



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

18. juuli 2013\*

Riigiabi — ELTL artiklid 107 ja 108 — „Valikulisuse” tingimus — Määrus (EÜ) nr 659/1999 — Artikli 1 punkti b alapunkt i — Olemasolev abi — Siseriiklikud õigusnormid ettevõtte tulumaksu valdkonnas — Tekkinud kahjumi mahaarvamisele kuulumine — Mahaarvamisele mittekuulumine omaniku vahetumise korral — Erandite lubamine — Maksuhalduri kaalutusõigus

Kohtuasjas C-6/12,

mille ese on Korkein hallinto-oikeuse (Soome) 30. detsembri 2011. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. jaanuaril 2012, menetluses

**P Oy**

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz, kohtunikud A. Rosas, E. Juhász (ettekandja), D. Šváby ja C. Vajda,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 22. novembri 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— P Oy, esindaja: *asianajaja* O. A. Haapaniemi,

— Soome valitsus, esindajad: J. Heliskoski ja S. Hartikainen,

— Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,

— Euroopa Komisjon, esindajad: I. Koskinen, R. Lyal ja T. Maxian Rusche,

olles 7. veebruari 2013. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab liidu õiguse asjassepuutuvate sätete tõlgendamist riigiabi valdkonnas.

\* Kohtumenetluse keel: soome.

- 2 Taotlus on esitatud P Oy (edaspidi „P”) ja ettevõtte tulumaksu valdkonnas pädevate siseriiklike ametiasutuste vahelises kohtuvaidluses selle üle, et asutused ei lubanud P-l maha arvata maksuaastal saadud kahjumit, kuigi see on kohaldatava siseriikliku õigusaktiga üldjuhul ette nähtud, ega seda kahjumit järgnevatele maksuaastatele edasi kanda.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigus*

- 3 Nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määrus (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad [ELTL artikli 108] kohaldamiseks (EÜT L 83, lk 1; ELT eriväljaanne 08/01, lk 339), artikkel 1 „Mõisted” sätestab:

„Käesolevas määruses kasutatakse järgmisi mõisteid:

[...]

b) olemasolev abi:

- i) ilma et see piiraks [Austria Vabariigi, Soome Vabariigi ja Rootsi Kuningriigi ühinemistingimusi ja Euroopa Liidu asutamislepingute muudatusi käsitleva akti (EÜT 1994, C 241, lk 21, ja EÜT 1995, L 1, lk 1 (edaspidi „ühinemisakt”)] artikleid 144 ja 172, igasugune abi, mis enne asutamislepingu jõustumist oli olemas vastavates liikmesriikides, see tähendab abikavad ja individuaalne abi, mis kehtisid enne ja mida kohaldatakse ka pärast asutamislepingu jõustumist;

[...]”

### *Soome õigus*

- 4 30. detsembri 1992. aasta tulumaksuseaduse nr 1535/1992 (Tuloverolaki, edaspidi „TVL”) § 117 „Kahjum ja selle mahaarvamine” näeb ette:

„Kinnitatud kahjum arvatakse järgmiste maksuaastate kasumist maha vastavalt käesoleva osa sätetele.

Kahjumid arvatakse maha nende tekkimise järjekorras.”

- 5 Seaduse § 119 „Ettevõtlusest või põllumajandusest tekkinud kahjum” sätestab:

„Ettevõtlusest või põllumajandusest maksuaastal tekkinud kahjum arvatakse maha kümne järgneva maksuaasta ettevõtlusest või põllumajandusest tekkinud kasumist vastavalt tulu tekkimisele.

Ettevõtluskahjum on ettevõtlustulu maksustamise seaduse (laki elinkeinotulon verottamisesta) kohaselt arvatatud kahjumisumma, [...]”

- 6 Tulumaksuseaduse § 122 „Omaniku vahetumise mõju kahjumi mahaarvamisele” esimese lõigu kohaselt ei kuulu äriühingu kahjum mahaarvamisele, kui kahjumliku maksuaasta jooksul või pärast seda on muul viisil kui pärimise teel või testamendi alusel üle poole aktsiate või osade omanik muutunud või on vahetunud üle poole äriühingu liikmetest.

- 7 TVL § 122 kolmas lõik sätestab, et erandina esimesest lõigust võib maksuamet erandlikel põhjustel, kui see on äriühingu tegevuse jätkumise seisukohalt vajalik, anda taotluse alusel loa kahjumi mahaarvamiseks.
- 8 TVL § 122 kolmanda lõigu sätete selgitamiseks ja haldustava ühtlustamiseks avaldas Soome maksuamet 14. veebruaril 1996 juhendi nr 634/348/96, mille asjassepuutuvad juhised on järgmised:

„2. Erandina loa andmise menetlus

#### 2.1 Loa tingimused

TVL § 122 kohaselt võib [äriühing], kui see on tema tegevuse jätkumise seisukohalt vajalik, taotluse alusel saada loa kinnitatud kahjumi mahaarvamiseks.

Erandlikeks põhjusteks võib muu hulgas pidada:

- põlvkonnvahetusega seotud võõrandamist;
- ettevõtte müüki töötajatele;
- uue ettevõtte ostu, mis ei ole tegevust veel alustanud;
- kontserniseseid omanikumuutusi;
- saneerimiskavaga seotud omanikumuutusi;
- erilisi tagajärgi tööhõive osas ja
- börsiettevõtete omanikumuutusi.

##### 2.1.1.

#### Erandlikud põhjused

TVL § 122 sätete eesmärk on takistada kahjumlike äriühingute kaubaks muutumist. Kui ettevõtte omanikuvahetusel nimetatud tunnused puuduvad, võib anda kahjumi mahaarvamise loa.

[...]

#### 2.1.2 Tegevuse jätkumine

Kahjumi mahaarvamise loa võib anda siis, kui kahjumi mahaarvamine on [äriühingu] tegevuse jätkamiseks vajalik. Vääramatuks tingimuseks võib pidada seda, et pärast omaniku vahetumist [äriühing] jätkab oma tegevust. Kui [äriühing] on tegelikult tegevuse lõpetanud ja selle väärtus põhineb sisuliselt kinnitatud kahjumil, ei ole erandina loa andmiseks põhjust.”

- 9 Soome maksuameti poolt 17. veebruaril 1999 avaldatud ringkirjas nr 2/1999 on erandliku põhjusena mainitud ka tegevuse laiendamist ettevõtte väljaostu teel.

#### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

- 10 Euroopa Kohtule esitatud kohtutoimikust nähtub, et 1998. aastal asutatud äriühing P esitas 3. septembril 2008 pädevale maksuhaldurile taotluse lubada tal TVL § 122 kolmanda lõigu alusel maha arvata maksuaastatel 1998–2004 tekkinud kahjum 2004. aasta augustis toimunud omaniku

vahetumisest hoolimata. Ettevõtja majandustegevus jätkus selle ja ka hilisemate omaniku vahetumiste järel. Pädev maksuhaldur jättis 24. oktoobril 2008 taotluse rahuldamata põhjendusel, et P ei olnud esitanud erandlikke põhjusi, millest tulenevalt loa andmine oleks olnud põhjendatud omaniku vahetumistest hoolimata.

- 11 Helsingin hallinto-oikeus (Helsingi halduskohus) jättis 2. detsembri 2009. aasta otsusega P kaebuse rahuldamata samadel põhjendustel, millele tugines pädev maksuhaldur. P kaebas kohtuotsuse edasi Korkein hallinto-oikeusele, kellel tekkis küsimus, kas liidu õigusnormid riigiabi valdkonnas ja eeskätt valikulisuse kriteerium, kui seda tõlgendada antud juhul maksuhalduri kaalutusõiguse seisukohalt, takistab sellise otsuse vastuvõtmist, mis lubab äriühingu kahjumi maha arvata omaniku vahetumisest hoolimata, arvestades, et sellest meetmest ei ole nõuetekohaselt teatatud Euroopa Komisjonile kooskõlas ELTL artikli 108 lõikega 3.
- 12 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul tuleb meetme valikulisuse hindamiseks kontrollida, kas antud õigusliku korralduse raames annab võetud meede teatud ettevõtjatele eelise võrreldes teistega, kes on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. Võrdlusbaasi määratlus on erilise tähtsusega maksumeetmete korral, sest soodustuse olemasolu saab tuvastada üksnes võrdluses nn tavalise maksustamisega.
- 13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus toob esile, et on olemas kaks võimalust võrdlusbaasi määratlemiseks. Esimene võimalus on võtta võrdlemisel aluseks TVL § 117 ja 119 üldreegel, mis lubab kahjumit edasi kanda. Sellest reeglist lähtudes ei asetaks omaniku vahetumise oludes erandina antud luba loa saanud äriühingut soodsamasse olukorda, kui näeb ette üldreegel. Teine võimalus on võtta võrdlemisel aluseks TVL § 122 esimene lõik, mis ei luba pärast omaniku vahetumist kahjumit maha arvata. Selles võrdlusraamistikus annab TVL § 122 kolmandas lõigus sätestatud erand maksuhaldurile kaalutusõiguse, mis võib loa saanud ettevõtja asetada soodsamasse olukorda võrreldes ettevõtjaga, kellele loamenetluses mahaarvamise õigust ei ole antud.
- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib ühtlasi, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võivad riiklikud meetmed, millega kehtestatakse ettevõtjate erinev kohtlemine ja mis on seega *a priori* valikulised meetmed, olla põhjendatud, kui erinev kohtlemine tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, mille hulka meetmed kuuluvad. Seoses sellega juhib ta tähelepanu, et põhikohtuasjas arutusel olevate õigusaktidega kehtestatud maksusüsteemi eesmärk on vältida ettevõtjate kahjumi muutumist kauplemise või kuritarvituste esemeks. See oht ilmneb eriti mittetegutsevate ettevõtete puhul, kus on tekkinud kahjum ja mida teised ettevõtjad võiksid püüda erinevate võtetega omandada, et neid kahjumeid oma kasumitest maha arvata. Sellist kaalutusõigust, nagu maksuhalduril antud juhul on, võib analüüsida kogu maksusüsteemi raames, mille eesmärk on lubada kahjum alati maha arvata, kui ei ole tuvastatud kuritarvituse ohtu.
- 15 Neil asjaoludel otsustas Korkein hallinto-oikeus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
  - „1. Kas seoses [TVL] § 122 kolmandas lõigus sätestatu taolise loamenetlusega tuleb ELTL artikli 107 lõikes 1 sätestatud valikulisuse tingimust tõlgendada nii, et ELTL viidatud säte välistab omaniku vahetumise korral kahjumi mahaarvamiseõiguse andmise, kui ELTL artikli 108 lõike 3 viimases lauses mainitud menetlust ei ole järgitud?
  2. Kas valikulisuse tingimust tõlgendades tuleb eelkõige võrdlusrühma määratlemisel arvesse võtta [TVL] §-s 117 ja §-s 119 väljendatud üldreeglit, mille kohaselt on ettevõtjal kahjumi mahaarvamiseõigus, või tuleb lähtuda osaniku vahetumisele kohaldatavatest sätetest?
  3. Kui ELTL artiklis 107 sätestatud valikulisuse tingimus loetakse *a priori* täidetuks, siis kas [TVL] § 122 kolmandas lõigus sätestatu taolist süsteemi õigustab see, et tegemist on maksusüsteemi olemusele omase mehhanismiga, mis on vältimatu näiteks maksustamise vältimise tõkestamiseks?

4. Millist tähtsust omab võimaliku õigustuse ning maksusüsteemi olemusele omase mehhanismi olemasolu hindamise seisukohalt ametivõimude kaalutusõigus? Kas maksusüsteemi olemusele omase mehhanismi puhul eeldatakse, et õiguse kohaldajal puudub igasugune kaalutusõigus ja et erandi kohaldamise tingimused on õigusnormidega täpselt määratletud?”

## Eelotsuse küsimuste analüüs

### *Teine ja neljas küsimus*

- 16 Teise ja neljanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos ja esimeses järjekorras, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, kas sellised maksusätted nagu TVL § 122 esimene ja kolmas lõik vastavad valikulisuse tingimusele, mis on ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses mõiste „riigiabi” osa, ning kui vastus on jaatav, kas siis on selle paragrahvi kolmandas lõigus sätestatud erand põhjendatud tulenevalt asjaolust, et see on maksusüsteemi olemusele omane. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib ühtlasi Euroopa Kohtu selgitust, millist tähtsust võib nende sätete kohaldamisel omada pädevate ametiasutuste kaalutusõiguse ulatus.
- 17 Sissejuhatuseks olgu meenutatud, et ELTL artikli 107 lõige 1 keelab põhimõtteliselt abi, mis „soodusta[b] teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist”, st valikulise abi.
- 18 Sellest tuleneb, et iga meede, millega riiklikud ametiasutused annavad teatud ettevõtjatele maksusoodustuse, mis ei too küll kaasa riiklike ressursside üleandmist, kuid asetab soodustuse saajad soodsamasse majanduslikku olukorda kui teised maksumaksjad, on riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seevastu soodustused, mis tulenevad üldkohaldatavast meetmest, mis ettevõtjate vahel vahet ei tee, ei kujuta endast riigiabi ELTL artikli 107 tähenduses (15. novembri 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-106/09 P ja C-107/09 P: komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, EKL 2011, lk I-11113, punktid 72 ja 73 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 19 Euroopa Kohtu praktika kohaselt eeldab meetme „valikuliseks” liigitamine esiteks selle kindlakstegemist, missugune on asjaomases liikmesriigis üldkohaldatav või „tavapärane” maksustamiskord, ja selle eelnevat uurimist. Teiseks tuleb selle üldkohaldatava või „tavapärase” maksustamiskorra alusel hinnata ja tuvastada, et kõnealuse maksumeetmega antavat soodustust kohaldatakse valikuliselt, tõendades, et meede on üldkohaldatava korra erand, kuna see eristab ettevõtjaid, kes asjassepuutuva liikmesriigi maksusüsteemi enda eesmärgi arvestades on sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras (vt 8. septembri 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-78/08-C-80/08: Paint Graphos jt, EKL 2011, lk I-7611, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 20 Selles osas tuleb tõdeda, et niisugune liigitamine eeldab mitte ainult asjassepuutuvate õigusnormide sisu tundmist, vaid ka nende ulatuse analüüsi haldustava ja kohtupraktika põhjal ning arvestades andmeid nende õigusnormide isikulise kohaldamisala ulatuse kohta.
- 21 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole kogu seda teavet edastanud, leiab Euroopa Kohus, et ta ei saa liigitamise küsimuses seisukohta anda.
- 22 Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei vasta meede valikulisuse tingimusele, kui see annab küll soodustatud isikule eelise, kuid on põhjendatud selle süsteemi olemuse või üldise ülesehitusega, millesse see kuulub (8. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-143/99: Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, EKL 2001, lk I-8365, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika). Seega võib üldise maksusüsteemi kohaldamisest tehtav erand olla põhjendatud juhul, kui asjaomane liikmesriik suudab tõendada, et meede tuleneb otseselt selle liikmesriigi maksusüsteemi aluspõhimõtetest või suunistest (vt eespool viidatud kohtuotsus Paint Graphos jt, punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 23 Seoses sellega olgu märgitud, et loasüsteemi kehtimine iseenesest ei välista sellist põhjendust.
- 24 Nimelt võib põhjendus tulla kõne alla, juhul kui pädeva ametiasutuse kaalutusõigus on loamenetluse raames piiratud nende tingimuste kontrollimisega, mis on kehtestatud kindlakstehtava maksueesmärgi teenimiseks, ning kriteeriumid, mida see asutus kohaldab, on maksusüsteemi olemusele omased.
- 25 Pädeva ametiasutuse volituste küsimuses on Euroopa Kohtu praktikas tuvastatud, et kui asutuse kaalutusõigus lubab tal vabalt otsustada, kellele soodustus anda, või kindlaks määrata meetme rakendamise tingimused, ei saa seda pidada üldiseks meetmeks (vt selle kohta 29. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-256/97: DM Transport, EKL 1999, lk I-3913, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 26 Sellise loasüsteemi kohaldamist, mis võimaldab kahjumi järgnevatele maksuaastatele edasi kanda, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ei saa seega pidada põhimõtteliselt valikuliseks, kui pädevatel ametiasutustel on loataotluse lahendamise üle otsustades kõigest selline kaalutusõigus, mis on piiritletud objektiivsete kriteeriumidega, mis ei ole asjassepuutuvate õigusnormidega kehtestatud maksusüsteemile võõrad, näiteks eesmärk vältida kahjumitega kauplemist.
- 27 Seevastu juhul, kui pädevatel ametiasutustel on ulatuslik kaalutusõigus otsustamiseks, kellele soodustus anda, ja kindlaks määrata meetme rakendamise tingimused kriteeriumide alusel, mis on maksusüsteemile võõrad, näiteks tööhõive säilitamine, tuleb kaalutusõiguse kasutamist pidada „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist” soodustavaks võrreldes teistega, kes on taotletava eesmärgi suhtes sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, punkt 75).
- 28 Ent selles osas nähtub eelotsusetaotlusest, et Soome maksuamet on välja andnud juhendi, mida on mainitud käesoleva kohtuotsuse punktis 8 ja mis loetleb kahjumi mahaarvamise keelust erandit tegeva loa andmise „erandlike põhjuste” hulgas erilisi tagajärgi tööhõive osas.
- 29 Seoses sellega tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohus on leidnud, et regionaalarengu või sotsiaalse ühtekuuluvuse poliitika rakendamine iseenesest ei tähenda, et selle poliitika raames võetud meetet saaks pidada põhjendatuks siseriikliku maksusüsteemi olemuse ja ülesehitusega (vt selle kohta 6. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-88/03: Portugal vs. komisjon, EKL 2006, lk I-7115, punkt 82).
- 30 Kuigi eelotsusetaotlusest nähtub selles osas, et eespool nimetatud juhend ei ole õiguslikult siduv, tuleb esile tuua, et kui pädev ametiasutus saaks selliste maksusüsteemile võõraste kriteeriumide alusel nagu tööhõive säilitamine otsustada, millised äriühingud tohivad kahjumi maha arvata, tuleks niisuguse kaalutusõiguse kasutamist pidada „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist” soodustavaks võrreldes teistega, kes on taotletava eesmärgi suhtes sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.
- 31 Euroopa Kohtul ei ole aga piisavalt teavet, et hinnata, kas põhikohtuasjas arutusel olevate maksusätete võimalik valikulisus on põhjendatud.
- 32 Neil asjaoludel tuleb teisele ja neljandale küsimusele vastata, et sellised maksusätted, nagu on arutusel põhikohtuasjas, võivad vastata valikulisuse tingimusele, mis on ETL artikli 107 lõike 1 tähenduses mõiste „riigiabi” tunnus, kui peaks tuvastatama, et võrdlusalus, st „tavapärane” süsteem seisneb kahjumi mahaarvamise keelus TVL § 122 esimeses lõigus sätestatud omaniku vahetumise juhtudel ning sama paragrahvi kolmandas lõigus ette nähtud loasüsteem on selle suhtes erand. Sätted võivad olla põhjendatud selle süsteemi olemuse või üldise ülesehitusega, mille osaks need on, ent niisugune põhjendus välistab, et pädeval siseriiklikul ametiasutusel võiks kahjumi mahaarvamise keelust erandit tegeva loa andmisel olla kaalutusõigus, mis lubab loa andmise otsuseid vabalt põhistada maksusüsteemile võõrastele kriteeriumidele tuginedes. Sellegipoolest ei ole Euroopa Kohtul piisavalt teavet nende liigituste kohta lõpliku seisukoha andmiseks.

- 33 Ühtlasi olgu meenutatud, et valikulisus on kõigest üks siseturuga kokkusobimatu riigiabi tunnuseid. Kuna vastav teave puudub, siis ei analüüsi Euroopa Kohus ka muude tunnustega seotud küsimusi.

*Esimene küsimus*

- 34 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas ELTL artikli 108 lõikes 3 sätestatud abikavade rakendamise keeld takistab TVL § 122 esimese ja kolmanda lõigu maksusätete kohaldamist.
- 35 Seoses järelevalve teostamisega selle üle, kas liikmesriigid peavad kinni neile ELTL artiklitega 107 ja 108 pandud kohustustest, on tarvis meelde tuletada viimasena nimetatud artikli sätete ülesehitust, samuti pädevust ja vastutust, mis on nende sätetega antud ühelt poolt komisjonile ja teiselt poolt liikmesriikidele.
- 36 ELTL artikkel 108 kehtestab erineva menetluse sõltuvalt sellest, kas tegemist on olemasoleva või uue abiga. Kui ELTL artikli 108 lõike 3 alusel tuleb uuest abist komisjoni eelnevalt teavitada ja seda ei tohi rakendada enne, kui nimetatud menetluses on tehtud lõplik otsus, siis olemasolevat abi võib vastavalt ELTL artikli 108 lõikele 1 kehtivas korras anda seni, kuni komisjon ei ole seda tunnistanud ühisturuga kokkusobimatuks (29. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-262/11: Kremikovtzi, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 37 Komisjonil ja liikmesriikide kohtutel on järelevalvesüsteemi raames erinev vastutus ja pädevus (9. augusti 1994. aasta otsus kohtuasjas C-44/93 Namur-Les assurances du crédit, EKL 1994, lk I-3829, punkt 14).
- 38 Liikmesriigi kohtud võivad menetleda kohtuasju, milles neil tuleb tõlgendada ja kohaldada ELTL artikli 107 lõikes 1 sätestatud abi mõistet, eelkõige kindlaks teha, kas ELTL artikli 108 lõikes 3 sätestatud eelkontrolli menetlusest mööda minnes võetud riikliku meetme puhul oleks nimetatud menetlust pidanud kohaldama või mitte. Seevastu ei ole nad pädevad otsustama, kas riigiabi on ühisturuga kokkusobiv (18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-119/05: Lucchini, EKL 2007, lk I-6199, punktid 50 ja 51 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 39 Kui komisjon peab – isegi juhul, kui liikmesriik ei järginud ELTL artikli 108 lõike 3 viimases lauses sisalduvat abimeetmete rakendamise keeldu – kontrollima, kas kavandatav abi on siseturuga kokkusobiv, siis liikmesriigi kohtud sellises olukorras üksnes tagavad kuni komisjoni lõpliku otsuse tegemiseni õigussubjektide õiguste säilimise juhuks, kui riigivõim on keeldu eiranud (vt selle kohta 12. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-199/06: CELF ja ministre de la Culture et de la Communication, EKL 2008, lk I-469, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 40 Olemasoleva abi osas olgu meenutatud, et ELTL artikli 108 lõige 1 annab komisjonile õiguse koostöös liikmesriikidega seda pidevalt kontrollida. Kontrolli tulemusena võib komisjon teha liikmesriigile ettepaneku võtta sobivaid meetmeid, mis on vajalikud siseturu järkjärguliseks arenguks või toimimiseks, ning olenevalt asjaoludest otsustada abi lõpetamise või muutmise, kui see tema hinnangul on siseturuga kokkusobimatu.
- 41 Olemasolevat abi tuleb pidada seaduslikuks seni, kuni komisjon ei ole tuvastanud selle kokkusobimatust ühisturuga (18. novembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-322/09 P: NDSHT vs. komisjon, EKL 2010, lk I-11911, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika). Sellistel asjaoludel ei anna ELTL artikli 108 lõige 3 niisiis liikmesriigi kohtutele õigust olemasoleva abi rakendamine keelata.

- 42 Määruse nr 659/1999 artikli 1 punkti b alapunkti i kohaselt on „olemasolev abi”, ilma et see piiraks ühinemisakti artikleid 144 ja 172, igasugune abi, mis enne asutamislepingu jõustumist oli olemas vastavates liikmesriikides, see tähendab abikavad ja individuaalne abi, mis kehtisid enne ja mida kohaldatakse ka pärast asutamislepingu jõustumist.
- 43 Euroopa Kohtule esitatud kohtutoimiku andmetel ja nagu väitsid nii Soome valitsus kui ka komisjon, olid TVL § 122 esimese ja kolmanda lõigu sätted kehtestatud enne 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3) jõustumist 1. jaanuaril 1994, ning neid kohaldati jätkuvalt ka pärast seda kuupäeva. Soome Vabariik ühines Euroopa Liiduga 1. jaanuaril 1995.
- 44 Lisaks, nagu juhtis tähelepanu komisjon, ei kuulu ühinemisakti artiklites 144 ja 172 ette nähtud tingimused, muu hulgas määruse nr 659/1999 artikli 1 punkti b alapunkt i mõiste „olemasolev abi” määramist puudutavas osas kohaldamisele, ei oma käesolevas kohtuasjas tähtsust.
- 45 Olgu meenutatud, et abikava rakendamise korra muutmine võib teatud tingimustel kaasa tuua abikava liigitamise uueks abiks.
- 46 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas põhikohtuasjas arutusel oleva kava rakendamise korda on muudetud.
- 47 Kui peaks selguma, et võimalike muudatuste tulemusena on kava ulatust laiendatud, võib osutada vajalikuks tuvastada, et tegemist on uue abiga, mistõttu kuulub kohaldamisele ELTL artikli 108 lõikes 3 sätestatud teavitamismenetlus.
- 48 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et ELTL artikli 108 lõige 3 ei takista selliste maksusätete nagu TVL § 122 esimene ja kolmas lõik, juhul kui need tuleks liigitada „riigiabiks”, jätkuvat kohaldamist sätteid kehtestanud liikmesriigis, kuna tegemist on „olemasoleva” abiga, piiramata seejuures nimetatud ELTL artikli 108 lõikega 3 komisjonile antud pädevust.

## Kohtukulud

- 49 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

- Sellised maksusätted, nagu on arutusel põhikohtuasjas, võivad vastata valikulisuse tingimusele, mis on ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses mõiste „riigiabi” tunnus, kui peaks tuvastatama, et võrdlusalus, st „tavapärase” süsteem seisneb kahjumi mahaarvamise keelus 30. detsembri 1992. aasta tulumaksuseaduse nr 1535/1992 (Tuloverolaki) § 122 esimeses lõigus sätestatud omaniku vahetumise juhtudel ning sama paragrahvi kolmandas lõigus ette nähtud loasüsteem on selle suhtes erand. Sätted võivad olla põhjendatud selle süsteemi olemuse või üldise ülesehitusega, mille osaks need on, ent niisugune põhjendus välistab, et pädeval siseriiklikul ametiasutusel võiks kahjumi mahaarvamise keelust erandit tegeva loa andmisel olla kaalutusõigus, mis lubab loa andmise otsuseid vabalt põhistada maksusüsteemile võõrastele kriteeriumidele tuginedes. Sellegipoolest ei ole Euroopa Kohtul piisavalt teavet nende liigituste kohta lõpliku seisukoha andmiseks.**



2. **ELTL artikli 108 lõige 3 ei takista selliste maksusätete nagu seaduse nr 1535/1992 § 122 esimene ja kolmas lõik, juhul kui need tuleks liigitada „riigiabiks”, jätkuvat kohaldamist sätteid kehtestanud liikmesriigis, kuna tegemist on „olemasoleva” abiga, piiramata seejuures nimetatud ELTL artikli 108 lõikega 3 Euroopa Komisjonile antud pädevust.**

Allkirjad