõpetuseks, komisjon ei leidnud mingit pädevate Mehhiko kohtute praktikat, mis lükkaks ümber tema järelduse, et Mehhiko residendist äriühinguga piiriülese äriühenduse loomiseks puuduvad ilmsed õiguslikud takistused;

— Brasiilia:

- i) esiteks märgib komisjon, et Hispaania ametiasutused leidsid pretsedendi piiriülese äriühenduse loomise kohta (loodud mitte küll Hispaania äriühinguga) ⁽⁶⁷⁾;

- ii) teiseks, äriühinguõiguse ja maksuõiguse ⁽⁶⁸⁾ üldsätete kohaselt puudub sõnaselge õiguslik keeld moodustada äriühendusi välismaiste üksustega, kuigi kohaldatavad haldusformaalsused võivad olla erinevad ⁽⁶⁹⁾;

- iii) kolmandaks, teatavates sektorites kohaldatakse välismaiste äriühingute kontrollitud üksuste majandustegevuse suhtes teatavaid ilmseid piiranguid ⁽⁷⁰⁾. Kuid nagu eespool öeldud (vt põhjendus 114), ei saa ELi mittekuuluvate riikide õigusnorme, mis takistavad Hispaania maksumaksjal omandada kontrolli selle riigi sihtäriühingu üle, käsitada asjakohaste ilmsete õiguslike takistustena Hispaania ametiasutuste väidetud tähenduses: sellise õigusnormi tõttu ei suuda Hispaania äriühingud/maksumaksjad mitte kunagi täita tegeliku mõju tingimust, sest neile jääb sihtäriühingus alati vähemusosalus. Komisjoni arvates tuleneb kahes aruandes osutatud Brasiilia õigusaktidest just nimelt selline olukord;

- iv) lõpetuseks, komisjon ei leidnud mingit kohtupraktikat, mis lükkaks ümber tema järelduse, et Brasiilia residendist äriühinguga piiriülese äriühenduse loomiseks puuduvad ilmsed õiguslikud takistused;

— Argentina:

- i) alustuseks märgib komisjon, et 26. augustil 1994. aastal allkirjastatud ja ikka veel kehtiva sõnaselgelt ja Argentina vahelise maksulepingu ⁽⁷¹⁾ artiklis 5 nähakse sõnaselgelt ette piiriülesed äriühendused. Sellest sättest tulenevalt ei saa piiriülesed ümberkorraldamistoimingud põhjustada ebasoodsat maksustamist;

- ii) teiseks, äriühinguõiguse ⁽⁷²⁾ ja maksuõiguse ⁽⁷³⁾ üldsätete kohaselt puudub sõnaselge õiguslik keeld moodustada äriühendusi välismaiste üksustega, kuigi kohaldatavad haldusformaalsused võivad olla erinevad;

- iii) kolmandaks, komisjon ei leidnud mingit kohtupraktikat, mis lükkaks ümber tema järelduse, et Argentina residendist äriühinguga piiriülese äriühenduse loomiseks puuduvad ilmsed õiguslikud takistused. Peale selle ei nõustu komisjon maksuameti poolt teatavate kavandatud piiriüleste tehingute osas langetatud otsuste ⁽⁷⁴⁾ kohta kahes aruandes esitatud tõlgendusega. Neis otsustes lihtsalt selgitatakse Argentinast kehtivaid maksustamise edasilükkamise korra tingimusi. Neis ei nimetata sellise üldise ja sõnaselge keelu olemasolu, mida rakendatakse selle korra kohaldamisel piiriüleste ümberkorraldamistoimingute suhtes. Pealegi, neid konkreetseid otsuseid käsitlevates aruannetes esitatud tõlgendus on vastuolus eespool nimetatud Hispaania Kuningriigi ja Argentina Vabariigi vahelise maksulepingu ⁽⁷⁵⁾ sättega;

⁽⁶⁷⁾ Vt teise aruande lk 29. 2004. aastal ühinesid Bahamal peakorterit omav joogifirma Labatt Brewing Kanada Holding Ltd ja samuti Bahamal peakorterit omav Beverage Associates Holding Ltd, et moodustada Brasiilia äriühing Companhia de Bebidas das Américas, mille peakontor asub São Paulos.

⁽⁶⁸⁾ Vt muu hulgas seadus nr 10 460/02, seadus nr 9 249/95, seadus nr 6 404/76 ja seadus nr 9 249/95.

⁽⁶⁹⁾ Vt muu hulgas dekreetseadus nr 2 627/40, seadus nr 10 406/02, seadus nr 4 132/62, seadus nr 5 709/1, seadus nr 6 634/79 ja föderaalne dekreet nr 74 965/74, kättesaadavad aadressil <http://www.jusbrasil.com.br/>.

⁽⁷⁰⁾ Vt muu hulgas seadus nr 9 472/97 ja dekreet nr 2 617/98, kättesaadavad aadressil <http://www.jusbrasil.com.br/>.

⁽⁷¹⁾ Kättesaadav aadressil http://www.agenciadibutaria.es/wps/portal/Listado?channel=de40217740119010VgnVCM10000050f01e0a___&ver=L&site=56d8237c0bc1ff00VgnVCM100000d7005a80___&idioma=es_ES&menu=1&img=8

⁽⁷²⁾ Vt muu hulgas äriühingute seadus nr 19 550 ja seadus nr 25 156, kättesaadavad aadressil <http://infoleg.mecon.gov.ar/>.

⁽⁷³⁾ Vt muu hulgas dekreet nr 649/97 (tulu maksustamise seadus) ja dekreet nr 1344/98, kättesaadavad aadressil <http://infoleg.mecon.gov.ar/>.

⁽⁷⁴⁾ Vt Argentina riikliku maksuameti 8. juuli 1997. aasta otsus nr 37/1997, 30. jaanuari 1998. aasta otsus nr 6/1998, kättesaadavad aadressil <http://biblioteca.afip.gob.ar/>.

⁽⁷⁵⁾ Kättesaadav aadressil http://www.agenciadibutaria.es/wps/portal/Listado?channel=de40217740119010VgnVCM10000050f01e0a___&ver=L&site=56d8237c0bc1ff00VgnVCM100000d7005a80___&idioma=es_ES&menu=1&img=8

— Ecuador:

- i) esiteks märgib komisjon, et äriühinguõiguse ja maksuõiguse üldsätete kohaselt puudub sõnaselge õiguslik keeld moodustada äriühendusi välismaiste üksustega ⁽⁷⁶⁾;
- ii) teiseks märgib komisjon, et Hispaania ametiasutuste esitatud aruandes ⁽⁷⁷⁾ tunnistatakse, et piiriülesed äriühendused on võimalikud, tingimusel et Hispaania äriühingust omandaja on Ecuadoris eelnevalt asutanud filiaali.

— Peruu:

- i) esiteks märgib komisjon, et äriühinguõiguse ja maksuõiguse üldsätete kohaselt puudub komisjonile teadaolevatel andmetel sõnaselge õiguslik keeld moodustada äriühendusi välismaiste üksustega ⁽⁷⁸⁾;
- ii) teiseks märgib komisjon, et Peruu tsiviilseadustiku artiklis 2074 sätestatakse piiriüleste äriühenduste suhtes kohaldatavad põhimõtted ning üldine äriseadustik lubab välismaise üksuse filiaali ja Peruu residendist äriühingu vahelisi äriühendusi ⁽⁷⁹⁾;
- iii) kolmandaks tagatakse tulumaksuseadusega välismaise üksuse filiaali ja Peruu residendist äriühingu vaheliste äriühenduste neutraalne kohtlemine ⁽⁸⁰⁾;
- iv) seetõttu leiab komisjon, et piiriülese äriühenduse moodustamine on igal juhul võimalik, tingimusel et Hispaania äriühingust omandaja on Peruu eelnevalt asutanud filiaali;

— Colombia:

- i) esiteks märgib komisjon, et *Superintendencia de Sociedades* ⁽⁸¹⁾ kinnitab sõnaselgelt, et piiriülesed äriühendused on Colombia õigusaktide alusel võimalikud ⁽⁸²⁾;
- ii) teiseks, äriühinguõiguse ja maksuõiguse ⁽⁸³⁾ üldsätete kohaselt puudub sõnaselge õiguslik keeld moodustada äriühendusi välismaiste üksustega, kuigi kohaldatavad haldusformaalsused võivad olla erinevad;

- iii) kolmandaks märgib komisjon, et Hispaania ametiasutuste esitatud aruandes ⁽⁸⁴⁾ tunnistatakse, et piiriülesed äriühendused on võimalikud, tingimusel et Hispaania äriühingust omandaja on Colombias eelnevalt asutanud filiaali.

(116) Hispaania ametiasutused esitasid teavet veel kaheksa ELi mittekuuluva riigi õigusaktide kohta. Nagu põhjenduses 107 juba öeldud, leiab komisjon, et eespool esitatud andmed on piisavad kinnitamaks, et igal juhul on võrdlussüsteemiks rahalise firmaväärtuse maksustamislahendus Hispaania süsteemis ning seda isegi siis, kui tunnistatakse, et piiriüleste äriühenduste moodustamisel olemasolevad õiguslikud takistused on märkimisväärsed. Sellest olenemata leiab komisjon, kohaldades põhjenduses 114 ja sellele järgnevates põhjendustes kirjeldatud meetodit ja kriteeriume ning võttes aluseks olemasoleva teabe, et Tšiili, Venezuela, Alžeeria, Kanada, Austraalia, Jaapani ja Maroko õigusaktides puuduvad sõnaselged õiguslikud takistused üldist laadi piiriüleste äriühenduste moodustamiseks.

(117) Eespool esitatud andmetele tuginedes ei saa komisjon seepärast nõustuda Hispaania ametiasutustega, et vaidlustatud meedet kasutav iga võimalik konkreetne abisaaja seisab silmitsi – kasvõi ainult praktikas – ületamatute takistustega piiriüleste äriühenduste moodustamisel.

⁽⁷⁶⁾ Vt muu hulgas Ecuadori äriseadustik, maksusüsteemi käsitlev aluseadus ja maksuseadustik, kättesaadavad aadressil <http://www.supercias.gov.ec/>.

⁽⁷⁷⁾ Vt õigusbüroo Garrigues koostatud aruande Ecuadori õigusakte käsitlevas lisas esitatud järeldus.

⁽⁷⁸⁾ Vt muu hulgas tsiviilseadustik, üldine äriseadustik ja tulumaksuseadus, kättesaadavad aadressil <http://www.supercias.gov.ec/>.

⁽⁷⁹⁾ Vt õigusbüroo Garrigues aruandes Peruud käsitleva lisa joonealune märkus 3.

⁽⁸⁰⁾ Vt õigusbüroo Garrigues aruande Peruud käsitleva lisa lk 8.

⁽⁸¹⁾ Seda institutsiooni kirjeldatakse kui tehnilist organit, mille kaudu Colombia Vabariigi president kontrollib äriühinguid ja teostab nende üle järelevalvet (vt <http://www.supersociedades.gov.co/ss/drvisapi.dll?Mlval=sec&dir=280>).

⁽⁸²⁾ Vt nt *Superintendencia de Sociedades* vastused küsimustele nr 220-16478 ja nr 220-62883, kättesaadavad aadressil <http://www.supersociedades.gov.co/ss/drvisapi.dll?Mlval=sec&dir=45&id=18036>.

⁽⁸³⁾ Vt maksuseadus, kättesaadav aadressil http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/codigo/estatuto_tributario.html#14-1.

⁽⁸⁴⁾ Vt õigusbüroo Garrigues koostatud aruande Colombia õigusakte käsitlevas lisas esitatud järeldus.

(118) Eespool kirjeldatud silmas pidades ei ole komisjoni arvates põhjust kalduda kõrvale menetluse algatamise otsuses ja eelmises otsuses osutatud võrdlussüsteemist – asjakohane võrdlusraamistik vaidlustatud meetme hindamiseks on Hispaania üldine ettevõtte tulumaksu süsteem, täpsemalt Hispaania maksusüsteemis sisalduvad rahalise firmaväärtuse maksustamislahendust käsitlevad eeskirjad. Seda järelust ei mõjuta asjaolu, et komisjon tuvastas kaks ELi mittekuuluvat riiki, kus eksisteerivad ilmsed õiguslikud takistused (India ja Hiina). Nagu põhjenduses 107 juba öeldud, siis kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga⁽⁸⁵⁾ ei pea komisjon selle kindlakstegemiseks, kas kava näol on tegemist riigiabiga, vajalikuks näidata, et kava alusel antud kogu individuaalne abi kvalifitseerub riigiabiks ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

(119) Konkreetsemalt, Hiina puhul jäetakse 2005. aasta äriseadustikuga, mida kohaldatakse ainult Hiinas asutatud äriühinguid või aktsiaseltsi hõlmavate ühinemiste suhtes, ning Hiina kaubandusministri 22. juuni 2009. aasta määruse „Välisinvestorite poolt kodumaiste äriühingute omandamise kord“ artiklitega 2 ja 55 mitteresidentidest äriühingud sõnaselgelt äriühendusi käsitlevate eeskirjade reguleerimisalast välja ning seega ei saaks Hispaania äriühing oma äritegevust ühendada Hiina kontrollitud tütarettevõtjaga.

(120) Indias kehtivate õigusaktide puhul jäetakse India 1956. aasta äriseadustiku artiklitega 391–394 mitteresidentidest äriühingud sõnaselgelt välja äriühendusi käsitlevate eeskirjade reguleerimisalast ning seega ei saaks Hispaania äriühing oma äritegevust ühendada India kontrollitud tütarettevõtjaga.

A.1.2. Võrdlussüsteemist tehtava erandi olemasolu

(121) Hispaania maksusüsteemis arvutatakse maksubaas raamatupidamisliku tulemi alusel, mida seejärel konkreetseid maksustamiseeskirju kohaldades korrigeeritakse. Sisseju-

hatava märkusena nendib komisjon täiendavalt, et vaidlustatud meede on erand Hispaania raamatupidamissüsteemist. Rahalise firmaväärtuse tekkimist saab arvestada ainult abstraktselt, sihtäriühingu ja omandava äriühingu raamatupidamist konsolideerides. Hispaania raamatupidamissüsteemi alusel on raamatupidamise konsolideerimine siiski nõutav valitseva seisundi⁽⁸⁶⁾ omandamise korral ning seda kasutatakse nii kodu- kui ka välismaiste äriühingute ühenduste puhul selleks, et saada üldpilt ühise kontrolli all oleva äriühingute rühma olukorrast. Nii on näiteks juhul,⁽⁸⁷⁾ kui emaettevõtjale kuulub tütarettevõtjas hälteenamus. Sellegipoolest ei ole vaidlustatud meetme puhul sellise valitseva seisundi omandamine nõutav ning seda kohaldatakse alates 5 %-lisest osalusest. Samuti märgib komisjon, et kooskõlas raamatupidamiseeskirjadega ei saa alates 1. jaanuarist 2005⁽⁸⁸⁾ enamik Hispaania äriühinguid rahalist firmaväärtust enam amortiseerida. Selles osas osutavad 30 huvitatud isikut säte-tele,⁽⁸⁹⁾ mis ei ole praeguse Hispaania raamatupidamissüsteemi kohaselt enam jõus. 4. juuli 2007. aasta seaduse nr 16/2007 (millega reformitakse ja kohandatakse äriühinguõigust raamatupidamise valdkonnas, et tagada raamatupidamise rahvusvaheline ühtlustamine ELi õigusaktide kohaselt) ning üldist raamatupidamiskava käsitleva 16. novembri 2007. aasta kuningliku dekreeedi nr 1514/2007 alusel ei ole raamatupidamisarvestuse seisukohalt enam lubatud ei firmaväärtuse ega rahalise firmaväärtuse amortiseerimine. Need Hispaania raamatupidamissoiguse muudatused on kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu 19. juuli 2002. aasta määrusega (EÜ) nr 1606/2002 rahvusvaheliste raamatupidamissandardite kohaldamise kohta⁽⁹⁰⁾. Osutatud kaalutlusi silmas pidades on vaidlustatud meetme puhul seega tegemist erandiga Hispaanias kohaldatavatest tavapärastest raamatupidamiseeskirjadest.

(122) Seda silmas pidades ning arvestades, et vaidlustatud meede on seotud maksustamisega, tuleb erandi olemasolu hinnata võrdluses võrdlusaluseks oleva maksusüsteemiga ning mitte üksnes raamatupidamisarvestuse seisukohalt. Sellega seoses märgib komisjon, et Hispaania maksusüsteemis ei ole rahalise firmaväärtuse amortiseerimine kunagi lubatud olnud, välja arvatud TRLISe artikli 12 lõike 5 alusel. Eelkõige ei ole selline amortiseerimine võimalik kodumaiste tehingute puhul. See selgub järgnevast:

⁽⁸⁶⁾ Vastavalt 1885. aasta äriseadustiku artiklile 42.

⁽⁸⁷⁾ Vt 1885. aasta äriseadustiku artikli 42 lõike 1.

⁽⁸⁸⁾ Äriühingud, kes on emiteerinud väärtpaberid, millega on lubatud kaubelda mis tahes liikmesriigi reguleeritud turul direktiivi 93/22/EÜ artikli 1 lõike 13 tähenduses vastavalt selle direktiivi artiklile 4.

⁽⁸⁹⁾ 22. detsembri 1989. aasta kuningliku dekreeedi 1564/1989, millega kiidetakse heaks muudetud aktsiaseltsiseadus, artikkel 194.

⁽⁹⁰⁾ EÜT L 243, 11.9.2002, lk 1.

⁽⁸⁵⁾ Vt Esimese Astme Kohtu 9. septembri 2009. aasta otsus liidetud kohtuasjades T-227/01–T-229/01, T-265/01, T-266/01 ja T-270/01, Diputación Foral de Álava jt vs. komisjon, viidatud eespool, punkt 381 jj.

(123) Hispaanias saab firmaväärtust maksustamisel eraldi kirjendada ainult pärast äriühendust⁽⁹¹⁾ vara omandamise või varalise sissemakse teel, mille tulemusel tekib sõltumatu üksus, või pärast õiguslikku äriühendust. Sellistel juhtudel on firmaväärtus omandatud äriüksuse vara või ühinenud äriühingule kuuluva vara soetusmaksumuse ja selle turuväärtuse raamatupidamislik vahe. Kui äriühingu äritegevus omandatakse aktsiate omandamise teel, nagu vaidlustatud meetme puhul, saab firmaväärtus tekkida üksnes juhul, kui omandav äriühing ühineb seejärel omandatava äriühinguga, mille üle ta siis kontrolli saavutab.

(124) Vaidlustatud meetme puhul ei ole siiski nõutav ei kontrolli omandamine ega kahe äriüksuse ühendamine. Piisab ainult välismaises äriühingus vähemalt 5 %-lise osaluse omandamisest. Kui rahaline firmaväärtus (st firmaväärtus, mis oleks kirjendatud äriühingute ühinemise korral) saab tekkida eraldi, isegi äriühenduse puudumise korral, on vaidlustatud meetme näol tegemist erandiga võrdlussüsteemist. Tuleb rõhutada, et erand ei ole tingitud rahalise firmaväärtuse amortisatsiooniperioodi pikkusest võrrelduna tavapärase firmaväärtuse suhtes kohaldatava perioodi pikkusega,⁽⁹²⁾ vaid pigem kodumaiste ja piiriüleste tehingute erinevast kohtlemisest. Vaidlustatud meetdet ei saa käsitada uue üldreeglina raamatupidamissüsteemis, kuna kodumaiste osaluste omandamisest tuleneva rahalise firmaväärtuse amortiseerimine ei ole lubatud.

(125) Kõiki eespool kirjeldatud kaalutlusi silmas pidades järeldab komisjon, et vaidlustatud meede on erand võrdlussüsteemist. Nagu näidatakse põhjendustes 153–163, leiab komisjon, et Hispaania ametiasutused ega 30 huvitatud isikut ei ole selle järelduse ümberlõkkamiseks esitanud piisavalt selgeid argumente.

A.1.3. Eelise olemasolu

(126) TRLISe artikli 12 lõike 5 alusel võib osa välismaistes äriühingutes osaluse omandamisest tekkivast rahalisest firmaväärtusest erandina võrdlussüsteemist maksubaasist maha arvata. Seega annab TRLISe artikli 12 lõike 5 selle kasutajale majandusliku eelise, vähendades tema maksukoormust. Niiviisi on asjaomaste äriühingute maksuko-

hustus väiksem võrreldes olukorraga, kui meedet ei oleks kohaldatud. Maksuvähendus on proportsionaalne ostetud osaluse kirjendatud alusvara eest makstud omandamishinna ja turuväärtuse vahega.

(127) Eelise täpne summa seoses makstud omandamishinnaga vastab pärast omandamist kogu amortisatsiooniperioodi vältel maha arvatavast amortisatsioonist tuleneva maksuvähenduse ajaldatud puhaskäivõrdle. Seega sõltub see ettevõtte tulumaksu määra asjaomastel aastatel ja kohaldatavast diskontomäärast.

(128) Omandatud osaluse edasimüümise korral nõutaks osa sellest eelisest tagasi kapitali kasvutulu maksustamise teel. Rahalise firmaväärtuse amortiseerimise võimaldamisega suurendaks mahaarvatud summa välismaise osaluse edasimüümise korral müügi ajal tasutavat maksu kapitali kasvutulult. Selliste ebakindlate asjaolude korral ei kaoks eelis siiski täielikult, kuna hilisemas etapis ei võeta maksustamisel arvesse likviidsuskulu. Nagu kaks huvitatud kolmandat isikut õigesti osutasid, sarnaneb eelise summa majanduslikust seisukohast vähemalt intressivaba krediitdiliini summaga, mis võimaldab 20 aasta jooksul igal aastal maha arvata kahekümnendiku rahalisest firmaväärtusest, seda aja jooksul, kuni need osalused kuuluvad asjaomasele maksumaksjale.

(129) Hüpotetilise näite korral, mida komisjon menetluse algatamise otsuses juba mainis, annaks 2002. aastal omandatud osalus eelise, mis vastab 20,6 %-le rahalise firmaväärtuse summast, võttes aluseks diskontomäär 5 %⁽⁹³⁾ ning ettevõtte tulumaksu määra kuni 2022. aastani kindlaks määratud struktuuri vastavalt seadusele nr 35/2006⁽⁹⁴⁾. Kolmandad isikud ei ole neid arvandeid vaidlustanud. Omandatud osaluste edasimüügi korral vastaks eelis maksumaksjalt eelmises põhjenduses kirjeldatud krediitdiliini eest muidu nõutavale intressile.

⁽⁹¹⁾ Vastavalt TRLISe artikli 89 lõikele 3.

⁽⁹²⁾ Vastavalt TRLISe artikli 11 lõikele 4.

⁽⁹³⁾ Seadusega nr 35/2006 muudetud TRLISe kohaselt oli arvutamiseks kasutatav ettevõtte tulumaksu määr aastatel 2002–2006 35 %, 2007. aastal 32,5 % ja järgnevalt 30 %.

⁽⁹⁴⁾ Kaheksas lisasäte, 28. novembri seadus nr 35/2006 füüsilise isiku tulumaksu kohta, ettevõtte tulumaksu, mitteresidentide tulumaksu ning füüsilise isiku netovara maksu käsitlevate seaduste osalise muutmise kohta, ametlik väljaanne nr 285, 29.11.2006.

(130) Lõpuks, komisjon ei saa nõustuda Hispaania ametiasutuste ja 30 huvitatud isiku seisukohaga, mille kohaselt on vaidlustatud meetme puhul lõplik abisaaja ainult välismaise osaluse müüja, kuna ta saaks selle eest kõrgema hinna. Komisjon lükkab selle väite ümber, olles hinnanud mõju, mida vaidlustatud meede praegusel kujul avaldab. Esiteks tuleb märkida, et puudub mehhanism, mis tagaks, et eelis läheb täielikult või osaliselt müüjale üle. Teiseks, omandamishind sõltub mitmesugustest elementidest, mitte üksnes vaidlustatud meetmest. Kolmandaks, isegi kui eespool toodud kaks tingimust oleks täidetud, tuleb ikkagi kaaluda, kas vaidlustatud meedet kasutav Hispaania maksumaksja saab meetmest kasu. Isegi kui majanduslik eelis kantakse üle müüjale, annaks vaidlustatud meede omandajale ikkagi suurema võimaluse pakkuda kõrgemat hinda, mis on konkurentsitingimustes toimuva omandamistingingu korral oluline tegur.

(131) Seetõttu teeb komisjon järelduse, et vaidlustatud meede annab igal juhul eelise välismaiste osaluste omandamise ajal.

A.1.4. Meetme põhjendamine Hispaania maksusüsteemi loogikaga

(132) Komisjon leiab, et kooskõlas Euroopa Kohtu väljakuulunud praktikaga⁽⁹⁵⁾ ei hõlma riigiabi mõiste meetmeid, millega kehtestatakse ettevõtjate erinev kohtlemine, kui selline erinev kohtlemine tuleneb selle maksusüsteemi olemusest ja ülesehitusest, millesse need meetmed kuuluvad. Kõnealune maksusüsteemi olemusest või ülesehitusest lähtuv põhjendus näitab konkreetse maksu-meetme kooskõla üldise maksusüsteemi sisemise loogikaga.

(133) Sellega seoses leiab komisjon esiteks, et Hispaania ametiasutused ei ole tõendanud, et vaidlustatud meetme eesmärk on kaotada topteltmaksustamine. Tegelikult ei kehtestata asjaomases kavas ühtegi tingimust, mille alusel tõendada, et müüjalt on osaluse ülekandmisest saadud kasumi pealt maks reaalset sisse nõutud, kuigi äriühendusest tuleneva firmaväärtuse amortiseerimise suhtes on selline tingimus seatud⁽⁹⁶⁾. Tuleks rõhutada, et ehkki Hispaania ametiasutuste väitel ei ole nad pädevad teostama kontrolli välismaal tehinguid tegeva välismaise müüja üle, märgib komisjon, et see tingimus on nõutav

muude Hispaania maksundussätete kohaldamiseks,⁽⁹⁷⁾ kuid mitte vaidlustatud meetme puhul.

(134) Teiseks, vaidlustatud meetme puhul ei ole tegemist mehhanismiga tulevase kasumi saamisel maksustatavate dividendide topteltmaksustamise vältimiseks, mida ei tohiks maksustada teist korda nende jaotamisel äriühingule, kellele kuulub märkimisväärne osalus, mille omandamise eest rahaline firmaväärtus maksti. Õigupoolest ei loo vaidlustatud meede seost saadavate dividendide ja vaidlustatud meetme tulemusel tehtava mahaarvamise vahel. Vastupidi, välismaises äriühingus omatavast märkimisväärselt osalusest saadavate dividendide puhul saadakse kasu juba nii TRLISe artiklis 21 sätestatud erandist kui ka TRLISe artikliga 32 rahvusvahelise topteltmaksustamise vältimiseks ette nähtud otsese maksustamise neutraalsuse põhimõttest. Sellega seoses annab rahalise firmaväärtuse amortiseerimine lisaeelise välismaistes äriühingutes märkimisväärselt osaluse omandamise puhul.

(135) Kolmandaks, Hispaania ametiasutused ei ole näidanud, et vaidlustatud meede on täiendus väärtuse langust käsitlevatele eeskirjadele, mille puhul eeldatakse, et kahjumi kohta on olemas üksikasjalikul ja objektiivsel arvutusel põhinevad objektiivsed tõendid, mida aga vaidlustatud meetme puhul ei nõuta. Vastupidi, TRLISe artikli 12 lõike 3 kohaselt võib maksuaasta alguse ja lõpu vahel toimunud väärtuse vähenemise ulatuses osaliselt maha arvata järelturul mittekaubeldavate kodu- ja välismaiste aktsiate väärtuse vähenemise. Vaidlustatud meetmega, mis sobib abisaajate jaoks kokku TRLISe artikli 12 lõikega 3,⁽⁹⁸⁾ nähakse ette täiendavad mahaarvamised lisaks väärtuse langusega seotud teoreetilise arvestusliku väärtuse vähenemisele.

(136) Neljandaks, komisjon märgib, et kodumaistes äriühingutes osaluste omandamisest tulenevat rahalist firmaväärtust ei saa amortiseerida, samas kui välismaiste äriühingute rahaline firmaväärtus teatavatel tingimustel amortiseeritakse. Välismaiste äriühingute rahalise firmaväärtuse erinev maksustamislahendus võrreldes kodumaiste äriühingutega on vaidlustatud meetmega kehtestatud erinev kohtlemine, mis ei ole maksusüsteemi loogika seisukohalt ei vajalik ega proportsionaalne. Komisjoni arvates on ebaproportsionaalne, et käesoleva kava alusel on kehtestatud oluliselt erinev nominaalmääraga maksustamine ja tegelik maksustamine sarnases olukorras olevatele äriühingutele ainult seetõttu, et mõni neist on seotud investeerimisega välismaal.

⁽⁹⁵⁾ Vt eespool viidatud kohtuasi C-88/03, Portugal vs. komisjon, punkt 81. Vt käesoleva otsuse joonealune märkus 49. Vt ka eespool viidatud Esimese Astme Kohtu 9. septembri 2009. aasta otsus liidetud kohtuasjades T-227/01–T-229/01, T-265/01, T-266/01 ja T-270/01, Diputación Foral de Álava jt vs. komisjon, punkt 179 ning Esimese Astme Kohtu 9. septembri 2009. aasta otsus liidetud kohtuasjades T-230/01–T-232/01 ja T-267/01–T-269/01, Diputación Foral de Álava jt vs. Komisjon EKL 2009, II-139, punkt 190.

⁽⁹⁶⁾ Vastavalt TRLISe artikli 89 lõike 3 punkti a alapunktile 1.

⁽⁹⁷⁾ Vt TRLISe artiklid 89, 21 ja 22.

⁽⁹⁸⁾ Nagu sõnaselgelt sätestatud artikli 12 lõike 5 teises lõigus: „Selle vahe mahaarvamine (st TRLISe artikli 12 lõige 5) vastab vajaduse korral käesoleva artikli lõikes 3 osutatud väärtuse langusega seotud kahjumile.”

(137) Lisaks leiab komisjon, et 30st huvitatud isikust ühe isiku märkused⁽⁹⁹⁾ näitavad, et isegi Hispaania esitatud põhjenduste alused on Hispaania maksusüsteemi loogikaga vastuolus. Neist märkustest selgub, et tegelikult tekiks piiriülese äriühenduse stsenaariumi korral firmaväärtus suure tõenäosusega välismaal, täpsemalt sihtäriühingu likvideerimisest tulenevas välismaises püsivas tegevuskohas. Seega – tuginedes taas kord neile märkustele – ei lubaks Hispaania isegi piiriülese äriühenduse stsenaariumi puhul amortiseerida firmaväärtust Hispaanias, sest firmaväärtus ei asu Hispaanias. Peale selle osutab komisjon täiendavatele erinevustele nende kahe stsenaariumi suhtes kohaldatavates tingimustes. Vaidlustatud meetme alusel ei võeta amortiseeritava baasi arvutamisel arvesse enne 1. jaanuari 2002 toimunud osaluse omandamist. Kuid äriühenduste stsenaariumi puhul sellist limiteerivat kuupäeva firmaväärtuse arvutamisel ei eksisteeri. Lisaks peab äriühenduse stsenaariumi puhul maksu maksja tõendama, et äriühenduse peamine eesmärk tuleneb majanduslikest kaalutlustest, et vältida olukorda, kus ühenduse eesmärk on vaid saada maksusoodustusi,⁽¹⁰⁰⁾ samas kui vaidlustatud meetmega nähakse ette ainult maksusoodustused. Hispaania ametiasutused ei ole suutnud esitada veenvaid argumente nende erinevuste põhjendamiseks ning seega ei saa erinevusi pidada nõuetekohaselt põhjendatuks Hispaania maksusüsteemi loogikaga.

(138) Hispaania ametiasutused väidavad samuti, et vaidlustatud meede on põhjendatav ettevõtte tulumaksu kontekstis kohaldatava neutraalsuse põhimõttega⁽¹⁰¹⁾. Vaidlustatud meetme kehtestamise ajal jõus olnud ettevõtte tulumaksu seaduse⁽¹⁰²⁾ seletuskirjas osutati tõepoolest sõnaselgelt sellele põhimõttele. Sellega seoses märgib komisjon, et seda reformi ajendab samuti konkurentsivõime põhimõte,⁽¹⁰³⁾ millele Hispaania ametiasutused tuginevad, osutades sõnaselgelt ekspordi edendamisele. Sellega seoses tuleks meelde tuletada, et komisjoni varasemate otsuste⁽¹⁰⁴⁾ põhjal on ebaproportsionaalne võrreldavas olukorras olevate äriühingute erinev maksustamine ainult seetõttu, et need on seotud eksporditegevusega või kasutavad investeerimisvõimalusi välismaal. Peale selle tuleb komisjon meelde, et Euroopa Kohus on otsustanud,⁽¹⁰⁵⁾ et „samamugav kui võrdse maksustamise ja võrdse maksukoormuse põhimõtted kuuluvad kindlasti Hispaania maksu-

süsteemi, ei nõuta nendega erinevas olukorras olevate maksumaksjate ühesugust maksustamist”.

(139) Eespool osutatut silmas pidades leiab komisjon, et vaidlustatud meedet ei saa põhjendada neutraalsuse põhimõttega. Tõepoolest, nagu ka kaks isikut rõhutasid, annab asjaolu, et vaidlustatud meetmest saadakse kasu pärast konkreetset kuupäeva omandatud 5 %-lise vähemusosaluse omandamisel, tunnistust sellest, et meede hõlmab teatavaid olukordi, mis ei ole tegelikult sarnased. Nii võiks öelda, et võrdlussüsteemis koheldakse nii faktiliselt kui ka õiguslikult erinevaid olukordi samaväärselt. Seetõttu leiab komisjon, et neutraalsuse põhimõttega ei saa vaidlustatud meedet põhjendada.

(140) Eespool esitatud kaalutlusi silmas pidades peab komisjon järeldama, et vaadeldava maksukava valikulist eelist andvat olemust ei saa põhjendada maksusüsteemi olemusega. Seetõttu tuleb järeldada, et vaidlustatud meede sisaldab diskrimineerivat elementi, milleks on maksusoodustust kasutava tehingu toimumisriigiga seotud piirangud, ning et sellist diskrimineerimist ei saa põhjendada Hispaania maksusüsteemi loogikaga.

A.2. Täiendav arutluskäik: vaidlustatud meetme analüüs Hispaania ametiasutuste soovitatud võrdlussüsteemile tugineva võrdlussüsteemi vaatenurgast

(141) Kuigi komisjon leiab – nagu ka eelmistes põhjendustes öeldud –, et Hispaania ametiasutuste esitatud väited tuginevad ELi mittekuuluvate riikide *de facto* õigusaktide ebaõigele analüüsile, analüüsis komisjon vaidlustatud meedet analoogselt eelmisele otsusele Hispaania ametiasutuste soovitatud võrdlussüsteemile tugineva hüpoteetilise võrdlussüsteemi vaatenurgast.

(142) Hispaania ametiasutused on selgitanud, et vaidlustatud meetme eesmärk on vältida erinevat maksustamist ühest küljest osaluse omandamise korral, mille tulemusel moodustub äriühendus väärtusest tulenevatel kaalutlustel, ning teisest küljest ilma äriühenduseta omandatud osaluse puhul. Selle põhjal piirduks vaidlustatud kava reguleerimisala Hispaania mitteresidendist äriühingus märkimisväärse osaluse omandamisega, kuna teatavate takistuste tõttu oleks piiriülene äriühendus keerulisem kui kohalik⁽¹⁰⁶⁾. Nende takistuste tõttu oleksid välismaale

⁽⁹⁹⁾ Vt äriühingult Telefonica 20. septembril 2010 saadud märkused, lk 2.

⁽¹⁰⁰⁾ Vt TRLISe artikli 96 lõige 2.

⁽¹⁰¹⁾ Vt eelkõige põhjendus 60.

⁽¹⁰²⁾ Ettevõtte tulumaksu seadus nr 43/1995, mis tunnistati kehtetuks kuningliku seadusandliku dekreediga nr 4/2004.

⁽¹⁰³⁾ Hispaania ametiasutused on selle määratlenud seaduse nr 43/1995 seletuskirjas: „Konkurentsivõime põhimõtte kohaselt peab ettevõtte tulumaksu süsteem toetama konkurentsivõime edendamiseks võetavaid majanduspoliitika meetmeid ja olema nendega kooskõlas, [...], samuti nõuab see põhimõtte äritegevuse rahvusvahelistumist ning seeläbi ekspordi edendavaid stiimuleid.”

⁽¹⁰⁴⁾ Vt muu hulgas ekspordiga seotud investeeringute otsesid maksusoodustusi käsitleva komisjoni 22. märtsi 2006. aasta otsuse põhjendus 51 (ELT C 302, 14.12.2007, lk 3).

⁽¹⁰⁵⁾ Vt joonealuses märkuses 36 viidatud kohtuotsuse punkt 127.

⁽¹⁰⁶⁾ Vt Hispaania ametiasutuste 16. juuni 2009. aasta e-kiri, millele on osutatud põhjenduses 13.

investeervad Hispaania maksumaksjad võrreldes Hispaania investeevate maksumaksjatega õiguslikult ja faktiliselt teistsuguses olukorras. Hispaania ametiasutused märgivad: ⁽¹⁰⁷⁾ „Kokkuvõttes ei pruugi teatavate maksu-meetmete eristav olemus ainuüksi tähendada riigiabi olemasolu, kuna nende meetmete uurimisel tuleb samuti kindlaks teha, kas need on maksusüsteemi tõhususe seisukohalt vajalikud või toimivad, nagu märgitud komisjoni teatises. Seega on Hispaania maksusüsteemis objektiivselt erinevate olukordade jaoks ette nähtud eri maksukavad, nagu välismaistes äriühingutes osaluse omandamise puhul võrrelduna osaluse omandamisega Hispaania äriühingutes (ei ole võimalik ühinemine, riskijuhtimine jne), selleks et saavutada Hispaania õigusaktides ja ühenduse õiguses taotletavat neutraalsust maksustamisel ning tagada Hispaania maksusüsteemi loogika järjepidevus ja tõhusus”. Sellest tulenevalt oleks piiriülese osaluse omandamise puhul erilist maksulahendust vaja selleks, et tagada Hispaania maksusüsteemi neutraalsus ning vältida kodumaiste osaluste omandamise soodsamat kohtlemist. Seetõttu leiavad Hispaania ametiasutused ja 30 huvitatud isikut, et vaidlustatud meetme hindamiseks oleks asjakohane võrdlusraamistik välismaistest omandamistest tuleneva firmaväärtuse maksustamislahendus.

- (143) Komisjon rõhutab siiski, et isegi selle alternatiivse võrdlussüsteemi alusel, mida võib määratleda kui muu riigi kui Hispaania residendist äriühingus omandatud majandushuvist tuleneva firmaväärtuse ja rahalise firmaväärtuse maksustamislahendust, kujutab vaidlustatud meede ikkagi erandit, mis ei ole kooskõlas Hispaania maksusüsteemi loogikaga. Asjaolu, et vaidlustatud meetmest saab kasu pärast konkreetset kuupäeva omandatud 5 %-lise vähemusosaluse omandamisel, annab tunnistust sellest, et meede hõlmab teatavaid olukordi, mis ei ole tegelikult sarnased muudele tehingutele, mille puhul on nõutav vähemalt enamusosaluse olemasolu. Nii võib öelda, et selles hüpoteetilises alternatiivses võrdlussüsteemis koheldakse nii faktiliselt kui ka õiguslikult erinevaid olukordi samaväärselt. Seetõttu leiab komisjon, et vaidlustatud meede kujutab endast erandit isegi selle alternatiivse võrdlussüsteemi alusel ja et vaidlustatud meetet ei saa põhjendada neutraalsuse põhimõttega.

B. Riigi ressursside olemasolu

- (144) Meede hõlmab riigi ressursside kasutamist, arvestades, et vähemalt 20 aasta jooksul pärast omandamist loobutakse

⁽¹⁰⁷⁾ Vt eelkõige Hispaania ametiasutuste 22. aprilli 2009. aasta kirja (nr A-9531) lk 6, millele on viidatud põhjenduses 9.

maksutulust välismaistes äriühingutes märkimisväärse osaluse omandanud Hispaania maksukohustuslastest äriühingute vähenenud maksukohustusele vastavas summas.

- (145) Maksutulust loobumine vähendab tavapäraselt ettevõtja eelarvest kantavaid kulusid ning ehkki tegemist ei ole toetusega selle sõna otseses tähenduses, on see sarnase olemuse ja samasuguse mõjuga. Samuti on riigiabi meede, millega teatavatele ettevõtjatele antakse maksu-va-
bastus või lükatakse edasi tavapäraselt tasumisele kuuluva maksu tasumine. Eelarve seisukohast ning kooskõlas Euroopa Kohtu praktika ⁽¹⁰⁸⁾ ja komisjoni teatisega ⁽¹⁰⁹⁾ kaotab riik vaidlustatud meetme mõjul maksubaasi vähenemise tõttu maksutulud, mis on samaväärne riigi ressurside kasutamisega.

- (146) Kirjeldatud põhjustel leiab komisjon, et vaidlustatud meede hõlmab riigi ressursside kasutamist.

C. Liikmesriikidevahelise konkurentsi ja kaubanduse moonutamine

- (147) Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale, ⁽¹¹⁰⁾ „selleks, et siseriiklikku meedet keelatud riigiabiks lugeda, ei tule tõendada abi tegelikku mõju liikmesriikidevahelisele kaubandusele ja tegelikku konkurentsimo-
onutamist, vaid üksnes uurida, kas abi võib mõjutada seda kaubandust ja kahjustada konkurentsi. Eelkõige siis, kui liikmesriigi antud abi tugevdab ettevõtja olukorda ühendusesiseses kaubanduses teiste konkureerivate ettevõtjate suhtes, tuleb lugeda, et abi viimaseid mõjutab [...]”. Lisaks ei ole vajalik, et kasu saav ettevõtja ise osaleks ühendusesiseses kaubanduses. Kui liikmesriik annab ettevõtjale abi, võidakse siseriiklikku tegevust säilitada või suurendada, mille tagajärjel vähenavad teistes liikmesriikides asutatud ettevõtjate võimalused siseneda selle liikmesriigi turule”. Pealegi piisab kooskõlas Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikaga ⁽¹¹¹⁾ konkurentsi moonutamiseks sellest, kui abisaaja konkureerib teiste ettevõtjatega konkurentsile avatud turgudel. Komisjon leiab, et kohtupraktikas sätestatud tingimused on täidetud alljärgnevalt kirjeldatud põhjustel.

⁽¹⁰⁸⁾ Vt Euroopa Kohtu 10. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze jt, EKL 2006, lk I-289.

⁽¹⁰⁹⁾ Vt joonealune märkus 21. Eelkõige vt komisjoni teatise punktid 9 ja 10.

⁽¹¹⁰⁾ Vt joonealune märkus 42, punktid 139–143.

⁽¹¹¹⁾ Vt Esimese Astme Kohtu 30. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas T-214/95, Vlaams Gewest vs. komisjon, EKL 1998, lk II-717.

(148) Esiteks, vaidlustatud meede annab finantseelise ning tugevdab seega selle majandusüksuse olukorda, mille abisaaja ja sihtäriühing võivad moodustada. Selles osas tuleb kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga ⁽¹¹²⁾ ainuüksi asjaolu, et üksusele kuulub sihtäriühingus kontrollosalus ning ta ka tegelikult seda äriühingut kontrollib, sekkudes otseselt või kaudselt selle juhtimisse, pidada kontrollitava ettevõtja majandustegevuses osalemiseks.

(149) Teiseks, vaidlustatud meede võib moonutada konkurentsi, eelkõige Euroopa konkurentide seas, võimaldades maksuvähendust sihtäriühingutes märkimisväärse osaluse omandavatele Hispaania äriühingutele. Seda järeldust kinnitab asjaolu, et paljud äriühingud esitasid pärast menetluse algatamise otsuse vastuvõtmist kaebuse või vastuväiteid, märkimaks, et vaidlustatud meetmega anti märkimisväärne eelis, mis õhutab Hispaania äriühinguid ühinema, eelkõige hankemenetluste kontekstis. Need vastuväited kinnitavad vähemalt asjaolu, et paljude muude riikide kui Hispaania äriühingute arvates mõjutab vaidlustatud meede nende olukorda turul, hoolimata nende riigiabi olemasolu kohta esitatud üksikasjalike andmete õigsusest.

(150) Lõpetuseks soovib komisjon märkida, et valikuline eelis antakse Hispaania maksumaksjatest äriühingutele, mitte aga Hispaania maksumaksjate väljaspool ELi asuvale tegevusele. Vähendatakse seda maksubaasi, mis tuleneb Hispaanias toimuvast maksustatavast majandustegevusest. Sellest tulenevalt antakse eelis otseselt abisaaja Hispaanias toimuvale tegevusele ja mitte väljaspool ELi asuvale püsivale tegevuskohale. Sellepärast leiab komisjon seda asjaolu silmas pidades, et asjaomasel juhul ei saa väita, et eelis ei saa moonutada konkurentsi või kaubandust liikmesriikide vahel, sest vaidlustatud meedet kohaldatakse ELi mittekuuluvate riikide suhtes. Kuigi eelis antakse kooskõlas ELi mittekuuluvate riikidega tehtavaid tehinguid käsitlevate objektiivsete tingimustega, ei muuda see asjaolu, et meetme mõju põhjustab siseturul toimuvast majandustegevusest tuleneva maksubaasi vähenemist.

(151) Seetõttu järeldab komisjon, et vaidlustatud meede võib mõjutada liikmesriikidevahelist kaubandust ja moonutada konkurentsi, peamiselt siseturul, parandades potentsiaalselt Hispaanias maksustatava majandustegevusega otseselt seotud abisaajate tegevustingimusi.

D. Komisjoni vastus esitatud märkustele

(152) Enne meetme liigituse üle otsustamist peab komisjon asjakohaseks üksikasjalikumalt analüüsida teatavaid Hispaania ametiasutuste ja kolmandate isikute argumente, mida ei ole kava hindamist käsitlevates põhjendustes (põhjendus 96 jj) otseselt või kaudselt käsitletud.

D.1. Vastus 2006. aasta maksudeklaratsioonidest võetud andmete ja Euroopa Kohtu kohtuasjas C-501/00 tehtud otsust käsitlevate märkuste kohta

(153) 2006. aasta maksudeklaratsioonidest võetud andmete puhul, mille Hispaania ametiasutused vaidlustatud meetme valikulise iseloomu välistamiseks esitasid, ⁽¹¹³⁾ rõhutab komisjon, et üldiselt ei ole esitatud teave täpne. Esiteks, andmetes jaotatakse abisaajad kategooriate kaupa (tegevus, käive), kuid ei osutata sellele, kas need abisaajad esindavad igast asjaomasest kategooriast väikest või suurt osa. Teiseks, ehkki abisaajate käibe suurusel põhinev statistika võiks olla huvitav näitaja, mille alusel tõendada, et vaidlustatud meedet kohaldatakse kõikide Hispaania äriühingute suhtes, tuleb rõhutada, et vaidlustatud meede on seotud osaluste omandamisega. Seda tüüpi investeering ei pruugi tingimata tekitada märkimisväärset käivet, mistõttu võivad näiteks valdusettevõtjad asjaomastes andmetes kuuluda VKEde alla. Esitatud andmed oleks asjakohased siis, kui arvesse võetaks muid näitajaid, näiteks bilansi kogumahtu, samuti asjaolu, kas abisaajad saavad oma maksubaasi konsolideerida muude Hispaania maksumaksjate maksubaasiga. Kolmandaks, andmed ei tundu olevat representatiivsed ka seetõttu, et nendes ei viidata abisaajate omandatud osaluste määrale (enamus- või vähemusosalused). Lõpuks, esitatud andmed ei hõlma mingit teavet selle kohta, kas VKEde määratlust käsitleva komisjoni 2003. aasta soovitus ⁽¹¹⁴⁾ tingimused on täidetud. Seetõttu leiab komisjon, et Hispaania ametiasutuste osalisel ja mitterepresentatiivsed andmed ei sea kahtluse alla tema järeldust, mille kohaselt vaidlustatud abimeede on kõnealuste õigusaktide iseloomulike tunnuste tõttu valikuline.

(154) Isegi kui Hispaania ametiasutuste argumentide toetuseks oleks esitatud lisatõendeid, ei oleks sellele vaatamata saanud välistada vaidlustatud meetme valikulist iseloomu, kuna meetmest saavad kasu ainult teatavad ettevõtjad; see on ka kooskõlas Euroopa Kohtu otsusega kohtuasjas C-501/00, Hispaania vs. komisjon ⁽¹¹⁵⁾. Seoses sellega, et Hispaania ametiasutused liigitavad meetme üldmeetmeks, ⁽¹¹⁶⁾ kuna see on kättesaadav kõikidele Hispaania

⁽¹¹²⁾ Vt joonealuses märkuses nr 108 viidatud otsus kohtuasjas C-222/04.

⁽¹¹³⁾ Vt põhjendus 12.

⁽¹¹⁴⁾ ELT L 124, 20.5.2003, lk 36.

⁽¹¹⁵⁾ Vt joonealune märkus 36.

⁽¹¹⁶⁾ Vt eelkõige põhjendused 43 ja 56.

residentidest ettevõtjatele, on tõepoolest asjakohane seda Euroopa Kohtu otsust meelde tuletada. Ka selles kohtuasjas käsitleti erandit Hispaania ettevõtte tulumaksu süsteemist, täpsemalt meetet pealkirjaga „Ekspordiga seotud soodustused”. Hispaania ametiasutused väitsid kohtus, et kõnealune kava on kättesaadav kõikidele Hispaania maksuresidentidest ettevõtjatele. Siiski leidis kohus, et maksusoodustusest saavad „kasu ainult teatud kategooria ettevõtted – need, kes tegelevad ekspordiga ja teevad vaidlustatud meetmetes osutatud teatud liiki investeeringuid”⁽¹¹⁷⁾. Komisjon leiab, et ka käesoleval juhul on vaidlustatud meetme eesmärk edendada kapitali ekspordi Hispaaniast muudesse riikidesse, et tugevdada Hispaania äriühingute positsiooni välismaal, suurendades seeläbi kava raames abi saajate konkurentsivõimet.

- (155) Sellega seoses tuleks märkida, et Euroopa Kohtu seisukoha järgi ei piisa selleks, „et õigustada vaidlustatud meetmeid selle maksusüsteemi olemuse ja loogikaga, mille osaks need on, käesolevas asjas kinnitusest, et need meetmed on suunatud rahvusvahelise kaubavahetuse edendamisele. Selline taotlus kujutab endast kahtlemata majanduslikku eesmärki, kuid ei ole kindlaks tehtud, et see eesmärk vastab [...] maksusüsteemi üldisele loogikale. [...] asjaolu, et vaidlustatud meetmed järgivad kaubandus- või tööstuspoliitika eesmarke, nagu seda on rahvusvahelise kaubavahetuse edendamine välismaal tehtavaid investeeringuid toetades, ei ole piisav, et viia need meetmed välja ST artikli 4 punktis c sätestatud „abi” mõiste alt”⁽¹¹⁸⁾. Käesoleval juhul Hispaania ametiasutused lihtsalt teatasid, et vaidlustatud meede on ette nähtud rahvusvahelise kaubanduse ja äriühingute konsolideerimise edendamiseks, tõendamata, et see on süsteemi loogikaga põhjendatud. Eespool esitatud silmas pidades kinnitab komisjon oma järeldust, mille kohaselt on vaidlustatud meede valikuline.

D.2. Vastus komisjoni praktikat käsitlevatele märkustele

- (156) Seoses väitega, et käesoleval juhul on valikulisuse mõistet väidetavalt tõlgendatud uudisel viisil, tuleks kõigepealt rõhutada, et selline lähenemisviis on täielikult kooskõlas põhjenduses 109 kirjeldatud komisjoni otsustuspraktikaga ja Euroopa Kohtu praktikaga. Samuti ei kaldu see käesoleval juhul kõrvale komisjoni otsusest N 480/2007,⁽¹¹⁹⁾ millele Hispaania ametiasutused osutavad. Selles otsuses võeti tegelikult arvesse taotletava eesmärgi konkreetset iseloomu, osutades⁽¹²⁰⁾ komisjoni teatisele nõukogule, Euroopa Parlamendile ja Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele „Maksusoodustuste tõhusam kasutamine teadus- ja arendustegevuse soodustamiseks”⁽¹²¹⁾. Käesoleval juhul ei taotleta vaidlustatud meetmega sarnast

eesmärki. Pealegi, erinevalt käesolevast juhtumist ei tehtud komisjoni otsusega N 480/2007 hõlmatud Hispaania meetme puhul vahet riigisisestel ja rahvusvahelistel tehingutel.

- (157) Lõpuks, seoses erandiga ettevõtte tulumaksu süsteemist selliste direktiivide rakendamise tõttu⁽¹²²⁾ nagu ema- ja tütar-ettevõtjate direktiiv või piiriüleste intressimaksete ja litsentsitasude direktiiv, leiab komisjon, et nende direktiivide rakendamisest tulenev olukord vastab täielikult käesolevas otsuses esitatud arutluskäigule. Pärast Euroopa Liidu tasandil ühtlustamist tuleks ELi-siseselt ja liikmesriikides aset leidvaid piiriüleseid tehinguid käsitada võrreldavas õiguslikus ja faktilises olukorras olevatena. Peale selle soovib komisjon rõhutada, et Euroopa Kohus märkis,⁽¹²³⁾ „et ühenduse õiguse praeguses seisus kuulub otsene maksustamine liikmesriikide pädevusse, kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peavad nad seda pädevust teostama ühenduse õigust järgides (vt eriti 14. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-391/97: *Gschwind*, EKL 1999, lk I-5451, punkt 20) ja järelikult hoiduma sellega seonduvalt kõigist meetmetest, mis võivad kujutada endast ühisturuga kokkusobimatut riigiabi”.

D.3. Vastus märkustele ELi toimimise lepingu artikli 65 lõike 1 punkti a kohta

- (158) Nagu juba eespool rõhutatud, tuleb meele pidada, et kuigi otsene maksustamine kuulub liikmesriikide pädevusse, peavad nad selle pädevuse kasutamisel sellegipoolest järgima ELi õigust,⁽¹²⁴⁾ sealhulgas ELi toimimise lepingu riigiabi käsitlevaid sätteid. ELi toimimise lepingu artikli 65 lõike 1 punktiga a lihtsalt piiratakse ELi toimimise lepingu artikli 63 reguleerimisala ega mõjutata mingil viisil aluslepingus sisalduvate riigiabi eeskirjade kohaldamist, sealhulgas nende eeskirjade kohaldamist, mille alusel antakse komisjonile selles valdkonnas kontrollipädevus.
- (159) Pealegi tuleb Hispaania ametiasutuste osutatud ELi toimimise lepingu artiklit 65 lugeda koostoimes selle artikliga 63, millega keelatakse kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel. Õigupoolest sätestatakse ELi toimimise lepingu artikli 65 lõikes 1, et „artikli 63 sätteid ei mõjuta liikmesriikide õigust: a) kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal”.

⁽¹¹⁷⁾ Vt kohtuasi C-501/00, eelkõige kohtuotsuse punkt 120.

⁽¹¹⁸⁾ Vt kohtuasi C-501/00, joonealune märkus 36 ja kohtuotsuse punkt 124.

⁽¹¹⁹⁾ Vt joonealune märkus 25 ja põhjendus 56.

⁽¹²⁰⁾ Vt joonealuses märkuses 25 viidatud komisjoni 14. veebruari 2008. aasta otsus juhtumist N 480/07.

⁽¹²¹⁾ SEK(2006) 1515, KOM(2006) 0728 (lõplik), jaotis 1.2.

⁽¹²²⁾ Vt põhjendus 59.

⁽¹²³⁾ Vt joonealuses märkuses 36 viidatud otsus kohtuasjas C-501/00, punkt 123.

⁽¹²⁴⁾ Vt Euroopa Kohtu 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-80/94, *Wielockx*, EKL 1995, lk I-2493, punkt 16; 11. detsembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-264/96, *ICI vs. Colmer (HMIT)*, EKL 1998, lk I-4695, punkt 19; ja 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, EKL 1999, lk I-2651, punkt 19.

(160) Liikmesriikidele ELi toimimise lepingu artikli 65 lõike 1 punktiga a antud võimalust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal, on Euroopa Kohus juba tunnustanud. Selle kohtupraktika alusel võisid enne ELi toimimise lepingu artikli 65 lõike 1 punkti a jõustumist riiklikud maksuseadused, mis sätestasid teatavaid erisusi, eelkõige maksumaksjate elukohast sõltuvalt, olla kooskõlas ühenduse õigusega, kui neid kohaldati objektiivselt erinevate olukordade suhtes⁽¹²⁵⁾ või kui need olid õigustatud ülekaaluka avaliku huviga, eelkõige maksueeskirjade ühtsusega⁽¹²⁶⁾. Igal juhul ei saa puhtalt majanduslikud eesmärgid olla ülekaalukat avalikku huvi pakkuvaks põhjuseks, mis õigustaks EÜ asutamislepinguga tagatud põhivabaduse piiramist⁽¹²⁷⁾.

(161) ELi toimimise lepingu artikli 65 lõike 1 punkti a jõustumisele järgnenud ajaperioodi puhul on kohus uurinud selliste objektiivselt võrreldavate olukordade võimalikku olemasolu, mis võiks kapitali vaba liikumist piiravat seadust põhjendada. Seoses teatavate maksuseadustega, mis mõjutavad asjaomases liikmesriigis elavaid maksumaksjaid selliselt, et nad ei taha investeerida kapitali teises liikmesriigis asutatud äriühingutesse, ning millel on ka piirav mõju teises liikmesriigis asutatud äriühingutele, takistades neil oma kapitali suurendamist asjaomases liikmesriigis, on Euroopa Kohus alati olnud seisukohal, et selliseid seadusi ei saa õigustada olukorra sellise objektiivse erinevusega, mis põhjendaks erinevat maksustamislahendust vastavalt ELi toimimise lepingu artikli 65 lõike 1 punktile a⁽¹²⁸⁾.

(162) Igal juhul tuleb meele pidada, et ELi toimimise lepingu artikli 65 lõikes 3 sätestatakse konkreetselt, et artikli 65 lõike 1 punktis a osutatud riiklikud sätted ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele⁽¹²⁹⁾.

⁽¹²⁵⁾ Vt eelkõige Euroopa Kohtu 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93, Schumacker, EKL 1995, lk I-225.

⁽¹²⁶⁾ Vt Euroopa Kohtu 28. jaanuari 1992. aasta otsused kohtuasjas C-204/90, Bachmann vs. Belgia riik, EKL 1992, lk I-249, ja kohtuasjas C-300/90, komisjon vs. Belgia, EKL 1992, lk I-305.

⁽¹²⁷⁾ Vt Euroopa Kohtu 28. aprilli 1998. aasta otsused kohtuasjas C-120/95, Decker vs. Caisse de Maladie des Employés Privés, EKL 1998, lk I-1831, punkt 39; kohtuasjas C-158/96, Kohll vs. Union des Caisses de Maladie, EKL 1998, lk I-1931, punkt 41; ja 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98, Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 48.

⁽¹²⁸⁾ Vt Euroopa Kohtu 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-315/02, Lenz, EKL 2004, lk I-7063 ja 7. septembri 2004. aasta kohtuasjas C-319/02, Manninen, EKL 2004, lk I-7477.

⁽¹²⁹⁾ Vt eespool viidatud Euroopa Kohtu 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98, Verkooijen, punkt 44.

(163) Eespool kirjeldatud silmas pidades ja eelkõige arvestades asjaolu, et mõnes ELi mittekuulvas riigis, mille suhtes vaidlustatud kava kohaldatakse, puuduvad ilmsed õiguslikud takistused, leiab komisjon, et käesoleval juhul on kodumaistes äriühingutes osaluse omandamine ning kõikides teistes liikmesriikides ja mõnes ELi mittekuulvas riigis, kus ei ole kindlaks tehtud ühtegi ilmset õiguslikku takistust, asutatud äriühingutes osaluse omandamine eespool märgitud põhjustel objektiivselt võrreldavas olukorras ning ei ole ülekaalukat avalikku huvi pakkuvaid põhjusi, mis võiksid põhjendada maksumaksjate erinevat kohtlemist nende kapitali investeerimise koha põhjal.

E. Järeldus vaidlustatud meetme liigitamise kohta

(164) Kuna kava kohaldatakse nii ELis (vt eelmine otsus) kui ka mitme väljaspool ELi esineva olukorra suhtes (mille puhul ei ole kindlaks tehtud ühtegi ilmset õiguslikku takistust), leiab komisjon, et vaidlustatud meede vastab tervikuna ja ka ELi-väliste omandamiste suhtes kohaldatavas osas ELi toimimise lepingu artikli 107 lõikes 1 sätestatud tingimustele ning seda meedet tuleks seega käsitada riigiabina.

(165) Kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga⁽¹³⁰⁾ soovib komisjon veel kord kinnitada, et käesoleva otsuse eesmärk ei ole kehtestada tingimused, mis võimaldaksid asjaomastel liikmesriikidel vältida vaidlustatud meetme liigitamist riigiabiks. Hispaania ametiasutused ja komisjon oleksid pidanud arutama seda küsimust kõnealusest kavast teatamisel enne kava jõustumist.

F. Kokkusobivus siseturuga

(166) Nagu märgitud menetluse algatamise otsuses, leiab komisjon, et kõnealune abikava ei kuulu ühegi ELi toimimise lepingu artikli 107 lõigete 2 ja 3 sätestatud erandi alla.

(167) Menetluse käigus esitasid Hispaania ametiasutused ja 30 huvitatud isikut oma väited, et tõendada, et käesoleva juhtumi suhtes saab kohaldada ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 3 punktiga c ette nähtud erandeid⁽¹³¹⁾. Kaks isikut leidsid, et käesoleval juhul ei ole kohaldatav ükski ELi toimimise lepingu artikli 107 lõigete 2 ja 3 säte.

⁽¹³⁰⁾ Vt eespool viidatud Esimese Astme Kohtu 9. septembri 2009. aasta otsus liidetud kohtuasjades T-227/01–T-229/01, T-265/01, T-266/01 ja T-270/01, Diputación Foral de Álava jt vs. komisjon, punkt 381 jj.

⁽¹³¹⁾ Vt põhjendus 69 jj.

- (168) ELi toimimise lepingu artikli 107 lõikes 2 sätestatud erandid, mis käsitlevad üksiktarbijatele antavat sotsiaalabi, loodusõnnetuste ja erakorraliste sündmuste tekitatud kahju korvamiseks antavat abi ja Saksamaa Liitvabariigi teatud piirkondade majandusele antavat abi, ei ole käesoleval juhul kohaldatavad.
- (169) Samuti ei ole kohaldatav artikli 107 lõike 3 punktis a sätestatud erand, millega lubatakse abi majandusarengu edendamiseks niisugustes piirkondades, kus elatustase on erakordselt madal või kus valitseb tõsine tööpuudus, kuna kõnealune meede ei sõltu mis tahes liiki tegevusest konkreetsetes piirkondades ⁽¹³²⁾.
- (170) Samamoodi ei saa 2001. aastal vastu võetud vaidlustatud meedet käsitada ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 3 punktis b sätestatud abina üleeuroopalist huvi pakkuva tähtsa projekti elluviimiseks või mõne liikmesriigi majanduses tõsise häire kõrvaldamiseks. Samuti ei ole selle meetme eesmärk edendada kultuuri ja säilitada kultuuripärandit, nagu sätestatud artikli 107 lõike 3 punktis d.
- (171) Viimaks tuleb vaidlustatud meedet hinnata artikli 107 lõike 3 punkti c seisukohalt, mille kohaselt on abi lubatud anda teatud majandustegevuse või teatud majanduspiirkondade arengu soodustamiseks, kui niisugune abi ei mõjuta ebasoovitavalt kaubandustingimusi määral, mis oleks vastuolus ühiste huvidega. Sellega seoses tuleks kõigepealt märkida, et vaidlustatud meede ei jää ühegi sellise raamistiku ega suunise reguleerimisalasse, milles määratletakse tingimused teatavat liiki abi siseturuga kokkusobivuse kohta.
- (172) Seoses Hispaania ametiasutuste ja 30 huvitatud isiku poolt 2005. aasta riigiabi tegevuskava ⁽¹³³⁾ põhjal esitatud väidetega, milles nad leiavad, et teatavad meetmed võivad olla siseturuga kokkusobivad, kui need on peamiselt ette
- nähtud turutõrke kaotamiseks, märgib komisjon, et väidetavaid üldisi probleeme piiriülestel ühinemistel ei saa käsitada turutõrkena.
- (173) Asjaolu, et konkreetne äriühing ei pruugi ilma abita olla võimeline teatavat projekti või tehingut ellu viima, ei tähenda tingimata turutõrke olemasolu. Turutõrkega on tegemist juhul, kui turujõud üksi ei suuda saavutada tõhusat tulemust, st kui kaubandus ei anna kogu võimalikku kasumit.
- (174) Komisjon ei vaidle vastu, et mõne tehinguga seotud kulud võivad võrreldes teiste tehingutega seotud kuludega suuremad olla. Kuna aga nende kulude puhul on tegemist tegelike kuludega, mis kajastavad täpselt käsitletavate projektide iseloomu, st projektide elluviimise erineva geograafilise asukoha või erineva õigusliku keskkonnaga seotud kulud, peaks äriühingud neid kulusid oma otsuste tegemisel täielikult arvesse võtma. Ebatõhusad tulemused seavastu ilmnevad siis, kui kõnealuseid tegelikke kulusid eiratakse või kui need riigiabi teel hüvitatakse. Samasugused erinevused tegelikes kuludes ilmnevad ka siis, kui võrrelda erinevaid tehinguid sama riigi piires või piiriüleseid tehinguid, kusjuures selliste erinevuste olemasolu ei pruugi tähendada ebatõhusaid tulemusi turul.
- (175) Kõik Hispaania ametiasutuste esitatud näited rahvusvaheliste tehingute väidetavalt suuremate kulude kohta võrreldes riigisiseste tehingute kuludega on seotud tehingute sooritamise tegelike kuludega, mida turuosalisel peaksid tõhusate tulemuste saavutamiseks täielikult arvesse võtma.
- (176) Turutõrke olemasoluks on peamiselt vaja, et tehingute puhul esineks välismõju (positiivne mõju) või märkimisväärne puudulik või ebahütlane teave, mille tagajärjel jääks muul juhul tõhusad tehingud sooritamata. Kuigi teoreetiliselt võivad need tegurid olemas olla nii teatavates rahvusvahelistes kui ka riigisisestes tehingutes (nt seoses teadus- ja arendustegevuse ühisprogrammidega), ei saa eeldada, et need on automaatselt olemas kõigi rahvusvaheliste tehingute puhul, eeskätt kõnealust liiki tehingute puhul. Sellega seoses ei pea komisjon turutõrkeid käsitlevat väidet vastuvõetavaks.
- ⁽¹³²⁾ Vt muud näiteid komisjoni varasemast praktikast, nt komisjoni 13. mai 2003. aasta otsus 2004/76/EÜ riigiabi kava kohta, mida Prantsusmaa rakendas peakorterite ja logistikakeskuste suhtes (ELT L 23, 28.1.2004, lk 1), põhjendus 73; vt sarnane arutluskäik ka komisjoni 17. veebruari 2003. aasta otsuses 2003/515/EÜ riigiabi kohta, mida Madalmaad rakendasid rahvusvaheliste rahastamistoi-
mingute suhtes (ELT L 180, 18.7.2003, lk 52), põhjendus 105; komisjoni 24. juuni 2003. aasta otsus 2004/77/EÜ abikava kohta, mida Belgia rakendas US Foreign Sales Corporations'i suhtes kohaldatava maksueeskirja vormis (ELT L 23, 28.1.2004, lk 14), põhjendus 70.
- ⁽¹³³⁾ Vt joonealune märkus 31.

- (177) Samuti tuleks meelde tuletada, et abi kokkusobivuse hindamisel siseturuga võrdleb komisjon meetme positiivset mõju ühist huvi pakkuva eesmärgi saavutamisel ja selle võimalikke kõrvalmõjusid, näiteks kaubanduse ja konkurentsi moonutamist. Riigiabi tegevuskavas on kehtivale praktikale tuginedes kehtestatud kolmeastmeline tasakaalustatuse kriteerium. Kaks esimest astet käsitlevad riigiabi positiivset mõju ja kolmas negatiivset mõju ning positiivse ja negatiivse mõju tasakaalustamist. Tasakaalustatuse kriteerium põhineb kolmel küsimusel:
- a) kas abi on ette nähtud konkreetse ühist huvi pakkuva eesmärgi saavutamiseks (nt majanduskasv, tööhõive, ühtekuuluvus, keskkond või energiajulgeolek);
 - b) kas abi on sobiv, et oleks võimalik saavutada ühist huvi pakkuv eesmärk, st kas kavandatud abi on ette nähtud turutõrke kõrvaldamiseks või muu eesmärgi saavutamiseks. Selle hindamisel peab kontrollima, kas:
 - i) riigiabi on asjakohane poliitikavahend;
 - ii) kas abil on ergutav mõju, st kas abi muudab ettevõtjate käitumist;
 - iii) kas abimeede on proportsionaalne, st kas vähesema abiga võiks saavutada samasuguse muutuse käitumises;
 - c) kas konkurentsimoонutused ja mõju kaubandusele on piiratud, nii et kogumõju oleks positiivne.
- (178) Kõigepealt tuleb hinnata, kas abi eesmärki saab tõepoolest pidada ühist huvi pakkuvaks. Vaatamata väidetavale eesmärgile tugevdada ühtse turu integratsiooni, ei ole käesoleval juhul abi eesmärk korralikult määratletud, kuna see ulatub turu integratsiooni eesmärgist kaugemale, edendades Hispaania äriühingute laienemist eelkõige Euroopa turul.
- (179) Teise astme puhul tuleb hinnata, kas riigiabi on nõuete kohaselt kavandatud konkreetse ühist huvi pakkuva eesmärgi saavutamiseks. Täpsemalt peab riigiabi muutma abi saava ettevõtja käitumist, nii et ta alustab tegevust, mis aitab kaasa ühist huvi pakkuva eesmärgi saavutamisele, mida ta ilma abita ei teeks või teeks piiratud või teistsugusel viisil. Hispaania ametiasutused ja 30 huvitatud isikut ei esitanud ühtegi konkreetset argumenti sellise ergutava mõju tõenäosuse tõendamiseks.
- (180) Kolmas aste käsitleb riigiabi negatiivset mõju. Isegi kui abi on kavandatud ühist huvi pakkuva eesmärgi saavutamiseks, võib konkreetsele ettevõtjale või majandussektorile antav abi tõsiselt moonutada liikmesriikidevahelist konkurentsi ja kaubandust. Sellega seoses leiavad 30 huvitatud isikut, et abikava ei mõjuta Hispaanias ettevõtte tulumaksu maksvate äriühingute konkurentsiolukorda, kuna artikli 12 lõike 5 finantsiline mõju oleks tühine. Nagu juba eespool põhjenduses 126 ja selle järgnevas põhjenduses osutatud, on siiski tõsiseid märke sellest, et artikli 12 lõike 5 mõju ei ole kaugeltki tühine. Pealegi, kuna abikava kohaldatakse ainult välismaiste tehingute suhtes, on konkurentsi moonutav mõju selgelt suunatud välisurgudele.
- (181) Viimase sammuna kokkusobivuse analüüsimisel hinnatakse, kas abimeetme võimalik positiivne mõju kaalub üles selle negatiivse mõju. Nagu eespool osutatud, ei tõendanud Hispaania ametiasutused ja 30 huvitatud isikut käesoleval juhul selge positiivse mõjuga konkreetse eesmärgi olemasolu. Üldiselt leiavad nad, et TRLISe artikli 12 lõike 5 täidab liidu eesmärki edendada piiriüleseid tehinguid, hindamata seejuures vaidlustatud meetme võimalikku ja tegelikku negatiivset mõju. Isegi kui eeldada, et meede soodustab positiivse mõjuna piiriüleseid tehinguid, kõrvaldades nendega seoses esinevaid takistusi, leiab komisjon, et mingil juhul ei kaalu meetme positiivne mõju üles selle negatiivset mõju, eelkõige kuna meetme reguleerimisala on ebatäpne ja juhuslik.
- (182) Kokkuvõttes leiab komisjon, et pidades silmas analüüsi eelkõige vastavalt ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 3 punktile c, ei ole vaidlustatud meetme alusel antavad maksusoodustused seotud investeeringute, töökohtade loomise või konkreetsete projektidega. Nende soodustustega lihtsalt vabastatakse asjaomased ettevõtjad maksudest, mida nad muul juhul oleksid pidanud tasuma, ning seetõttu tuleb neid käsitada tegevusabina. Üldjuhul ei kuulu tegevusabi ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 3 punkti c reguleerimisalasse, kuna see põhjustab

konkurentsimoonutusi sektorites, kus asjaomased abisaajad tegutsevad, ning kuna seejuures ei ole see oma olemuse tõttu võimeline saavutama ühtegi kõnealuses sättes seatud eesmärki⁽¹³⁴⁾. Komisjoni tavapärasest praktikast lähtudes ei saa sellist abi pidada siseturuga kokkusobivaks, kuna see ei soodusta teatava majandustegevuse ega teatava majanduspiirkonna arengut ega ole ajaliselt piiratud, järk-järgult vähenev või proportsionaalne määral, mis oleks vajalik teatava majandusliku mahajäämuse kõrvaldamiseks asjaomastes piirkondades. Tasakaalustatuse kriteeriumi hindamise tulemused kinnitavad seda analüüsi.

- (183) Eespool esitatut arvesse võttes tuleb järeldada, et kogu kõnealune abikava ei sobi ka ELi-siseste omandamiste suhtes kohaldatavas osas kokku siseturuga.

G. Abi tagastamine

- (184) Vaidlustatud meetet on kohaldatud ilma sellest komisjonile eelnevalt ELi toimimise lepingu artikli 108 lõike 3 alusel teatamata. Seetõttu on meede ebaseaduslik riigiabi.
- (185) Kui ebaseaduslikult antud riigiabi tunnistatakse siseturuga kokkusobimatuks, peavad abisaajad selle abi nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määruse (EÜ) nr 659/1999 (millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad EÜ asutamislepingu artikli 93 kohaldamiseks)⁽¹³⁵⁾ artikli 14 alusel tagastama. Abi tagastamise nõudmisega taastatakse võimaluste piires enne abi andmist valitsenud konkurentsiolukord. Ükski Hispaania ametiasutuste või 30 huvitatud isiku väide ei põhjenda üldist kõrvalekaldumist sellest aluspõhimõttest.
- (186) Määruse (EÜ) nr 659/1999 artikli 14 lõike 1 kohaselt ei nõua komisjon siiski „abi tagastamist, kui see on vastuolus ühenduse õiguse üldpõhimõttega”. Euroopa Kohtu ja komisjoni praktikast lähtudes on muu hulgas abi tagastamise nõudmine ELi õiguse üldpõhimõttega vastuolus juhul, kui komisjoni tegevuse tulemusena on abi saajal õiguspärased ootused selle kohta, et abi on antud kooskõlas ELi õigusega⁽¹³⁶⁾.

- (187) *Forum 187* kohtuasjas⁽¹³⁷⁾ sätestas Euroopa Kohus oma otsuses: „Igal õigussubjektil, kelles ühenduse institutsioon on tekitanud põhjendatud lootusi, on õigus tugineda õiguspärase ootuse kaitse põhimõttele. Muu hulgas ei saa õiguspärase ootuse põhimõtte rikkumisele toetuda halduse poolt antud konkreetsete tagatiste puudumisel. Samuti, kui ettevaatlik ja mõistlik ettevõtja võib ette näha tema huve mõjutada võiva ühenduse õigusnormi vastuvõtmist, ei saa ta sellele põhimõttele tugineda, kui see meede vastu võetakse [...]”.

- (188) Hispaania ametiasutused ja 30 huvitatud isikut märkisid peamiselt õiguspärase ootuse olemasolu, tuginedes esiteks teatavatele komisjoni vastustele parlamendi kirjalikele küsimustele ning teiseks väidetavale sarnasusele abikavaga varasemate meetmete raames, mille komisjon on tunnistanud siseturuga kokkusobivaks. Kolmandaks, Hispaania ametiasutuste ja 30 huvitatud isiku arvates tähendab õiguspärase ootuse põhimõte, et komisjon ei saa nõuda tagasi juba tehtud mahaarvamisi ega ka kõiki veel tegemata mahaarvamisi TRLISes sätestatud 20-aastase ajavahemiku jooksul.

- (189) Seoses abikava väidetava sarnasusega muude meetmetega, mida ei ole käsitatud riigiabina, on komisjon seisukohal, et abikava erineb oluliselt nendest meetmetest, mida ta hindas oma 1984. aasta otsuses Belgia koordineerimiskeskuste kohta⁽¹³⁸⁾. Vaidlustatud meetme reguleerimisala on teistsugune, kuna see ei hõlma kontsernisisest tegevust, nagu Belgia koordineerimiskeskuste puhul. Pealegi on vaidlustatud meede erineva ülesehitusega, mis teeb selle valikuliseks, peamiselt kuna seda kohaldatakse ainult välisriikidega seotud tehingute suhtes.

- (190) Abisaajate õiguspäraseid ootusi käsitlevate komisjoni väidete mõju puhul tuleks komisjoni arvates eristada kahte ajavahemikku: a) ajavahemik alates meetme jõustumisest 1. jaanuaril 2002 kuni menetluse algatamise otsuse *Euroopa Liidu Teatajas* avaldamise kuupäevani 21. detsembril 2007 ja b) menetluse algatamise otsuse *Euroopa Liidu Teatajas* avaldamise järgne aeg.

⁽¹³⁴⁾ Vt Esimese Astme Kohtu 4. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas T-211/05, Itaalia vs. komisjon, EKL 2009, lk II-2777, punkt 173; ja 8. juuni 1995. aasta otsus kohtuasjas T-459/93, Siemens vs. komisjon, EKL 1995, lk II-1675, punkt 48.

⁽¹³⁵⁾ EÜT L 83, 27.3.1999, lk 1.

⁽¹³⁶⁾ Vt muu hulgas otsused 2003/515/EÜ, 2004/76/EÜ ja 2004/77/EÜ.

⁽¹³⁷⁾ Vt Euroopa Kohtu 22. juuni 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-182/03 ja C-217/03, *Forum 187 ASBL*, EKL 2006, lk I-5479, punkt 147; vt ka veel Euroopa Kohtu 26. novembri 2005. aasta avaldamata otsus kohtuasjas C-506/03, *Saksamaa vs. komisjon*, punkt 58; ja 11. märtsi 1987. aasta otsus kohtuasjas C-265/85, *Van den Bergh en Jurgens BV vs. komisjon*, EKL 1987, lk 1155, punkt 44.

⁽¹³⁸⁾ Komisjoni 16. aprilli 1984. aasta otsus SG(84) D/6421.

(191) Esimese ajavahemiku puhul kinnitab komisjon oma vastuseid parlamendi liikmete Erik Mejeri ja Sharon Bowlesi küsimustele seoses võimalusega, et vaidlustatud meede on riigiabi. Täpsemalt teatas üks komisjoni volinik oma 19. jaanuari 2006. aasta vastuses parlamendiliikme Erik Mejeri küsimusele komisjoni nimel järgmist: „Komisjon ei saa kinnitada, kas Hispaania äriühingute kõrged pakkumised on tingitud Hispaania maksuseadustest, mis võimaldavad ettevõtjatel firmaväärtuse maha kanda kiiremini kui nende Prantsuse või Itaalia kolleegidel. Komisjon võib siiski kinnitada, et sellised riiklikud õigusaktid ei kuulu riigiabi eeskirjade reguleerimisalasse, kuna need on pigem kõikide Hispaania ettevõtjate suhtes kohaldatavad üldised amortisatsiooni käsitlevad eeskirjad”⁽¹³⁹⁾. 17. veebruari 2006. aasta vastuses parlamendiliikme Sharon Bowlesi küsimusele teatas komisjoni volinik komisjoni nimel järgmist: „Praegu komisjoni käsutuses oleva teabe põhjal tundub siiski, et firmaväärtuse mahakandmist käsitlevaid Hispaania (maksu)eeskirju kohaldatakse kõikide Hispaania ettevõtjate suhtes, sõltumata nende suurusest, valdkonnast, õiguslikust vormist või sellest, kas need on era- või riigi omandis, kuna tegemist on üldiste amortisatsiooni käsitlevate eeskirjadega. Seetõttu ei tundu need kuuluvat riigiabi eeskirjade reguleerimisalasse”⁽¹⁴⁰⁾.

(192) Nende Euroopa Parlamendile esitatud seisukohtadega andis komisjon konkreetsed, tingimusteta ja järjekindlad kinnitused selle kohta, et vaidlustatud meetme kasutajatel olid põhjendatud lootused selle kohta, et firmaväärtuse amortiseerimise kava oli õiguspärane ega kuulunud riigiabi eeskirjade reguleerimisalasse⁽¹⁴¹⁾ ning et ükskõik milliste sellest tulenevate eeliste suhtes ei saanud seetõttu järgnevalt kohaldada sissenõudmismenetlust. Ehkki nende avalduste puhul ei olnud tegemist komisjoni ametliku otsusega, millega sätestatakse, et amortiseerimiskava ei olnud riigiabi, oli nende mõju õiguspärase ootuse tekkimise seisukohast samaväärne, pidades eelkõige silmas asjaolu, et selle juhtumi puhul oli järgitud kollegiaalsuse põhimõtte austamise tagamiseks ette nähtud menetlusi. Kuna riigiabi mõiste on objektiivne⁽¹⁴²⁾ ning erinevalt siseturuga kokkusobivuse hindamisest ei ole komisjonil selle tõlgendamise puhul mingit kaalutlusõigust, tähendab

komisjoni täpne ja tingimusteta seisukoht selle kohta, et riiklikku meedet ei saa käsitada riigiabina, loomulikult seda, et meedet ei käsitatud algusest peale abina (st ka enne kõnealuse seisukoha esitamist). Kõik ettevõtjad, kes ei olnud enne kindlad, kas nad peavad edaspidi riigiabi eeskirjade kohaselt tagasi maksma soodustuse, mille nad olid firmaväärtuse amortiseerimise kava alusel enne komisjoni seisukohtade esitamist tehtud tehingutest saanud, võinuks seejärel järeldada, et ebakindluseks polnud põhjust, kuna nendelt ei saanud eeldada suurema hoolikuse ülesnäitamist, kui komisjon seda selles osas teinud oli. Nendel konkreetsetel asjaoludel ning pidades silmas, et ELi õigus ei nõua ühenduse institutsiooni antud kinnituste ja nendega seotud kodanike või ettevõtjate käitumise vahelise põhjusliku seose tõendamist,⁽¹⁴³⁾ võiks iga hoolas ettevõtja mõistlikult oodata, et komisjon ei nõua järgnevalt tagastamist⁽¹⁴⁴⁾ meetmete puhul, mille kohta ta ise on eelnevalt teisele ühenduse institutsioonile saadetud kirjas kinnitanud, et see ei moodusta abi, sõltumata sellest, millal abimeetme raames kasu saanud tehingud toimusid.

(193) Seetõttu järeldab komisjon, et mõnel vaidlustatud meetme kasutajal võisid olla õiguspärased ootused selle kohta, et nad ei pea abi tagastama, ning seega ei nõua komisjon kõnealuse meetme raames antud maksuabi tagastamist, mida asjaomased abisaajad said seoses mis tahes Hispaanias asutatud omandava äriühingu otseste või kaudsete osalustega välismaises äriühingus enne ELi toimimise lepingu artikli 108 lõike 2 kohase ametliku uurimismenetluse algatamist käsitleva komisjoni otsuse Euroopa Liidu Teatajas avaldamise⁽¹⁴⁵⁾ kuupäeva.

(194) Lisaks neile kaalutlustele, mis on identsed eelmises otsuses väljendatutega, on komisjon seisukohal, et arvesse tuleks võtta mitut täiendavat tegurit.

⁽¹³⁹⁾ Kirjalik küsimus nr E-4431/05.

⁽¹⁴⁰⁾ Kirjalik küsimus nr E-4772/05.

⁽¹⁴¹⁾ Õiguspärase ootuse põhimõtte osas vt eespool viidatud Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas Van den Bergh en Jurgens vs. Komisjon; otsus liidetud kohtuasjades C-182/03 ja C-217/03, Forum 187 ASBL vs. komisjon, EKL 2006, lk I-5479, punkt 147; ja Esimese Astme Kohtu otsus kohtuasjas T-290/97, Mehibas Dordtselaan vs. komisjon, EKL 2000, lk II-15, punkt 59.

⁽¹⁴²⁾ Euroopa Kohtu 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-487/06 P, British Aggregates vs. komisjon, EKL 2008, lk I-10505, punktid 111–114 ja 185–186; Esimese Astme Kohtu 17. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas T-98/00, Linde vs. komisjon, EKL 2002, lk -3961, punkt 33.

⁽¹⁴³⁾ Ei ole vaja tõendada, et kodanik või ettevõtja on asjaomasele kinnitusele tuginedes seotud tegevusega, mida ta muidu ette võtnud ei oleks.

⁽¹⁴⁴⁾ Vt analoogia alusel komisjoni 17. veebruari 2003. aasta otsus Belgia koordineerimiskeskuste kohta (2003/757/EÜ) ja komisjoni 20. detsembri 2006. aasta otsus GIE Fiscaux' kohta (C46/2004).

⁽¹⁴⁵⁾ Vt joonealune märkus 1.

- (195) Eelmise otsuse põhjenduses 117 on öeldud, et ehkki komisjon leidis, et Hispaania ametiasutused ja 30 huvitatud isikut ei ole esitanud Hispaania osalustega seotud tehingute ja Euroopa Liidus asutatud äriühingute vaheliste tehingute erineva maksustamise toetuseks piisavalt tõendeid, väitis komisjon, et ta ei saa „sellist eristamist *a priori* täielikult välistada kolmandate riikidega seotud tehingute puhul. Väljaspool ühendust võib piiriüleste äriühenduste puhul tõepoolest endistviisi esineda õiguslikke takistusi, mis asetaks piiriülesed tehingud võrreldes ühendusesiseste tehingutega teistsugusesse õiguslikku ja faktilisse olukorda. Selle tulemusel võib kõnealusest maksusoodustusest välja jätta ühendusevälised omandamised, mille korral firmaväärtus amortiseerida võidakse, näiteks enamusosaluse puhul, kuna äriühendused ei ole võimalikud. Ühenduse faktilisest ja õiguslikust raamistikust välja jäävate tehingute puhul võib rahalise firmaväärtuse amortiseerimine olla vajalik maksualase neutraalsuse tagamiseks.” Komisjon lõpetas oma analüüsi, sedastades eelmise, alates 2010. aasta jaanuarist komisjoni veebisaidil kättesaadava otsuse põhjenduses 119 järgmist: „Sellega seoses jätab komisjon 10 oktoobri 2007. aasta otsusega algatatud menetluse ühenduseväliste omandamiste puhul avatuks, pidades silmas uusi elemente, mille Hispaania ametiasutused on lubanud ühendusevälistel piiriülestel ühinemistel esinevate takistuste küsimuses esitada. Seetõttu ei ole 10. oktoobril 2007 alustatud menetlus ühenduseväliste omandamistega seotud osas veel lõppenud.”
- (196) Eelmise otsuse põhjendustes 115–119 märkis komisjon, et ELis toimunud omandamistehinguid ja väljaspool ELi toimunud omandamistehinguid võidakse kohelda erinevalt. Eelkõige täheldas komisjon, et piiriüleste äriühenduste puhul võib tõepoolest endistviisi esineda õiguslikke takistusi, mis asetaks piiriülesed tehingud võrreldes ühendusesiseste tehingutega teistsugusesse õiguslikku ja faktilisse olukorda. Viited õiguslike takistuste ja enamusosaluse kriteeriumidele on neid tingimusi arvesse võttes eriti asjakohased.
- (197) Võttes arvesse neid käesolevale juhtumile omaseid ja iseloomulikke tunnusoone, on komisjon seisukohal, et eelmise otsuse põhjenduses 117 esitatud avaldus võis anda alust õiguspäraste ootuste tekkeks seoses vaidlustatud abikava kohaldamisega Hispaania äriühingute tehingute suhtes nendes kolmandates riikides, kus eksisteerivad ilmsed õiguslikud takistused piiriüleste äriühenduste suhtes ja kus asjaomane Hispaania äriühing on omandanud enamusosaluse, olenemata kuupäevast, mil tehing enne selle otsuse vastuvõtmist toimus.
- (198) Hispaania ametiasutuste poolt aruannetes esitatud teabe alusel ning ilma et see mõjutaks vaidlustatud meetme liigitamist riigiabiks ja selle kohaldamist konkreetsete tehingute suhtes põhjenduses 107 nimetatud põhjustel, märgib komisjon, et analüüsitud riikidest kahes, st Indias ja Hiinas kujutavad kehtivad õigusaktid endast ilmseid õiguslikke takistusi piiriüleste äriühenduste moodustamisele.
- (199) Põhjendustes 119 ja 120 esitatud järeldusi silmas pidades leiab komisjon, et nende kahe riigiga seotud tehingute puhul võisid vaidlustatud meetet kasutanud äriühingutel, kes olid omandanud enamusosaluse, olla õiguspärane ootus, et nad ei pea abi tagastama.
- (200) Samamoodi koheldakse neid abisaajaid, kes on teinud tehinguid teistes kolmandates riikides, omandanud enamusosalused ja suudavad esitada piisavaid tõendeid, et näidata ilmsete õiguslike takistuste olemasolu selle kolmanda riigi õigusaktides käesoleva otsuse tähenduses. Aruannetes nimetatud riikide puhul võtab komisjon arvesse, et Hispaania ametiasutuste esitatud teabe alusel ei olnud võimalik selliste takistuste olemasolu kindlaks teha, kuid ta on valmis uurima asjakohaseid täiendavaid tõendeid.
- (201) Abisaajate osas, kellel on õiguspärased ootused, mis tulenevad kas komisjoni poolt Euroopa Parlamendi liikmetele esitatud avaldustest või eelmisest otsusest, leiab komisjon samuti, et vaidlustatud meetmest tulenevad soodustused peaksid kõikidele asjaomastele abisaajatele jääma kuni meetmega kehtestatud amortisatsiooniperioodi lõpuni. Komisjon tunnustab, et tehinguid kavandati ja investeerimise tehti mõistliku ja õiguspärase ootusega majandustingimuste, sealhulgas vaidlustatud meetme teatava järjepidevuse suhtes. Kooskõlas Euroopa Kohtu ja komisjoni varasema praktikaga⁽¹⁴⁶⁾ ning ülekaaluka avaliku huvi puudumisel⁽¹⁴⁷⁾ leiab komisjon seetõttu, et abisaajad peaksid vaidlustatud meetmega antud soodustusi saama kasutada kogu TRLIs artikli 12 lõikes 5 sätestatud amortisatsiooniperioodi vältel.

⁽¹⁴⁶⁾ Vt komisjoni 17. veebruari 2003. aasta otsus 2003/755/EL abikava kohta, mida Belgia rakendas Belgias asuvate koordineerimiskeskuste suhtes (ELT L 282, 30.10.2003, lk 25), ja eespool viidatud Euroopa Kohtu 22. juuni 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-182/03 ja C-217/03, Forum 187, punktid 162 ja 163.

⁽¹⁴⁷⁾ Eespool viidatud kohtuasi Forum 187, punkt 149; Euroopa Kohtu 14. mai 1975. aasta otsus kohtuasjas C-74/74, CNTA vs. komisjon, EKL 1975, lk 533, punkt 44.

- (202) Peale selle tuleks komisjoni arvates ette näha mõistlik üleminekuperiood nende õiguspäraseid ootusi omavate äriühingute jaoks, kes olid pikaajalist perspektiivi silmas pidades juba omandanud õigused välismaistes äriühingutes ning kes ei olnud menetluse algatamise otsuse avaldamise kuupäevaks (komisjoni poolt Euroopa Parlamendi liikmetele tehtud avaldustest tulenevad õiguslikud ootused) või käesoleva otsuse avaldamise kuupäevaks (eelmisest otsusest tulenevad õiguslikud ootused) omanud neid õigusi vähemalt aastase katkematu ajavahemiku jooksul. Seetõttu leiab komisjon, et õiguspäraseid ootustest peaksid samuti kasu saama äriühingud, kes vastasid 21. detsembril 2007 või siis vastavalt käesoleva otsuse *Euroopa Liidu Teatajas* avaldamise päeval kõikidele muudele TRLISe artikli 12 lõike 5 asjaomastele tingimustele, kuid mitte aastase katkematu ajavahemiku tingimusele, juhul kui need õigused olid neile kuulunud vähemalt aastase katkematu ajavahemiku jooksul 21. detsembriks 2008 või vastavalt kuupäevaks, mis saabub aasta pärast käesoleva otsuse avaldamist.
- (203) Teisest küljest, juhul kui Hispaanias asutatud omandaval äriühingul ei ole õiguspäraseid ootusi, nõutakse kogu ebaseaduslik abi saajalt tagasi, välja arvatud järgmistel juhtudel: esiteks, kui Hispaanias asutatud omandav äriühing oli enne 21. detsembrit 2007 (komisjoni poolt Euroopa Parlamendi liikmetele tehtud avaldustest tulenevad õiguslikud ootused) või enne käesoleva otsuse avaldamist (eelmisest otsusest tulenevad õiguslikud ootused) selliste õiguste säilitamiseks võtnud tühistamatu kohustuse; teiseks, kui leping hõlmas edasilükkavat tingimust, mis on seotud asjaoluga, et asjaomase tehingu peab heaks kiitma reguleeriv asutus; kolmandaks, kui tehingust teatati enne 21. detsembrit 2007 (komisjoni poolt Euroopa Parlamendi liikmetele tehtud avaldustest tulenevad õiguslikud ootused) või enne käesoleva otsuse avaldamist (eelmisest otsusest tulenevad õiguslikud ootused).
- (204) Samuti leiab komisjon, et vaidlustatud meede ei ole riigiabi, kui nende eeliste kasutamise ajal olid täidetud kõik nõukogu määruse (EÜ) nr 994/98⁽¹⁴⁸⁾ artikli 2 alusel vastu võetud õigusaktis sätestatud ja maksuvähenduse kasutamise ajal kohaldatud tingimused.
- (205) Kõiki eespool esitatud kaalutlusi arvesse võttes ja nagu eelmises otsuses juba rõhutatud, vastab abi täpne summa teataval aastal asjaomase abisaaja puhul TRLISe artikli 12 lõike 5 kohasest amortisatsioonist tuleneva maksuvähenduse ajaldatud puhasväärtusele. Seega sõltub see ettevõtte tulumaksu määra asjaomastel aastatel ja kohaldatast diskontomäära.
- (206) Asjaomase aasta ja abisaaja puhul vastab abi nimiväärtus TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisega antud maksuvähendusele seoses õigustega välismaistes äriühingutes, mis ei vasta eelnevates põhjendustes sätestatud tingimustele.
- (207) Ajaldatud väärtuse arvutamisel kohaldatakse nimiväärtuse suhtes intressimäära kooskõlas komisjoni määruse (EÜ) nr 794/2004⁽¹⁴⁹⁾ (muudetud komisjoni määrusega (EÜ) nr 271/2008⁽¹⁵⁰⁾ V peatükiga).
- (208) Abisaajate maksukoormuse arvutamisel ebaseadusliku abimeetme puudumise korral peavad Hispaania ametiasutused tuginema enne menetluse algatamise otsuse *Euroopa Liidu Teatajas* avaldamist (komisjoni poolt Euroopa Parlamendi liikmetele tehtud avaldustest tulenevad õiguslikud ootused) või enne käesoleva otsuse avaldamise kuupäeva (eelmisest otsusest tulenevad õiguslikud ootused) tehtud tehingutele, nagu eespool osutatud. Ei saa väita, et nende ebaseaduslike soodustuste puudumise korral oleksid abisaajad oma tehingud maksukoormuse vähendamiseks teisiti korraldanud. Nagu Euroopa Kohus *Unicredito* kohtuotsuses⁽¹⁵¹⁾ sõnaselgelt sätestas, ei saa neid hüpoteetilisi kaalutlusi abi arvutamisel arvesse võtta.

VIII. KOKKUVÕTE

- (209) Komisjon peab arvestama, et eespool osutatud kohtupraktikat ning juhtumi eripära arvesse võttes on TRLISe artikli 12 lõige 5 riigiabi kava ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, seda ka ELi-väliste omandamiste suhtes kohaldatavas osas. Samuti leiab komisjon, et kuna vaidlustatud meedet kohaldata ELi toimimise lepingu artikli 108 lõiget 3 rikkudes, on see ELi-siseste omandamiste suhtes kohaldatavas osas ebaseaduslik abikava.

⁽¹⁴⁸⁾ EÜT L 142, 14.5.1998, lk 1. Selle määrusega antakse komisjonile õigus võtta vastu määrus, milles sätestatakse, et teatavad abi liigid ei vasta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 kriteeriumitele (vähese tähtsusega abi).

⁽¹⁴⁹⁾ ELT L 140, 30.4.2004, lk 1.

⁽¹⁵⁰⁾ ELT L 82, 25.3.2008, lk 1.

⁽¹⁵¹⁾ Euroopa Kohtu 15. detsembri 2005. aasta otsus, *Unicredito Italiano Spa vs. Agenzia delle Entrate*, EKL 2005, lk I-11137, punktid 117–119.

(210) Võttes aga arvesse õiguspäraste ootuste olemasolu kuni menetluse algatamise otsuse avaldamise kuupäevani, nõustub komisjon, et rakendamine võib jätkuda kogu abikavas kehtestatud amortisatsiooniperioodi jooksul, ning loobub erandkorras kõikide selliste maksusoodustuste tagasinõudmisest, mis tulenevad abikava kohaldamisest abi puhul, mis on seotud Hispaanias asutatud omandava äriühingu otseste või kaudsete osalustega välismaises äriühingus enne ELi toimimise lepingu artikli 108 lõike 2 kohase ametliku uurimismenetluse algatamist käsitleva komisjoni otsuse *Euroopa Liidu Teatajas* avaldamise kuupäeva, välja arvatud järgmistel juhtudel: esiteks, Hispaanias asutatud omandav äriühing võttis enne 21. detsembrist 2007 selliste õiguste säilitamiseks tühistamatu kohustuse; teiseks, kui leping hõlmas edasilükkavat tingimust, mis on seotud asjaoluga, et kõnealuse tehingu peab heaks kiitma reguleeriv asutus, ning kolmandaks, kui tehingust teatati enne 21. detsembrist 2007. Peale selle peab komisjon loobuma abi tagasinõudmisest ja nõustub, et rakendamine võib jätkuda kogu abikavas kehtestatud amortisatsiooniperioodi jooksul ka mis tahes maksusoodustuste puhul, mis tulenevad abikava kohaldamisest enamusosalusega seotud tehingute suhtes, mis toimusid enne käesoleva otsuse avaldamist ja mis on seotud kolmandate riikidega, kus ilmsete õiguslike takistuste olemasolu piiriüleste äriühenduste puhul on põhjendatud kooskõlas käesolevas otsuses sätestatud põhimõtetega,

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA OTSUSE:

Artikkel 1

1. Abikava, mida Hispaania rakendas Hispaania ettevõtte tulumaksu seaduse muudatusi konsolideeriva 5. märtsi 2005. aasta kuningliku seadusandliku dekreediga nr 4/2004 artikli 12 lõike 5 alusel, mille Hispaania ELi toimimise lepingu artikli 108 lõiget 3 rikkudes ebaseaduslikult jõustas, on siseturuga kokkusobimatu abisaajatele ELi-väliste omandamistega seoses antud abi puhul.

2. Sellele vaatamata võivad abisaajad kogu abikavas kehtestatud amortisatsiooniperioodi jooksul jätkata ELi-väliste omandamistega seoses TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaste maksuvähenduste kasutamist, mis on seotud otseste või kaudsete õigustega välismaistes äriühingutes ning mis 21. detsembrist 2007 vastasid abikava asjaomastele tingimustele, kuid mitte tingimusele, et asjaomasele äriühingule pidi osalus kuuluma vähemalt aastase katkematu ajavahemiku jooksul.

3. TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaselt seoses ELi-väliste omandamistega abisaajatele antud maksusoodustusi, mis on seotud enne 21. detsembrist 2007 selliste õiguste säilitamiseks võetud

tühistamatu kohustusega, kui leping hõlmab edasilükkavat tingimust seoses sellega, et kõnealuse tehingu peab heaks kiitma reguleeriv asutus, ning juhul, kui otsusest ja tehingust teatati enne 21. detsembrist 2007, võib jätkuvalt kasutada kogu abikavas kehtestatud amortisatsiooniperioodi jooksul edasilükkava tingimuse tühistamise kuupäeval kehtivate õiguste osas.

4. Lisaks, TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaselt käesoleva otsuse *Euroopa Liidu Teatajas* avaldamise kuupäevaks teostatud ELi-väliste omandamistega seoses abisaajatele antud maksusoodustusi, mis on seotud otsese või kaudse enamusosalusega välismaistes äriühingutes, mis on asutatud Hiinas, Indias või mõnes muus riigis, kus on tõendatud ilmsete õiguslike takistuste olemasolu piiriüleste äriühenduste puhul või kus nende olemasolu saab tõendada, võib jätkuvalt kasutada kogu abikavas kehtestatud amortisatsiooniperioodi jooksul.

5. Kui TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaselt on ELi-väliste omandamiste puhul abisaajatele antud maksusoodustusi, mis on seotud enne käesoleva otsuse *Euroopa Liidu Teatajas* avaldamist võetud tühistamatu kohustusega, mille eesmärk on selliste õiguste säilitamine välismaistes äriühingutes, mis on asutatud Hiinas, Indias või muudes riikides, kus on tõendatud ilmsete õiguslike takistuste olemasolu piiriüleste äriühenduste suhtes või kus nende olemasolu saab tõendada, ning kui leping hõlmab edasilükkavat tingimust seoses asjaoluga, et kõnealuse tehingu peab heaks kiitma reguleeriv asutus, ning juhul, kui otsusest ja tehingust teatati enne käesoleva otsuse avaldamist *Euroopa Liidu Teatajas*, siis võib neid soodustusi jätkuvalt kasutada kogu abikavas kehtestatud amortisatsiooniperioodi jooksul edasilükkava tingimuse tühistamise kuupäeval kehtivate õiguste osas.

Artikkel 2

Artiklis 1 osutatud kava alusel antud individuaalne abi ei ole abi, kui see abi vastas selle andmise ajal määruse (EÜ) nr 994/98 artikli 2 kohaselt vastu võetud ja abi andmise ajal kohaldatavas õigusaktis sätestatud tingimustele.

Artikkel 3

Artiklis 1 osutatud kava alusel antud individuaalne abi, mis vastas selle andmise ajal määruse (EÜ) nr 994/98 artikli 1 kohaselt vastu võetud õigusaktis või mõnes muus heaks kiidetud abikavas sätestatud tingimustele, on siseturuga kokkusobiv, kui see ei ületa kõnealust liiki abi ülemmäära.

Artikkel 4

1. Hispaania nõuab artikli 1 lõikes 1 osutatud kava alusel antud maksuvähendustele vastava siseturuga kokkusobimatu abi tagasi nendelt abisaajatelt, kelle ELi-välise omandamise kaudu välismaistes äriühingutes omandatud õigused ei vasta artikli 1 lõigetes 2–5 sätestatud tingimustele.

2. Tagastatavatelt summadelt arvestatakse intressi alates kuupäevast, millal abisaajate maksubaasi vähendati, kuni tagasimaksmiseni kuupäevani.

3. Intress arvutatakse liitintressina määruse (EÜ) nr 794/2004 V peatüki kohaselt.

4. Alates käesoleva otsuse vastuvõtmise kuupäevast tühistab Hispaania kõik artikli 1 lõikes 1 osutatud kava alusel veel tegemata maksuvähendused, välja arvatud need, mis on seotud artikli 1 lõikes 2 sätestatud tingimustele vastavate õigustega välismaistes äriühingutes.

Artikkel 5

1. Artiklis 1 osutatud kava alusel antud abi nõutakse tagasi viivitamata ja tõhusalt.

2. Hispaania tagab käesoleva otsuse rakendamise nelja kuu jooksul pärast otsusest teatamise kuupäeva.

Artikkel 6

1. Kahe kuu jooksul pärast käesolevast otsusest teatamist esitab Hispaania järgmise teabe:

a) artiklis 1 osutatud kava alusel abi saanute loetelu ja neist igaihele kava alusel antud abi kogusumma;

b) igalt abisaajalt tagasi nõutav kogusumma (põhisumma ja intressid);

c) käesoleva otsuse täitmiseks juba võetud ja kavandatud meetmete üksikasjalik kirjeldus;

d) dokumendid, mis tõendavad, et abisaajatele on antud korraldus abi tagasi maksta.

2. Hispaania teavitab komisjoni käesoleva otsuse täitmiseks võetud riiklike meetmete rakendamisest, kuni artiklis 1 osutatud kava alusel antud abi on lõplikult tagastatud. Hispaania esitab komisjoni taotlusel viivitamata teabe käesoleva otsuse täitmiseks juba võetud ja kavandatud meetmete kohta. Ta esitab ka üksikasjalikud andmed abisaajatelt juba tagasi saadud abisummade ja intresside kohta.

Artikkel 7

Käesolev otsus on adresseeritud Hispaania Kuningriigile.

Brüssel, 12. jaanuar 2011

Komisjoni nimel
asepresident

Joaquín ALMUNIA

I LISA

**LOETELU MENETLUSE ALGATAMISE OTSUSE KOHTA MÄRKUSI ESITANUD HUVITATUD
KOLMANDATEST ISIKUTEST, KES EI SOOVINUD JÄÄDA ANONÜÜMSEKS**

Abertis Infraestructuras SA

Acerinox SA

Aeropuerto de Belfast SA.

Altadis SA, Fomento de Construcciones y Contratas SA

Amey UK Ltd

Applus Servicios Tecnológicos SL

Asociación Española de Banca (AEB)

Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA)

Asociación de Empresas Constructoras de Ámbito Nacional (SEOPAN)

Asociación de Marcas Renombradas Españolas

Asociación Española de Asesores Fiscales

Amadeus IT Group SA

Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (BBVA)

Banco Santander

Club de Exportadores e Inversores Españoles

Compañía de distribución integral Logista SA

Confederacion Española de Organizaciones Empresariales

Confederacion Española de la Pequeña y Mediana Empresa (CEPYME)

Ebro Puleva SA

Ferrovial Servicios SA

Hewlett-Packard Española SL

La Caixa, Iberdrola

Norvarem SA

Prosegur Compañía de Seguridad SA

Sociedad General de Aguas de Barcelona SA (Grupo AGBAR)

Telefónica SA

HISPAANIA AMETIASUTUSTE ESITATUD KPMG ARUANDE KOKKUVÕTE

Kokkuvõtlik tabel

Riik	Ühinemisi käsitlev äriühingu-õigus	Kas piiriülesed ühinemised on äriühinguõigusega või sellest tulenevate õigusaktidega keelatud? (Jah/Ei/Ei ole konkreetselt käsitletud)	Kas kohtupraktika või doktriin viitab piiriüleste ühinemiste võimatusele? (Jah/Ei/Ei leitud)	Kas on täheldatud <i>de facto</i> takistusi piiriülesele ühinemisele? (Jah/Ei)	Kas on leitud maksueeskirju, mis toovad kaasa täiendavaid maksukulusid piiriüleste ühinemiste korral? (Jah/Ei/Ebakindel maksustamine)	Kas teie riigis on piiriüleste ühinemiste pretsedente? (Jah/Ei/Ei leitud)	Kokkuvõte
Argentina	Seadus nr 19550 Artiklid 82–87 ja 118	Äriühinguõigusega peamised äriregistrit käsitlevad õigusaktid ei käsitle seda konkreetselt.	Jah Asjaomases doktriinis sätestatakse, et piiriül- lesed ühinemised ei ole Argentinas võimalikud.	Jah Asjaomases äriregistris registreerimise-sega seotud probleemid.	Jah Sihtäriühingu ja nende aktsionäride maksustamine, sest leitakse, et Argentina ja Hispaania vahelise lepingu protokolli ei peaks kohal- dama. Lisaks märgitakse asja- omases doktriinis ja ka Argentina maksuamet ütleb, et edasilükkamise korda saab kohaldada ainult sise- riiklike ühinemiste suhtes.	Ei	Akadeemilised autorid märgivad, et piiriülene ühinemine ei ole võimalik. Ühendatava äriühingu ja selle aktsionäride maksustamine.
Austraalia	2001. aasta äriseadustik (peamiselt artiklid 606, 413 ja 611)	Austraalia äriühinguõigus ei tunne piiriülese ühine- mise mõistet. 2001. aasta äriseadus- tiku sätestatakse seoses ühinemistega ainult kolm peamist menetlust ning ükski neist ei käsitle piiriüleste ühinemisi.	Ei leitud	Jah Piiriülene ühinemine ei ole Austraalias võimalik.	Ebakindel maksustamine Edasilükkamise korda kohal- datakse ainult siseriiklike ühinemiste suhtes.	Ei leitud	2001. aasta ärisea- dustik ei käsitle piiriü- lest ühinemist konkreetselt lubatud tehinguna ning seetõttu ei ole selline ühinemine võimalik.

Riik	Ühinemisi käsitlev äriühingu-õigus	Kas piiriülesed ühinemised on äriühinguõigusega või sellest tulenevate õigusaktidega keelatud? (Jah/Ei/Ei ole konkreetselt käsitletud)	Kas kohtupraktika või doktriin viitab piiriüleste ühinemiste võimatusele? (Jah/Ei/Ei leitud)	Kas on täheldatud <i>de facto</i> takistusi piiriülesele ühinemisele? (Jah/Ei)	Kas on leitud maksueeskirju, mis toovad kaasa täiendavaid maksukulusid piiriüleste ühinemiste korral? (Jah/Ei/Ebakindel maksustamine)	Kas teie riigis on piiriüleste ühinemiste pretsedente? (Jah/Ei/Ei leitud)	Kokkuvõte
Brasiilia	Brasiilia tsiviilseadustik (seadus nr 10 406/02) ja seadus nr 6 404/1976	Ei ole konkreetselt käsitletud	Ei leitud	Riiginõukogu heakskiit SISBACENi registri heakskiit on ebakindel. Teatavates majandussektorites kehtivad piirangud ei luba piiriülest ühinemist.	Ebakindel maksustamine Turuhinnaga toimuvasse ühinemistehingus-se kaasatud Brasiilia ja väljast-poolt Brasiiliat pärit (st Brasiilia äriühingu aktsionärid) maksumaksjad kannataksid ebasoodsate maksukohustuste pärast.	Ei Leitud on ainult üks tehing, kuid see on seotud emaiühingu ühendamise-ga, mille käigus mõned välismaised äriühingud ühendati Brasiilia üksusega.	Reaalselt eksisteerivad suured takistused piiriülesele ühinemisele.
Kanada	Kanada äriühingute seadus ja Kanada provintssides kohaldatav äriühinguõigus	Jah Mõlemad ühinevad üksused peavad kohaldama Kanada õigusakte. Ainult teatavat liiki ühinemised (liitumised; <i>amalgamations</i>) on põhimõtteliselt lubatud Briti Columbias, kuid pretsedent puudub.	Ei leitud	Jah	Jah/Ebakindel maksustamine Kui kogu tütarettevõtja tegevus lõpetatakse, siis tegevuse lõpetanud äriühing ja selle aktsionärid peavad maksuma maksu.	Ei leitud	Piiriülene ühinemine ei ole reeglina võimalik (ainult Briti Columbias on see võimalik teataval tingimustel), v.a täielikult Kanada osalusega tütarettevõtja tegevuse lõpetamiseks. Tegevuse lõpetanud äriühingu ja selle aktsionäride maksustamine.
Tšiili	Seadus nr 18 046 <i>Artikkel 99</i>	Ei ole konkreetselt käsitletud	Ei leitud	Jah Vajalik on maksuameti tõend äritegevuse lõpetamise kohta ning see võib ühinemisprotsessi märkimisväärselt pikendada. Eksisteerib ka muid takistusi: Tšiili keskpanga eeskirjad, millega nõutakse	Ebakindel maksustamine Ei ole kindel, et siseriiklikku edasilükkamise korda saab kohaldada piiriülese ühinemise puhul nii aktsionäride kui ka sihtäriühingu suhtes. Piiriülese ühinemisega eikaasneks maksustamise mõttes	Jah Ainult üks, kuid see ainus pretsedent hõlmas valdusettevõtjat, kes ei tegutsenud Tšiilis ega omanud seal varasid.	Eksisteerivad asjaomased takistused piiriülesele ühinemisele. Aktsionäride ja ühendatava üksuse ebakindel maksustamine.

Riik	Ühinemisi käsitlev äriühingu-õigus	Kas piiriülesed ühinemised on äriühinguõigusega või sellest tulenevate õigusaktidega keelatud? (Jah/Ei/Ei ole konkreetselt käsitletud)	Kas kohtupraktika või doktriin viitab piiriüleste ühinemiste võimatusele? (Jah/Ei/Ei leitud)	Kas on täheldatud <i>de facto</i> takistusi piiriülesele ühinemisele? (Jah/Ei)	Kas on leitud maksueeskirju, mis toovad kaasa täiendavaid maksukulusid piiriüleste ühinemiste korral? (Jah/Ei/Ebakindel maksustamine)	Kas teie riigis on piiriüleste ühinemiste pretsedente? (Jah/Ei/Ei leitud)	Kokkuvõte
				eritaotlust sellise ühinemise läbiviimiseks; dekreetseadu-sest nr 600 tulenevad välisinvesteeringute eeskirjad; asjaolu, et teatavates majandussektorites ei ole piiriülene ühinemine võimalik.	muid mõjusid, kui ainult see, et omandatav äriühing peab tasuma maksu ühinemise kuupäevani säilitatud kasumilt. Tšiili üksuse tegevuse lõpetamist ei käsitata Tšiilis maksustamisel sarnaselt ühinemisega. Sellest tulenevalt kohaldatakse aktsionäride suhtes Tšiili ettevõtte tulumaksu sel määral, mil üleantavate varade väärtus on suurenenud.		
Hiina	a) Hiina Rahvavabariigi 2005. aasta äriseadustik ühinemiste puhul, mis hõlmavad ainult Mandri-Hiinas asutatud piiratud vastutusega äriühinguid või kapitaliühinguid; ning b) välismaiste investeerimis-ettevõtete ühinemist ja jagamist käsitlevad sätted (välja antud 2001. aastal), mis hõlmavad Mandri-Hiinas tehtud välisinvesteeringuid. Välismaiste äriühingute ühinemist käsitlevad sätted (2009).	Kehtivates eeskirjades osutatakse ainult siseriiklikele ühinemistele. Kaubandusminister jõustas 22. juunil 2009 uue sätete kogumiku, mis käsitleb siseriiklike äriühingute ühinemist välismaiste investoritega ja nende äriühingute omandamist nende poolt. Piiriülene ühinemine käesoleva dokumendi mõttes ei ole võimalik.	Ei leitud	Jah Piiriülene ühinemine ei ole lubatud.	Ebakindel maksustamine Teatist nr 59 (mis sisaldab sätteid ettevõtte tulumaksu reorganiseerimise kohta) ei kohaldata piiriülese ühinemise suhtes ning sellest tulenevalt ei kehti maksualane neutraalsus, kuigi piiriülesed ühinemised ei ole Hiinas lubatud.	Ei leitud	2009. aastal võeti vastu uus äriseadustik, mida kohaldatakse välismaiste investoritega ühinemiste suhtes. Piiriülene ühinemine (käesoleva dokumendi mõttes) ei ole siiski lubatud.

Riik	Ühinemisi käsitlev äriühingu-õigus	Kas piiriülesed ühinemised on äriühinguõigusega või sellest tulenevate õigusaktidega keelatud? (Jah/Ei/Ei ole konkreetselt käsitletud)	Kas kohtupraktika või doktriin viitab piiriüleste ühinemiste võimatusel?	Kas on täheldatud <i>de facto</i> takistusi piiriüleste ühinemisele?	Kas on leitud maksueeskirju, mis toovad kaasa täiendavaid maksukulusid piiriüleste ühinemiste korral?	Kas teie riigis on piiriüleste ühinemiste pretsedente? (Jah/Ei/Ei leitud)	Kokkuvõte
Colombia	Äriseadustiku artikkel 172 ja sellele järgnevad artiklid	Ei ole konkreetselt käsitletud. Praktikast on piiriülesed ühinemised siiski lubatud, sest äriühingute järelevalveamet on esitanud selle kohta oma suunised. Colombia filiaal peaks jätkama välismaise üksuse tegevust asjaomastes majandussektorites, kuid see ei võimalda praktikas piiriüleste ühinemist läbi viia.	Ei	Jah Välisinvestee-ringute eeskirjad, peamiselt see, et Colombia filiaalil ei ole võimalik läbi viia teatavaid majandus-tegevusi.	Jah Aksionäride maksustamine.	Jah, kuid mitte Hispaania äriühingu-tega.	Eksisteerivad asjaomased takistused, mis võivad takistada või pikendada piiriüleste ühinemist. Aksionäride maksustamine.
Ecuador	Äriseadustik (ametlik väljaanne nr 312, 5.11.1999). ning äriseadustiku muutmiseaduse artiklid 337–344 (ametlik väljaanne nr 519, 15.5.2009).	Ei ole konkreetselt käsitletud Ecuadoris ei ole piiriülene ühinemine võimalik, sest Ecuadori üksuse tegevus tuleks lõpetada.	Ei leitud	Jah Ecuadoris ei ole piiriülene ühinemine võimalik.	Ebakindel maksustamine Edasilükkamise kord on ette nähtud ainult siseriiklike äriühingute ümberkorraldamiseks.	Ei	Piiriülene ühinemine ei ole Ecuadoris võimalik.
India	1965. aasta äriseadustiku artiklid 391–394.	Vertikaalne ühinemine on äriseadustiku artikli 394 lõike 4 punkti b alusel keelatud.	Ei leitud	Jah Vertikaalsed ühinemised ei ole võimalikud.	Jah Vertikaalsete ühinemiste puhul kaasnevad maksukulud ühendatavale äriühingule ja tema aksionäridele, kuigi piiriülesed ühinemised ei ole Indias lubatud.	Ei Ainukesed pretsedendid on seotud emaühingu ühendamisega (vertikaalsete ühinemise puhul pretsedent puudub).	Vertikaalsed ühinemised ei ole lubatud.

Riik	Ühinemisi käsitlev äriühingu-õigus	Kas piiriülesed ühinemised on äriühinguõigusega või sellest tulenevate õigusaktidega keelatud? (Jah/Ei/Ei ole konkreetselt käsitletud)	Kas kohtupraktika või doktriin viitab piiriüleste ühinemiste võimatusel? (Jah/Ei/Ei leitud)	Kas on täheldatud <i>de facto</i> takistusi piiriülesele ühinemisele? (Jah/Ei)	Kas on leitud maksueeskirju, mis toovad kaasa täiendavaid maksukulusid piiriüleste ühinemiste korral? (Jah/Ei/Ebakindel maksustamine)	Kas teie riigis on piiriüleste ühinemiste pretsedente? (Jah/Ei/Ei leitud)	Kokkuvõte
Jaapan	26. juuli 2005. aasta äriseadustiku artikkel 86.	Ei ole konkreetselt käsitletud Justiitsministeeriumi poolt 2006. aasta äriseadustiku kehtestamisel sätestatud kriteeriumi kohaselt ei ole piiriülene ühinemine siiski lubatud.	Jah Asjaomases doktriinis sätestatakse ja ka justiitsministeerium väidab, et piiriülesed ühinemised ei ole Jaapanis võimalikud.	Jaapani õigusasjade büroo ei luba piiriülest ühinemist registreerida.	Kuna äriseadustikus piiriülest ühinemist ei käsitleta, on maksustamine teoreetiliselt ebakindel.	Ei	Jaapani õigusasjade büroo ei luba piiriülest ühinemist registreerida.
Mehhiko	Üldine äriühingute seadus	Ei ole konkreetselt käsitletud	Ei leitud	Jah Teatavates majandussektorites kehtivad piirangud ei lubaks piiriülest ühinemist.	Jah Vertikaalsete ühinemiste puhul eksisteerivad maksukulud sihtäriühingu ja selle aktsionäride jaoks.	Jah, kuid mitte Hispaania äriühingu-tega.	Sihtäriühingu ja selle aktsionäride maksustamine.
Maroko	Avalik-õiguslike äriühingute seadus nr 17–95. (samu põhimõtteid kohaldatakse siiski ka eraõiguslike äriühinguid käsitlevas seaduses)	Ei ole konkreetselt käsitletud	Marokos ei leitud.	Jah Välisvaluutat käsitlevad eeskirjad võivad takistada Hispaania äriühingul Maroko äriühingu ülevõtmist.	Ebakindel maksustamine Maksualast neutraalsust käsitlevaid eeskirju kohaldatakse ainult siseriiklike üksuste vaheliste ühinemiste puhul.	Ei leitud	Eriõigusnor-mid puuduvad. Suured õiguslikud, maksualased ja <i>de facto</i> takistused ei võimaldaks piiriülest ühinemist.
Peruu	Seadus nr 268.87 Üldine äriseadustik	Ei ole konkreetselt käsitletud Peruus ei ole piiriülene ühinemine võimalik, sest Peruu üksuse tegevus tuleks lõpetada.	Jah	Jah Piiriülene ühinemine ei ole Peruus võimalik.	Ebakindel maksustamine Edasilükkamise kord on ette nähtud ainult siseriiklike äriühingute ümberkorraldamiseks.	Ei leitud	Piiriülene ühinemine ei ole Peruus võimalik.

Riik	Ühinemisi käsitlev äriühingu-õigus	Kas piiriülesed ühinemised on äriühinguõigusega või sellest tulenevate õigusaktidega keelatud? (Jah/Ei/Ei ole konkreetselt käsitletud)	Kas kohtupraktika või doktriin viitab piiriüleste ühinemiste võimatusele? (Jah/Ei/Ei leitud)	Kas on täheldatud <i>de facto</i> takistusi piiriülesele ühinemisele? (Jah/Ei)	Kas on leitud maksueeskirju, mis toovad kaasa täiendavaid maksukulusid piiriüleste ühinemiste korral? (Jah/Ei/Ebakindel maksustamine)	Kas teie riigis on piiriüleste ühinemiste pretsedente? (Jah/Ei/Ei leitud)	Kokkuvõte
Ameerika Ühendriigid	USA osariikides kohaldatav äriühinguõigus	USA õigusaktidega ei keelustata ühinemisi välismaiste üksustega ega käsitleta neid muudest äriühendustest erinevalt. Mõnes osariigis (nt Delaware'is) ei ole sellised ühinemised siiski lubatud, kui teise riigi õigusnormid piiriülest ühinemist ei luba.	Ei	Jah Ranged piirangud teatavates sektorites teatavate siseriiklike julgeolekuseaduste alusel. Ranged eeskirjad piiriülese ühinemise menetluse heakskiitmisel.	Ei Maksuvabastust käsitlevate õigusnormide mittetäitmine tooks kaasa ebasoodsad maksukohustused. Praktikas on USA äriühingute aktsionärid sageli piiriüleste ühinemiste vastu neile kaasneda võiva maksukohustuse pärast.	Ei leitud, kuid sellised ühinemised on Delaware'is tõenäoliselt toimunud.	Piiriülene ühinemine oleks võimalik ainult teatavates osariikides, tingimusel et täidetud on mitu tingimust.
Venezuela	26. juuli 1955. aasta äriseadustik ja äriseadustiku artikkel 340	Ei ole konkreetselt käsitletud Venezuelas ei ole piiriülene ühinemine võimalik, sest Venezuela üksuse tegevus tuleks lõpetada.	Ei	Jah Piiriülene ühinemine ei ole Venezuelas võimalik.	Ebakindel maksustamine. Edasilükkamise kord on ette nähtud ainult siseriiklike äriühingute ümberkorraldamiseks.	Ei leitud	Piiriülene ühinemine ei ole Venezuelas võimalik.

III LISA

HISPAANIA AMETIASUTUSTE ESITATUD ÕIGUSBÜROO GARRIGUES ARUANDE KOKKUVÕTE

Õiguslikud ja regulatiivsed aspektid

Järgmistes riikides ei ole piiriülene ühinemine äriühinguõiguse alusel võimalik:

- **India**, asjaomase India õigusakti (1965. aasta äriseadustik) artikli 3 ja artiklite 391–394 koostoimel;
- **Austraalia**, sest 2001. aasta äriseadustik ega 1975. aasta välismaiste omandamiste ja ülevõtmiste seadus ei tunnista piiriülest ühinemist, mis on seepärast Austraalia õigusaktide alusel võimatu;
- **Jaapan**, sest nagu kinnitas Tōkyō õigusasjade büroo (Jaapani justiitsministeeriumi osakond, mis peab Jaapanis toimunud ühinemiste registrit), välistab äriseadustiku artiklite 2 ja 748 tõlgendus piiriülese ühinemise läbiviimise võimalikkuse;
- **Kanada**, sest Kanada õigusaktid ei tunnista piiriülest ühinemist ning ainsa samalaadse tehinguna tunnistatakse liitumist (*amalgamation*), mille puhul on vajalik, et mõlema äriühingu suhtes kohaldatakse samu Kanada õigusakte (Kanada föderaalse äriseadustiku artiklid 2 ja 181) ning seepärast ei ole piiriülest ühinemist võimalik määratletud kujul läbi viia;
- **Ecuador**, kooskõlas äriseadustiku artiklitega 342 ja 415 (avaldatud 5. novembri 1999. aasta ametlikus väljaandes), mille kohaselt omandav äriühing peab olema ühinemiseks Ecuadori maksuresident või asutama enne ühinemist Ecuadoris uue äriühingu, mis aga välistab piiriülese ühinemise kirjeldatud kujul. Seda lähenemisviisi on kinnitanud ka haldusorgan (äriühingute järelevalveamet), mis kontrollib Ecuadori äriühinguid, teostab nende üle järelevalvet ning vastutab äriühingute ühinemiste ja muude tehingute heakskiitmise eest Ecuadoris;
- **Hiina**, nagu on kirjeldatud kohalike äriühingute mitteresidentidest äriühingute poolt omandamist käsitlevates õigusnormides (konkreetselt Hiina kaubandusministri 22. juuni 2009. aasta määruse „Välisinvestorite poolt kodumaiste äriühingute omandamise kord“, artiklites 2 ja 55).

On ka muid riike, kus piiriülene ühinemine ei ole konkreetselt reguleeritud, kuid kus eksisteerivad õiguslikud takistused, mis muudavad ühinemise nii keeruliseks, et konsulteeritud õigusbüroode arvates ja/või asjaomaste haldus- või akadeemiliste doktriinide kohaselt on selline ühinemine praktikas võimatu ning seda eelkõige allpool loetletud riikides:

- **Argentina**, kus hulk õiguslikke ja praktilisi takistusi (mida on üksikasjalikult kirjeldatud Argentinat käsitlevas lisatud aruandes) takistab piiriülese ühinemise läbiviimist. Samasugusele järeldusele on jõudnud enamik aruandes tsiteeritud Argentina doktriine ja Argentina justiitsadministratsioon, mis äriühingute järelevalveameti eelklassifitseerimise osakonna kaudu kirjeldab sellist ühinemist „katsejuhtumina“, mille puhul pretsedendid puuduvad;
- **Brasiilia**, kus konsulteeritud õigusbüroo arvates on piiriülene ühinemine peaaegu võimatu, sest Brasiilia õigusaktid on ühinemiste registreerimiseks Brasiilias sobimatud ning on vajalik asutada filiaal, millega Brasiilia äriühing ühendatakse, kuid selleks on vaja hulk poliitiliste ja majandusorganite lubasid, mida on peaaegu võimatu saada (eelkõige Brasiilia aruandes nimetatud „presidendi eridekreedi“);
- **Peruu**, sest vastavalt kohaliku õigusbüroo esitatud teabele on Peruu riiklikud registrid kirjeldatud piiriüleste ühinemiste registreerimise taotlused varem tagasi lükanud, sest tegemist on saneerimistehingutega, mis ei kuulu kohaldatava õigusnormi reguleerimisalasse („*Ley n° 26887 General de Sociedades*“);
- **Colombia**, riik, kus i) piiriüleseks ühinemiseks vajaliku konkreetse menetluse puudumine, ii) vajadus asutada filiaal Colombias, millele järgnevad loa väljastamise erimenetlused, ja iii) õiguslikud ja regulatiivsed takistused teatavate tegevuste puhul paljudes majandussektorites muudavad aruande koostanud õigusbüroo arvates piiriülese ühinemise neis sektorites võimatuks.

Peale selle, nagu Colombiat käsitlevas aruandes selgitatud, takistavad mõnes analüüsitud riigis teatavates majandussektorites esinevad välisinvesteeringutega seotud regulatiivsed takistused piiriülesest ühinemist, sest kui selline ühinemine toimuks, viiks igas riigis tegevusi läbi otseselt mitteresident, mis tekitaks vastuolusid, mis oleksid neis riikides täiesti seadusevastased või suures osas piiratud. Muudest analüüsitud riikidest on Ladina-Ameerika riikidele, eelkõige **Colombiale** omane olukord, kus kõik välismaiste äriühingute investeeringud on paljudes majandussektorites keelatud. **Brasiilias** valitseb samalaadne täielik keeld. **Tšilis** kehtivad märkimisväärsed keelud ja piirangud, mis mõjutavad muu hulgas telekommunikatsiooni-sektorit, kontsessiooniomanikke ning elektrienergia-, tervishoiu- ja energiasektorit. **Ecuadoris** kehtivad asjaomased piirangud finants- ja kindlustussektori suhtes. **Venezuelas** mõjutavad piirangud eelkõige telekommunikatsioonisektorit ning **Mehhikos** ja isegi **Ameerika Ühendriikides** kehtivad teatavad piirangud seoses riikliku julgeoleku ja finantssektoriga.

Maksuaspektid

Lisaks eksisteerivad enamikus analüüsitud riikides piiriülese ühinemise puhul asjaomased maksualased takistused. Kui piiriülene ühinemine oleks võimalik (*quod non*), siis enamikus analüüsitud riikides maksustatakse realiseerimata kapitali kasvutulu koheselt sihtäriühingu ja/või aktsionäri tasandil ning samuti kohaldataks kaudseid makse, nagu mis tahes muu lõpetatud ülemineku puhul. Lisatud aruannetes on seda olukorda üksikasjalikult kirjeldatud järgmiste riikide puhul:

- **Argentinas** ei luba tulumaksuseadus piiriülesest ühinemist käsitleda maksuvaba saneerimisena ja seda on konkreetselt kinnitanud ka Argentina riiklik maksuamet mitmes otsuses; see tähendab, et sihtäriühing (ja selle aktsionärid olenevata Hispaania ja Argentina vahelise topeltmaksustamise lepingu sätetest) peab maksma tulumaksu realiseerimata kapitali kasvutulult ning samuti kaudseid makse, millega Argentinas tehinguid maksustatakse: käibemaks, *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*, *Impuesto de Sellos* (tempelmaks) jne;
- **Austraalias** maksustatakse Austraalia maksudega kõikide liitumistehingute puhul nii oma varad ja kohustused üle andev äriühing (tegevuse lõpetanud äriühing) ja ka selle aktsionärid;
- **Brasiilias** maksustatakse selliste tehingute puhul nii sihtäriühing kui ka selle aktsionärid üleandmistele suhtes kohaldatava üldise maksustamiskorra kohaselt kõikide asjakohaste Brasiilia maksudega. Seaduse nr 9249/95 artiklis 21 ette nähtud erikorda kohaldatakse ainult Brasiilia äriühingute ühinemiste suhtes;
- **Kanadas** nõutakse ainsa piiriülesele ühinemisele sarnase tehingu puhul sihtäriühingu likvideerimist ning seetõttu maksustatakse see kõikide kohaldatavate Kanada maksudega;
- **Tšilis** maksustatakse piiriülesest ühinemisest ühinemiste suhtes kohaldatavate üldiste maksueeskirjade alusel. Tulumaksuseaduse kohaselt maksustatakse kogu tegevuse lõpetanud äriühingu kasum 35 %-lise määraga ning selle äriühingu aktsionärid peavad maksma 17 % või 35 % realiseeritud kasumilt, tingimusel et nende vara väärtus maksustamise mõttes suurenes. Tšili maksuamet uurib eelnevalt ka sihtäriühingu likvideerimist; see on järjekordne takistus, mis heidutab ja võib olulisel määral pikendada selliste tehingute läbiviimist;
- **Colombias** ei maksustata tegevuse lõpetanud äriühingut ühegi ühinemistehingu puhul tulumaksuga (*Estatuto Tributario*, artikli 14 lõige 1) ega käibemaksuga (*Estatuto Tributario*, artikli 428 lõige 2). Pidades silmas aktsionäride maksustamist käsitlevate õigusnormide puudumist on riiklike maksude ja tollimaksude direktoraat siiski sätestanud (6. juuli 2009. aasta otsusega nr 053516), et aktsionärid saavad maksustatavat kapitali kasvutulu siis, kui aktsiate, sularaha või mis tahes muu saadava vara turuväärtus on kõrgem kui ühinemise tulemusel saadud aktsiate soetusmaksumus;
- **Ameerika Ühendriikides** kohaldatakse USA äriühingute ja selle USA aktsionäride suhtes teatavat kahjuliku mõju USA föderaalset tulumaksu kohustust, nagu on üksikasjalikult kirjeldatud USA-d käsitlevas aruandes ja mis võib tuleneda USA äriühingu ühinemisest välismaise äriühinguga, kusjuures välismaise äriühingu jääb alles. USA maksuameti mure tõttu, et USA äriühingud viivad oma tegevuse USA föderaalset tulumaksukohustuse vähendamiseks välismaale, jäetakse sageli USA äriühingu ühinemisel välismaise äriühinguga kohaldamata eeskirjad, mis annavad maksuvabastuse kahe USA äriühingu ühinemisel. Kuigi piiriüleseks ühinemiseks võivad olla head ärilised põhjused, on USA äriühingute aktsionärid sageli selliste ühinemiste vastu karistava USA maksukorra tõttu, mida võidakse ühinemisel kohaldada;

— **Marokos** maksustatakse piiriülese ühinemise tegevuse lõpetanud äriühingut ja selle aktsionäre kõikide Marokos kohaldatavate maksudega, sest üldise maksuseadustiku (*Code Général des Impôts*) artiklis 162 ette nähtud erikorda kohaldatakse seadustiku kohaselt ainult nende Maroko äriühingute suhtes, kes on tulumaksukohustuslased. Lisaks on sarnaselt Tšiili Maroko äriühingu tegevuse lõpetamisel vaja enne teha audit ning see kujutab endast kõnealusele ühinemisele takistust, mis võib märkimisväärselt pikendada selle läbiviimist;

— **Mehhikos** maksustatakse Mehhiko äriühingu ühinemisel välismaise äriühinguga ühinev äriühing Mehhiko tulumaksuga (nagu allpool selgitatakse, tuleb asjaomasel juhul samuti arvesse võtta Mehhiko ja Hispaania vahelise topeltmaksustamise lepingu sõnastust) ja muude maksudega, mida kohaldatakse kõikide kaupade või õiguste üleandmise suhtes: kindlamääraline ettevõtlusmaks (*Impuesto Empresarial a Tasa Única*), käibemaks, kohalikud maksud vara üleandmisel jne. Föderalse maksuseadustiku artikli 14-B lubab kohaldada maksualase neutraalsuse korda ainult Mehhiko residentidest äriühingute ühinemisel.

Sihtäriühingu aktsionäride kohta sätestatakse tulumaksuseaduse artiklites 1 ja 179, et ka mitteresidendid peavad maksma ühineva äriühingu poolt ühinemise tulemusel soetatud varalt seda maksu;

— kui **Peruus** oleks võimalik piiriülene ühinemine läbi viia, käsitatakse seda maksustatava müügina ning mis tahes saadav kasu maksustatakse tegevuse lõpetanud äriühingus 30 %-lise määraga. Aktsionärid peaksid likvideerimisel tasuma maksu saadava kasumi sellelt osalt, mis ületab aktsia nimiväärtuse ja lisakapitali eest makstava riskipremia summa. Lisaks maksustatakse ühinemine kaudsete maksudega (peamiselt üldise müügitulust), mis on 19 % üleandmisest. Sellise korra kehtivust on konkreetselt kinnitanud ka Peruu maksuamet oma 28. septembri 2005. aasta siduvas aruandes nr 229-2005-SUNAT/2B0000;

— lõpetuseks, kui **Venezuelas** oleks ärilisest vaatenurgast võimalik ühinemine läbi viia, siis Venezuela õigusbüroo aruandest tulenevalt maksustatakse Venezuela maksudega sihtäriühing ja selle aktsionärid.

Samuti tuleb märkida, et ükski Hispaania poolt allkirjastatud topeltmaksustamise leping ei sisalda konkreetseid täiendavaid eeliseid piiriüleseks ühinemiseks võrreldes teiste riikide topeltmaksustamise lepingutega, mis põhinevad OECD mudelkonventsioonil.

Lisaks allpool Hispaania ja Argentina ja Mehhiko vahel allkirjastatud topeltmaksustamist käsitlevate lepingute kohta esitatud täiendavatele selgitustele tuleb lisada, et mõnes lepingus nähakse siiski ette võimalus maksustada riigi residentist äriühingus märkimisväärse osaluse üleandmine selle päritoluriigis (käesoleva analüüsi tegemise eesmärgil hõlmab see ka üleandmist, mille tingis aktsiate amortisatsioon ühinemise käigus).

Selles osas on Hispaania kaldunud kõrvale OECD üldisest lähenemisviisist ühe lepinguosalise riigi residentide poolt teise lepinguosalise riigi äriühingu aktsiate ja osakute müügi korral saadava kapitali kasvutulu maksustamisel (olenemata sellest, kas müük toimub ühinemise raames). OECD üldise lähenemisviisi kohaselt antakse see maksustamisõigus ainult omandi üleandja riigi (asjaomasel juhul Hispaania) pädevusse. Kuid vastavalt Hispaania reservatsioonidele, mis on esitatud OECD mudelkonventsiooni artiklit 13 käsitlevates märkustes (punkt 45), ja kooskõlas sõlmitud kahepoolsete lepingutega nähakse lepingutes üldiselt ette jagatud maksustamine Hispaania ja selle riigi vahel, mille resident on äriühing, kelle aktsiad müüakse (asjaomasel juhul ühinemise käigus aktsiate amortiseerimise tulemusel), ning seda juhul, kui osalus on märkimisväärne (siin analüüsitud riikidest kehtib see Argentina, Austraalia, Tšiili, India, Hiina, Ameerika Ühendriikide ja Marokoga sõlmitud lepingute puhul).

Sellest olenemata tõlgendatakse neist riikidest kahe riigiga sõlmitud lepingute vastavaid protokolle (nimelt Mehhiko ja Argentinaga allkirjastatud lepingute protokolle) nii, ⁽¹⁾ et kui üleandmine toimub sama grupi äriühingute vahelise piiriülese ühinemise raames, siis on lubatud kohaldada kapitali kasvutulu suhtes maksude edasilükkamise kava päritoluriigis.

Hispaania ja Argentina vahel allkirjastatud topeltmaksustamise lepingu protokolli konkreetset sätet tõlgendab selle riigi õigusbüroo kooskõlas kehtiva doktriiniga järgmiselt: see säte ei võimalda kohaldada Argentina maksude edasilükkamise kava Hispaania ja Argentina äriühingu piiriülese ühinemise suhtes.

⁽¹⁾ See tõlgendus on küsitava väärtusega, sest neis sätetes osutatakse pigem ühinemistele, mis hõlmavad ühe lepinguosalise riigi residentideks olevaid äriühinguid, kes omavad vara teises lepinguosalises riigis ning mida sätete puudumisel maksustatakse selles riigis, samas kui maksude maksmine selles riigis, mille resident äriühing on, lükatakse maksude edasilükkamise korra kohaselt edasi.

Samuti peab selle riigi õigusbüroo väga kaheldavaks Hispaania ja Mehhiko vahel allkirjastatud topeltmaksustamise lepingu protokolli sätte tõlgendust, mille kohaselt seda sätet kohaldatakse Hispaania ja Mehhiko äriühingu piiriülese ühinemise suhtes ning kui see oleks vastuvõetav (mis on ebatõenäoline), võiks selle asjaoluga mõnel juhul kaasneda isegi maksukulu, mis on suurem edasilükatavast maksust, sest edasilükatavalt maksult tuleks tasuda n-ö külmutatud makse olenemata tegeliku majandusliku tulu olemasolust (ja isegi juhul, kui üleandmisega kaasneks kindel kahju).

Igal juhul tuleb meeles pidada, et eespool nimetatud topeltmaksustamise lepingute protokollid ei mõjuta igas riigis nende tehingute suhtes kohaldatavaid kaudseid makse.

Lõpetuseks, tõendamaks asjaolu, et eespool nimetatud maksu-, õiguslikud ja *de facto* takistused tõesti eksisteerivad, tuleks märkida, et üldiselt ei ole analüüsitud riikides piiriüleseid ühinemisi toimunud, nagu on kirjeldatud ka neid riike käsitlevates aruannetes.

Tellimishinnad aastal 2011 (ilma käibemaksuta, sisaldavad tavalise saatmise kulusid)

<i>Euroopa Liidu Teataja</i> L- ja C-seeria väljaanne ainult paberkandjal	ELi 22 ametlikus keeles	1 100 eurot aastas
<i>Euroopa Liidu Teataja</i> L- ja C-seeria paberkandjal + DVD-l aastane väljaanne	ELi 22 ametlikus keeles	1 200 eurot aastas
<i>Euroopa Liidu Teataja</i> L-seeria väljaanne ainult paberkandjal	ELi 22 ametlikus keeles	770 eurot aastas
<i>Euroopa Liidu Teataja</i> L- ja C-seeria igakuiselt ja kumulatiivselt DVD-l	ELi 22 ametlikus keeles	400 eurot aastas
<i>Euroopa Liidu Teataja</i> lisa (S-seeria – avalikud hanked ja pakkumismenetlused) kord nädalas DVD-l	mitmekeelne: ELi 23 ametlikus keeles	300 eurot aastas
<i>Euroopa Liidu Teataja</i> C-seeria – värbamiskonkursid	konkursside keeled	50 eurot aastas

Euroopa Liidu Teatajat saab tellida Euroopa Liidu 22 ametlikus keeles. Teataja on jaotatud L-seeriaks (õigusaktid) ja C-seeriaks (teave ja teatised).

Iga keeleversioon tuleb tellida eraldi.

Vastavalt nõukogu määrusele (EÜ) nr 920/2005, mis avaldati ELTs L 156 18. juunil 2005 ja milles sätestatakse, et Euroopa Liidu institutsioonid ei ole ajutiselt kohustatud koostama ja avaldama kõiki õigusakte iiri keeles, müüakse ELT iirikeelseid väljaandeid eraldi.

Euroopa Liidu Teataja lisa (S-seeria – avalikud hanked ja pakkumismenetlused) tellimus sisaldab kõiki 23 keeleversiooni ühel mitmekeelsel DVD-l.

Soovi korral saab koos *Euroopa Liidu Teataja* tellimusega mitmesuguseid *Euroopa Liidu Teataja* kaasandeid. Kaasannete ilmumisest teavitatakse tellijaid teadaande vahendusel, mis avaldatakse *Euroopa Liidu Teatajas*.

Müük ja tellimused

Erinevate tasuliste perioodikaväljaannete tellimusi, k.a *Euroopa Liidu Teataja* tellimust, saab vormistada meie edasimüüjate kaudu. Edasimüüjate nimekiri on kättesaadav järgmisel veebilehel:

http://publications.europa.eu/others/agents/index_et.htm

EUR-Lexi (<http://eur-lex.europa.eu>) kaudu pakutakse otsest ja tasuta juurdepääsu Euroopa Liidu õigusaktidele. Nimetatud veebilehel saab tutvuda *Euroopa Liidu Teatajaga* ning ka lepingute, õigusaktide, kohtupraktika ja ettevalmistatavate õigusaktidega.

Lisateavet Euroopa Liidu kohta saab veebilehelt <http://europa.eu>



Euroopa Liidu Väljaannete Talitus
2985 Luxembourg
LUXEMBURG

ET