

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

15. september 2022(*)

Eelotsusetaotlus – Riigiabi – Abikavad, mida rakendas Gibraltari valitsus seoses äriühingu tulumaksuga – Otsus (EL) 2019/700 – Passiivse intressitulu ja litsentsitasudest saadud tulu maksustamata jätmine – Euroopa Komisjoni otsus, millega abikava tunnistatakse ebaseaduslikuks ja siseturuga kokkusobimatuks – Tagasinõudmise kohustus – Ulatus – Riigisisene säte, mille suhtes komisjon ei ole vaidlusaluse riigiabi uurimismenetluses uurimist läbi viinud – Välisriigis tasutud maksu mahaarvamine topeltmaksustamise vältimise eesmärgil

Kohtuasjas C-705/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Income Tax Tribunal of Gibraltari (Gibraltari tulumaksukohus) 16. detsembri 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. detsembril 2020, menetluses

Fossil (Gibraltar) Ltd

versus

Commissioner of Income Tax,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president A. Prechal, kohtunikud J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (ettekandja) ja M. L. Arastey Sahún,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Fossil (Gibraltar) Ltd, esindajad: D. Feetham, *KC*, *solicitor* M. Levy ja *barrister* R. Pennington-Benton,

– Commissioner of Income Tax, esindajad: M. Llamas, *KC*, *avocat* M. Petite, *barristers* T. Rocca ja Y. Sanguinetti,

– Euroopa Komisjon, esindajad: L. Flynn, P. Némethy ja B. Stromsky,

olles 10. märtsi 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb komisjoni 19. detsembri 2018. aasta otsuse (EL) 2019/700 riigiabi SA.34914 (2013/C) kohta, mida Ühendkuningriik on rakendanud seoses äriühingu tulumaksu korraga Gibraltaril (ELT 2019, L 119, lk 151), tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Fossil (Gibraltar) Ltd ja Commissioner of Income Tax (Gibraltari tulumaksuamet) vahelises kohtuvaidluses otsuse 2019/700 artiklis 1 ette nähtud riigiabi tagasinõudmise kohustuse täitmise üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Määrus (EL) 2015/1589

3 Nõukogu 13. juuli 2015. aasta määruse (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad [ELTL] artikli 108 kohaldamiseks (ELT 2015, L 248, lk 9), põhjenduses 25 on märgitud:

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

4 Määruse artiklis 16 „Abi tagastamine“ on sätestatud:

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

[...]

3. Ilma et see piiraks Euroopa Liidu Kohtu poolt vastavalt [ELTL] artiklile 278 tehtud korralduste kohaldamist, toimub tagastamine viivitamata ja vastavalt kõnealuse liikmesriigi siseriiklikus õiguses kehtivale korrale, tingimusel et see võimaldab komisjoni otsuse kohest ja tõhusat täitmist. Sel eesmärgil ja juhuks, kui toimub siseriikliku kohtu menetlus, peavad kõnealused liikmesriigid võtma kõik vajalikud ja nende vastavas õigussüsteemis kättesaadavad meetmed, sealhulgas ajutised meetmed, ilma et see piiraks liidu õiguse kohaldamist.“

Otsus 2019/700

5 Komisjon algatas 16. oktoobril 2013 ametliku uurimismenetluse, et kontrollida, kas passiivse intressitulu ja litsentsitasudest saadud tulu maksustamata jätmine, mis on ette nähtud 2010. aasta tulumaksuseaduses (Income Tax Act 2010), mis on Gibraltari äriühingu tulumaksu käsitlev seadus (edaspidi „2010. aasta tulumaksuseadus“), annab valikuliselt soodustusi teatud ettevõtjatele, mis on vastuolus liidu riigiabi eeskirjadega.

6 Komisjon teatas 1. oktoobril 2014 Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriigile oma otsusest laiendada ELTL artikli 108 lõikes 2 sätestatud menetlust, et see hõlmaks ka Gibraltari maksualaste eelotsuste tegemist ja täpsemalt 165 maksualase eelotsuse vastuvõtmist.

7 Komisjon võttis 19. detsembril 2018 vastu otsuse 2019/700. Sisuliselt tuvastas komisjon

esiteks, et passiivse intressitulu ja litsentsitasudest saadud tulu „maksuvabastust“, mida kohaldati Gibraltaril 2010. aasta tulumaksuseaduse alusel aastatel 2011–2013, on rakendatud ebaseaduslikult ja see kujutab endast siseturuga kokkusobimatut riigiabi kava, ning teiseks, et maksustamislahenduse näol, mida Gibraltaril valitsus maksualaste eelotsuste alusel võimaldas viiele Gibraltaril äriühingule, kellel on osalus Madalmaade usaldusühingutes (*Commanditaire Vennootschappen*), mis said tulu litsentsitasudest ja passiivset intressitulu, on tegemist individuaalse riigiabi meetmega, mida rakendati ebaseaduslikult ja mis on siseturuga kokkusobimatu.

8 Selle otsuse artiklis 1 on sätestatud:

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

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

9 Otsuse artikkel 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Individuaalne riigiabi, mida Gibraltaril valitsus andis maksualaste eelotsuste alusel [...] viiele Gibraltaril äriühingule, kellel on osalus Madalmaade usaldusühingutes (*Commanditaire Vennootschappen*), mis said tulu litsentsitasudest ja passiivset intressitulu, on ebaseaduslik riigiabi, mille võimaldamisel Ühendkuningriik rikkus [ELTL] artikli 108 lõiget 3 ja mis on [ELTL] artikli 107 lõike 1 tähenduses siseturuga kokkusobimatu.“

10 Otsuse 2019/700 artikli 5 lõike 1 kohaselt on Ühendkuningriik kohustatud tagasi nõudma kogu selle otsuse artiklis 1 osutatud abikavade alusel antud kokkusobimatu abi.

11 Otsuse 2019/700 artikli 7 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kahe kuu jooksul pärast käesoleva otsuse teatavakstegemist esitab Ühendkuningriik komisjonile järgmise teabe:

[...]

b) loetelu abisaajatest, kes on saanud abi artiklis 1 osutatud abikavade alusel, koos järgmise teabega iga sellise abisaaja ja iga asjakohase maksustamisaasta kohta:

– teenitud kasum (näidates eraldi litsentsitasudest ja passiivsest intressitulust tuleneva kasumi), maksustatav tulu, kohaldatav tulumaksu määr, makstud tulumaksu summa ja saamata jäänud tulumaksu summa;

– saadud abi kogusumma;

[...]

d) igalt abisaajalt tagasi nõutav kogusumma (põhisumma ja tagasinõudmisega seotud intress) (kõigi maksustamisaastate kohta, mille eest abi tagasi nõutakse);

[...]

f) dokumendid, mis kinnitavad, et abisaajatele on antud korraldus abi tagasi maksta.“

12 Otsuse 2019/700 10. jagu „Abi tagasinõudmine“ sisaldab juhiseid individuaalse abi summade kohta, mille liikmesriigi ametiasutused peavad abisaajatelt tagasi nõudma. Täpsemalt on põhjendused 223, 224 ja 226 sõnastatud järgmiselt:

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

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

[...]

(226) Konkreetset maksustamisaastal saamata jäänud maksu summa tuleks arvutada järgmiselt:

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

Liikmesriigi õigus

Gibraltar Constitution Order 2006

13 Gibraltari valitsemissüsteem on reguleeritud 2006. aasta seadluses Gibraltari põhiseaduse kohta (Gibraltar Constitution Order 2006), mis jõustus 1. jaanuaril 2007.

14 Selle seadluse artikli 47 lõige 3 näeb ette:

„Ilma et see piiraks Ühendkuningriigi vastutust liidu õiguse täitmise eest Gibraltaril, ei lakka valdkonnad, mis käesoleva konstitutsiooni kohaselt kuuluvad Gibraltari valitsuse ministrite vastutusalasse, seda olemast ka siis, kui need kerkivad üles liidu kontekstis.“

2010. aasta tulumaksuseadus

15 2010. aasta tulumaksuseadus jõustus 1. jaanuaril 2011 ja asendas varasema 1952. aasta tulumaksuseaduse (Income Tax Act 1952), mis reguleeris Gibraltari äriühingu tulumaksu. 2010. aasta tulumaksuseadus kehtestas üldise äriühingu tulumaksu määra 10%, mida kohaldatakse kõigi Gibraltari ettevõtjate suhtes, välja arvatud kommunaalettevõtted,

telekommunikatsiooniteenuste osutajad ning turgu valitsevat seisundit omavad ja kuritarvitavad äriühingud, kellele kehtestati tulumaksu erimäär 20%.

16 2010. aasta tulumaksuseaduse alusel on maksukohustus äriühingutel, mille tavapärane asukoht on Gibraltaril, ja äriühingutel, mille tavapärane asukoht seal ei ole, kuid mis tegelevad seal äritegevusega filiaali või esinduse kaudu.

17 2010. aasta tulumaksuseadusega on kehtestatud territoriaalne maksustamissüsteem, mis tähendab, et kasumit või tulu maksustatakse ainult siis, kui see on saadud või teenitud Gibraltaril. Vastavalt 2010. aasta tulumaksuseaduse artiklile 74 viitab väljend „saadud või teenitud“ kohale, kus toimub kasumit või tulu andev tegevus ja mis määratakse harilikult kindlaks juhtumipõhiselt. Samuti tuleneb sellest sättest, et tegevust, mille elluviimiseks on Gibraltaril õigusaktide kohaselt nõutav tegevusluba ja mida reguleeritakse Gibraltaril õigusaktidega, viiakse ellu Gibraltaril.

18 2010. aasta tulumaksuseaduse algse redaktsiooni (jõustus 1. jaanuaril 2011) kohaselt ei olnud passiivne intressitulu ja litsentsitasudest saadud tulu maksustatav, olenemata tulu allikast ja territoriaalsuse põhimõtte kohaldamisest. Pärast 2010. aasta tulumaksuseaduse muutmist 2013. aastal, mis jõustus 1. juulil 2013, on kõigi äriühingutevaheliste laenude intress maksustatav üldise määraga 10%, kui saadud või saadaoleva intressi summa ületab allikaks oleva äriühingu kohta 100 000 naelsterlingit (GBP) aastas. Ühtlasi on 2010. aasta tulumaksuseaduse 2013. aasta selliste muudatuste tulemusena, mis jõustusid 1. jaanuaril 2014, sama 10% määraga maksustatavad ka kõik litsentsitasudest saadud tulud, mille Gibraltaril registreeritud ettevõtja on saanud või peab saama.

19 2010. aasta tulumaksuseaduse artikli 37 „Maksu vähendamine seoses välisriigis tasutud maksuga“ lõikes 1 on ette nähtud:

„Kui lõigetest 2 ja 8 ei tulene teisiti, on igal isikul, kes on maksnud käesoleva seaduse alusel tasumisele kuuluvat maksu kasumilt või kapitali kasvutulult, mis on saadud Gibraltaril või mõnes muus riigis, territooriumil või jurisdiktsioonis asuvast allikast, või kes on kohustatud seda maksu tasuma, ja kes on [tulumaksu]ametile rahuldavalt tõendanud, et ta on samalt kasumilt või tulult kas maksu mahaarvamiseks või muul viisil tasunud tulumaksu teises riigis, territooriumil või jurisdiktsioonis, kus ta on kohustatud seda maksu tasuma, õigus käesoleva seaduse alusel tasumisele kuuluvat maksu, mille ta on sellelt kasumilt või tulult tasunud või peab tasuma, maha arvata summas, mis vastab väiksemale kahest järgmisest summast:

- a) käesoleva seaduse alusel selle kasumi või kapitali kasvutulu pealt tasumisele kuuluv maks või
- b) tulumaks nimetatud tulult teises riigis, territooriumil või jurisdiktsioonis.“

20 2010. aasta tulumaksuseaduse artikli 37 lõikes 8 on sätestatud:

„Käesolevat artiklit kohaldatakse üksnes maksu suhtes, mis on tasutud riigis, kust lõikes 1 nimetatud kasum või kapitali kasvutulu on saadud või kus asuvad selle aluseks olevast äritegevusest saadud tulu allikad.“

21 Otsuse 2019/700 rakendamiseks muudeti 2010. aasta tulumaksuseadust 2019. aasta tulumaksu (muutmise) määrusega (Income Tax (Amendment) Regulations 2019), et oleks võimalik tagasiulatuvalt maksustada 1. jaanuarist 2011 kuni 31. detsembrini 2013 litsentsitasudelt saadud tulu.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 22 Gibraltaril asuv äriühing Fossil (Gibraltar) on Ameerika Ühendriikides asuva äriühingu Fossil Group Inc., mis tegutseb moekaupade disaini ja tootmise valdkonnas, 100protsendiline tütarettevõtja. Fossil (Gibraltar) saab intellektuaalomandilt litsentsitasusid, mis tulenevad mitme Fossil Groupile kuuluva kaubamärgi ja disainilahenduse ülemaailmsest kasutamisest.
- 23 Fossil (Gibraltar), kes ei ole käesoleva kohtuotsuse punktis 6 nimetatud 165 maksualase eelotsuse loetelus, sai tulu intellektuaalomandi litsentsitasudest, mida 2010. aasta tulumaksuseaduse alusel ei maksustatud. Seevastu deklareeris ta kogu saadud tulu Ameerika Ühendriikide maksuhaldurile, kus sellelt tulult tasuti maks määraga 35%.
- 24 Commissioner of Income Tax, mis on Gibraltaril tulult ja kasumilt maksu kogumise eest vastutav asutus, saatis 19. veebruaril 2019 komisjonile abisaajate nimekirja, kuhu oli kantud ka Fossil (Gibraltar), ja edastas talle Fossililt (Gibraltar) tagasinõutava abisumma arvutuse.
- 25 Commissioner of Income Tax tegi 8. aprilli 2019. aasta kirjas komisjonile ettepaneku Fossililt (Gibraltar) tagasinõutava abi summat korrigeerida. Väljapakutud korrigeerimine võttis arvesse täiendavat maksu, mille Fossil Group oli Ameerika Ühendriikides tasunud välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate Ameerika õigusnormide kohaldamise tulemusena.
- 26 Komisjoni konkurentsi peadirektoraat leidis 13. mai ja 6. juuni 2019. aasta kirjades, et korrigeerimisest tuleb keelduda.
- 27 Konkurentsi peadirektoraat täpsustas 26. märtsi 2020. aasta kirjas, et tasumisele kuuluva maksu kindlaksmääramisel ei saa Commissioner of Income Tax arvesse võtta maksu, mis on tasutud Fossili (Gibraltar) intellektuaalomandi litsentsitasudelt Ameerika Ühendriikides.
- 28 Konkurentsi peadirektoraadi hinnangul ei ole otsuse 2019/700 põhjenduses 226 kirjeldatud abi tagasinõudmiseks tasumisele kuuluva maksu arvutamise meetodi eesmärk lubada maha arvata maksu, mis on tasutud Ameerika Ühendriikides välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate Ameerika õigusnormide kohaldamise tulemusena. Nimelt vastab nendes õigusnormides ette nähtud maks oma maksuloogikale, nimelt pettusevastasele võitlusele, mistõttu see ei mõjuta otsuse 2019/700 aluseks olevat arutluskäiku ega Fossililt (Gibraltar) tagasinõutava abi arvutamise meetodit. Komisjoni talitused täpsustasid muu hulgas, et komisjoni teatise ebaseadusliku ja siseturuga kokkusobimatu riigiabi tagasinõudmise kohta (ELT 2019, C 247, lk 1) punkt 102, mis võimaldab liikmesriigil tagasinõutava abi summa arvutamisel arvesse võtta asjaolu, kas ebaseadusliku abi saaja on saadud abisummalt maksu tasunud või mitte, ei olnud põhikohtuasjas kohaldatav, kuna Fossil (Gibraltar) ei olnud selliseid makse tasunud.
- 29 Pärast seda, kui komisjon lükkas tagasi Commissioner of Income Tax arvutused Fossililt (Gibraltar) tagasinõutava abisumma suuruse kohta, saatis viimane 31. oktoobril 2020 Fossilile (Gibraltar) uued tagasinõudmiskorraldused.
- 30 Fossil (Gibraltar) esitas 4. detsembril 2020 nende tagasinõudmiskorralduste peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.
- 31 Selles kohtus leiab Commissioner of Income Tax, et ta peab järgima konkurentsi peadirektoraadi seisukohta. Ta arvab, et kuigi konkurentsi peadirektoraat ei ole uurinud 2010. aasta tulumaksuseaduse artiklis 37 ette nähtud maksusoodustust kui sellist, muudab peadirektoraadi seisukoht selle sätte kohaldamise võimatuks.
- 32 Fossil (Gibraltar) väidab omalt poolt, et kuigi tulumaksu käsitlevad riigisisised õigusnormid,

millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 21, lubavad nüüd intellektuaalomandi litsentsitasudelt aastatel 2011–2013 saadud tulu tagasiulatuvalt maksustada, on Commissioner of Income Taxil riigisisese õiguse alusel ja kooskõlas määruse 2015/1589 artikli 16 lõikega 3 jätkuvalt õigus anda selle tulu maksustamisel kõiki maksusoodustusi, mida kohaldatakse 2010. aasta tulumaksuseaduse alusel. Ta märgib sellega seoses, et otsuses 2019/700 ei ole võetud seisukohta 2010. aasta tulumaksuseaduse artikli 37 kohaldamise või selle artikli kooskõla kohta liidu õigusega. Fossili (Gibraltar) sõnul ajab Commissioner of Income Tax segi otsuses 2019/700 ette nähtud abi tagasinõudmiseks tasumisele kuuluva maksu arvutamise ja maksusoodustused, mida Gibraltaril ametiasutused võivad tagasinõutava brutosumma suhtes 2010. aasta tulumaksuseaduse alusel kohaldada.

33 Neil asjaoludel otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas see, kui Commissioner of Income Tax annaks 2010. aasta tulumaksuseaduse alusel [Fossilile (Gibraltar)] litsentsitasudest saadud tuluga seoses Ameerika Ühendriikides makstud maksult maksusoodustuse, oleks otsusega 2019/700 vastuolus või takistab viimati nimetatud otsus niisuguse meetme võtmist muul viisil?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

34 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas otsust 2019/700 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi ametiasutused, kes vastutavad ebaseadusliku ja siseturuga kokkusobimatu abi abisaajalt tagasinõudmise eest, kohaldavad riigisisest õigusnormi, mis näeb ette mehhanismi, mille kohaselt saab maksud, mille abisaaja on tasunud välismaal, maha arvata maksust, mida ta peab tasuma Gibraltaril.

35 Alustuseks tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnastatud küsimus, millele Euroopa Kohtul palutakse vastata, põhineb eeldusel, et põhikohtuasjas on kohaldatav 2010. aasta tulumaksuseaduse artikkel 37, mis näeb ette kolmandas riigis tasutud maksu mahaarvamise mehhanismi topeltmaksustamise vältimiseks.

36 On tõsi, et Commissioner of Income Tax ja komisjon väitsid, et tingimused, mis on nõutavad 2010. aasta tulumaksuseaduse artikli 37 alusel mahaarvamise mehhanismi kohaldamiseks, ei näi olevat põhikohtuasjas täidetud. Selle kohta esitatud kaalutlused seavad siiski kahtluse alla hinnangu riigisisese õiguse kohta, mille esitas eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes järeldas, et 2010. aasta tulumaksuseaduse artikli 37 kohaldamise tingimused on põhikohtuasjas täidetud.

37 Riigisisese õiguse sellise hinnangu põhjendatust peab aga kontrollima üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohus, mitte Euroopa Kohus. ELTL artikliga 267 on nimelt kehtestatud otsene koostöö Euroopa Kohtu ja liikmesriikide kohtute vahel. Selles menetluses, mis põhineb liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel eristamisel, kuulub igasuguse faktiliste asjaolude hindamise pädevus liikmesriigi kohtule, kellel tuleb konkreetse kohtuasja erisusi arvestades hinnata nii eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust, samas kui Euroopa Kohus on pädev otsustama üksnes liidu õigusnormide tõlgenduse või kehtivuse üle, lähtudes talle liikmesriigi kohtu poolt esitatud asjaoludest (16. juuni 2015. aasta kohtuotsus Gauweiler jt, C-62/14, EU:C:2015:400, punkt 15, ja 20. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Repubblika, C-7896/19, EU:C:2021:311, punkt 28).

38 Käesoleval juhul ja lähtudes eeldusest, et 2010. aasta tulumaksuseaduse artikkel 37 on põhikohtuasjas kohaldatav, tuleb kindlaks teha, kas Fossiliit (Gibraltar) tagasinõudmisele kuuluva abisumma vähendamine selle sätte alusel võib seada ohtu otsuses 2019/700 sisalduva tagasinõudmiskorralduse tegeliku täitmise.

39 Sellega seoses tuleb märkida, et ebaseadusliku abi kõrvaldamine selle tagasinõudmise teel on abi ebaseaduslikkuse tuvastamise loogiline tagajärg. Järelikult on liikmesriik, kes on ebaseadusliku abi tagastamiseks kohustava otsuse adressaat, ETL artikli 288 alusel kohustatud võtma kõik vajalikud meetmed, et tagada selle otsuse täitmine. Ta peab võlgnetavad summad tegelikult tagasi saama, et kõrvaldada konkurentsimoonutus, mille on põhjustanud ebaseadusliku abiga antud konkurentsieelis (24. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania, C?529/09, EU:C:2013:31, punktid 90 ja 91 ning seal viidatud kohtupraktika). Abi tagastamisega kaotab abisaaja eelise, mis tal oma konkurentide ees turul oli, ja abi andmisele eelnenud olukord on taastatud (15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Unicredito Italiano, C?148/04, EU:C:2005:774, punkt 113).

40 Määruse 2015/1589 artikli 16 lõike 3 alusel peab komisjoni otsuses ebaseaduslikuks ja siseturuga kokkusobimatuks tunnistatud abi tagastamine, nagu on ette nähtud ka selle määruse põhjenduses 25, toimuma viivitamata ja vastavalt kõnealuse liikmesriigi riigisiseses õiguses kehtivale korrale, tingimusel et see võimaldab nimetatud otsuse kohest ja tõhusat täitmist, kusjuures selline tingimus peegeldab Euroopa Kohtu praktikas kinnistunud tõhususe põhimõtte nõudeid (vt analoogia alusel 24. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania, C?529/09, EU:C:2013:31, punkt 92 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Tagasinõutava abisumma arvutamisel peab liikmesriigi kohus arvesse võtma kõiki talle teatavaks tehtud olulisi asjaolusid. Ei saa välistada, et kõiki neid asjaolusid arvestades saab liikmesriigi kohus abisumma arvutuste tulemuseks väiksema summa kui see, mis tuleneb eraldi võetuna komisjoni otsusest, millega antakse siseturuga kokkusobimatuks tunnistatud abi tagasinõudmise korraldus, või isegi nulliga võrduva summa (vt selle kohta 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Mediaset, C?69/13, EU:C:2014:71, punktid 36 ja 37).

42 Nii on Euroopa Kohus täpsustanud, et endise olukorra taastamine tähendab võimaluste piires tagasipöördumist olukorra juurde, mis oleks valitsenud siis, kui asjaomaseid tehinguid oleks tehtud vaidlusaluse abimeetme andmiseta (vt selle kohta 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Unicredito Italiano, C?148/04, EU:C:2005:774, punkt 117).

43 Kuigi tagastamisele kuuluvaid summasid ei saa kindlaks määrata hüpoteetiliste tehingute põhjal, mida ettevõtjad oleksid võinud teha, kui nad ei oleks otsustanud tehingu kasuks, millega kaasnes abi, võivad abikava alusel abi saajad tagasinõudmise etapis tugineda riigisiseses õiguses ette nähtud mahaarvamistele ja vähendamistele, kui konkreetsetel sooritatud tehinguid arvestades ilmneb, et neil oli tegelikult õigus neid saada. Endise olukorra taastamine tähendab nimelt seda, et sel etapil, mil riigisisese ametiasutused abi tagasi nõuavad, võetakse arvesse üksnes seda maksualast kohtlemist, mis võib teatud juhtudel olla soodsam kui üldine kohtlemine ja mida ebaseadusliku abi puudumisel ja liidu õigusega kooskõlas olevate riigisiseste eeskirjade alusel oleks rakendatud tegelikult sooritatud tehingu puhul (vt selle kohta 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Unicredito Italiano, C?148/04, EU:C:2005:774, punktid 114–119).

44 Pärast seda täpsustust tuleb esiteks küsimuses, kas 2010. aasta tulumaksuseaduse artikli 37 alusel taotletav soodustus on vastuolus otsuse 2019/700 kui sellisega, märkida, et selle otsusega tunnistab komisjon ebaseaduslikuks ja siseturuga kokkusobimatuks ühelt poolt kava, mida kohaldati passiivse intressitulu ja intellektuaalomandi litsentsitasudest saadud tulu maksustamata jätmise vormis, ning teiselt poolt individuaalsed abimeetmed, mis seisnesid viies

maksualases eelotsuses nende 165 otsuse hulgast, mida on nimetatud komisjoni 1. oktoobri 2014. aasta otsuses, millega laiendatakse ELTL artikli 108 lõike 2 kohast ametlikku uurimismenetlust ja millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 6.

45 Mis puudutab meetmeid, mis on võetud passiivsest intressitulust ja intellektuaalomandi litsentsitasudest saadud tulu maksustamata jätmise vormis, mis on põhikohtuasjas ainsana vaidlustatud, siis nähtub otsusest 2019/700, et need meetmed on kvalifitseeritud ELTL artikli 107 lõikega 1 keelatud riigiabiks eelkõige põhjusel, et nendega anti valikuline eelis.

46 Eelkõige võeti arvesse asjaolu, et selline maksustamata jätmine on vastuolus üldpõhimõttega, mille kohaselt kogutakse äriühingu tulumaksu kõikidelt maksukohustuslastelt, kes saavad tulu, mis on tekkinud Gibraltaril või pärineb sealt. Komisjoni sõnul „peaksid passiivne intressitulu ja litsentsitasudest saadud tulu [...] üldjuhul olema maksustatavad“ (otsuse 2019/700 põhjendus 82). Ent sellise maksu vähendamine, mida ettevõtjad muidu oleksid pidanud tasuma, kujutab endast *a priori* valikulist eelist (selle otsuse põhjendus 83), kuna see on soodus peamiselt rahvusvahelistele kontsernidele (nimetatud otsuse põhjendused 103 ja 104). Sama otsuse põhjenduses 107 märkis komisjon, et maksustamata jätmise korral ei pea paika topeltmaksustamise vältimise argument, „kuna (välismaisel) maksval äriühingul on üldjuhul lubatud intressid või litsentsitasud maksustamisel maha arvata“.

47 Neist põhjendustest nähtub, et otsus 2019/700 puudutab üksnes tõdemust, et teatud liiki tulu, antud juhul passiivsest intressitulust ja intellektuaalomandi litsentsitasudest saadud tulu, ei maksustata Gibraltaril äriühingu tulumaksuga.

48 Kuigi otsusega 2019/700 on liikmesriigi pädevatele asutustele pandud kohustus nõuda sisse maks, mis oleks tulnud koguda passiivse intressitulu ja intellektuaalomandi litsentsitasudest saadud tulu maksuvabastuse puudumise korral (otsuse põhjendus 223), ei käsitleta selles seevastu võimalust tugineda Gibraltaril õigusaktides ette nähtud mahaarvamistele ja soodustustele, mida oleks saanud kohaldada tasumisele kuuluva maksu arvutamisel. Nimetatud otsusega, eelkõige põhjendusega 226, ei ole seega vastuolus, kui kooskõlas käesoleva kohtuotsuse punktis 43 osundatud kohtupraktikas käsitletud põhimõttega tuginetakse sellisele mehhanismile, nagu on sätestatud 2010. aasta tulumaksuseaduse artiklis 37. Seega ei seata selle otsusega kahtluse alla ka Gibraltaril maksuhalduri võimalust arvata intellektuaalomandi litsentsitasudelt välismaal tasutud maksud seda mehhanismi kohaldades maha sellelt tulult Gibraltaril tasumisele kuuluvast maksust.

49 Mis puutub seisukohtadesse, mida on väljendatud komisjoni poolt riigisisestele ametiasutustele saadetud kirjades selle kirjavahetuse raames, mille eesmärk on tagada otsuse 2019/700 viivitamatu ja tõhus täitmine, nagu neid on mainitud käesoleva kohtuotsuse punktides 26–28 ja mis ei kuulu õigusaktide hulka, mida võib vastu võtta määruse 2015/1589 alusel, siis ei saa need viia selle otsuse sisu täiendamise või muutmiseni ja tuleb asuda seisukohale, et neil ei ole vähimatki siduvat jõudu (vt selle kohta 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Mediaset, C?69/13, EU:C:2014:71, punktid 24–28).

50 Teiseks tuleb analüüsida, kas abi tagasinõudmise etapis 2010. aasta tulumaksuseaduse artikli 37 alusel lubatud maksu ümberarvutuse arvessevõtmine seaks ohtu otsuse 2019/700 tõhususe, kuna selle arvessevõtmise tulemusel asetatakse Fossil (Gibraltar) soodsamasse olukorda kui see, mis oleks valitsenud siis, kui kõnealuseid tehinguid oleks tehtud ilma põhikohtuasjas vaidlusaluste abimeetmete kohaldamiseta.

51 Sellega seoses peab asjaomane liikmesriik, nagu on sätestatud määruse 2015/1589 põhjenduses 25, „võtma komisjoni otsuse[, millega nõutakse ühisturuga kokkusobimatu abi tagastamist,] mõjususe tagamiseks kõik vajalikud meetmed“.

52 Nimelt, nagu on osutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 39, peab asjaomane liikmesriik võlgnetavad summad tegelikult tagasi saama, et kõrvaldada konkurentsimoonutus, mille on põhjustanud ebaseadusliku abiga tagatud konkurentsieelis. Kuigi selline nõue paratamatult eeldab, et liikmesriik ei saa komisjoni otsuse kohaldamisalast kõrvale hoida tasakaalustavate meetmete vastuvõtmisega, mille eesmärk on jätta selle otsuse tagajärjed käiguta, ei takista see vaidlusaluse abi saajatel tugineda tagasinõudmise etapis riigisisiseses õiguses ette nähtud mahaarvamisele ja soodustustele, kui konkreetsetelt tehtud tehinguid arvestades on ilmne, et neil oli tegelikult õigus neid soodustusi tehingute tegemise ajal saada.

53 Eelkõige ei sea see nõue *a priori* ohtu sellise mehhanismi rakendamist, nagu on ette nähtud 2010. aasta tulumaksuseaduse artiklis 37, mis võimaldab sama tulu topeltmaksustamise vältimiseks maksu vähendada, arvestades maksu, mille juriidiline või füüsiline isik on tasunud selles riigis või territooriumil, kus tulu on saadud või kust see pärineb.

54 Kolmandaks ja viimaseks tuleb analüüsida, kas otsus 2019/700, mis kvalifitseerib passiivse intressitulu ja intellektuaalomandi litsentsitasudest saadud tulu maksustamata jätmise kava riigiabiks eelkõige seetõttu, et see kaldub kõrvale territoriaalsuse põhimõttest, mis on ette nähtud Gibraltar maksuseadustes, tähendab ühtlasi seda, et 2010. aasta tulumaksuseaduse artiklit 37, millele Fossil (Gibraltar) põhikohtuasjas tugineb, tuleb sellisena samastada riigiabi kavaga ja järelikult pidada keelatud riigiabiks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

55 Seega juhul, kui Fossil (Gibraltar) võis kõnealuste tehingute tegemise ajal tõepoolest nõuda 2010. aasta tulumaksuseaduse artikli 37 kohaldamist – mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, tuleb analüüsida, kas intellektuaalomandi litsentsitasudelt välismaal tasutud maksu mahaarvamine, mis on selles sättes ette nähtud, võib kujutada endast keelatud riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

56 Sellega seoses tuleb rõhutada, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kuigi Euroopa Kohus ei ole ELTL artikli 267 alusel algatatud menetluses pädev otsustama, kas riigisisised õigusnormid on liidu õigusega kooskõlas, ega tõlgendama riigisiseseid seadusi ja haldusakte, on Euroopa Kohus siiski pädev andma eelotsusetaotluse esitanud kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamise juhised, mis võimaldavad viimasel tema menetluses oleva kohtuasja lahendada. Riigiabi valdkonnas võib Euroopa Kohus anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tõlgendusjuhiseid, mis võimaldavad viimasel kindlaks teha, kas riigisisest meetet saab kvalifitseerida riigiabiks liidu õiguse tähenduses (8. septembri 2011. aasta kohtuotsus *Paint Graphos* jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punktid 34 ja 35 ning seal viidatud kohtupraktika).

57 Tuleb aga korrata, et riigisisese meetme kvalifitseerimine „riigiabiks“ ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses eeldab, et kõik allpool nimetatud tingimused on täidetud. Esiteks peab olema tegemist sekkumisega riigi poolt või riigi ressurssidest. Teiseks peab sekkumine olema niisugune, et see võib kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab sekkumine andma soodustatud isikule valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi (6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus *World Duty Free Group* ja *Hispaania vs. komisjon*, C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

58 Mis puutub täpsemalt maksusoodustust andvatesse riigisisestesse meetmetesse, siis tuleb esile tuua, et sedalaadi meede, mis ei too küll kaasa riigi ressursside üleandmist, kuid mis asetab soodustuse saajad soodsamasse olukorda kui teised maksumaksjad, võib anda soodustuse

saajatele valikulise eelise ning kujutab endast seega „riigiabi“ ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Riigiabiks loetakse seejuures eelkõige sekkumist, mis vähendab ettevõtja eelarvel tavaliselt lasuvaid kulusid ja mis seetõttu ei seisne küll toetuses selle sõna kitsamas tähenduses, kuid sarnaneb toetusega nii oma olemuse kui ka tagajärgede poolest. Seevastu maksusoodustus, mis tuleneb üldmeetmest, mida kohaldatakse vahet tegemata kõikide ettevõtjate suhtes, ei kujuta endast riigiabi selle sätte tähenduses (16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

59 Samas, väljaspool valdkondi, milles liidu maksuõigus on ühtlustatud, kuulub iga maksu iseloomulike tunnuste kindlaksmääramine liikmesriikide kaalutusõiguse alla, ning järgides oma maksuautonoomiat, tuleb neil seda pädevust igal juhul teostada liidu õigust järgides. See kehtib eelkõige maksustatava väärtuse ja maksustatava sündmuse kindlaksmääramise kohta (16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 38).

60 Kuid nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 59 sisuliselt märkis, on otsus selle kohta, missuguseid välisriigi makse saab riigisisest maksukohustusest maha arvata ja millistel tingimustel on mahaarvamine võimalik, üldine otsus, mis kuulub liikmesriikide kaalutusõiguse alla maksu iseloomulike tunnuste kindlaksmääramisel.

61 Selline meede, nagu on ette nähtud 2010. aasta tulumaksuseaduse artiklis 37, mille eesmärk on vältida topeltmaksustamist, nähes ette mehhanismi, mille kohaselt arvatakse maksukohustuslase poolt välismaal tasutud maks maha Gibraltaril tasumisele kuuluvast maksust, kuulub põhimõtteliselt liikmesriikide maksuautonoomia valdkonda ja seda ei saa pidada keelatud riigiabiks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, välja arvatud juhul, kui on tõendatud, et see põhineb diskrimineerivatel parameetritel. Selles kontekstis on oluline märkida, et selle valdkonna liidu õiguse eesmärk on üksnes kaotada valikulised eelised, mida teatud ettevõtjad võivad saada, kahjustades teisi ettevõtjaid, kes on sarnases olukorras (16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 41).

62 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et otsust 2019/700 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui liikmesriigi ametiasutused, kes vastutavad ebaseadusliku ja siseturuga kokkusobimatu abi abisaajalt tagasinõudmise eest, kohaldavad riigisisest õigusnormi, mis näeb ette mehhanismi, mille kohaselt saab maksud, mille abisaaja on tasunud välismaal, maha arvata maksust, mida ta peab tasuma Gibraltaril, juhul kui ilmneb, et see õigusnorm oli vaidlusaluste tehingute ajal kohaldatav.

Kohtukulud

63 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Komisjoni 19. detsembri 2018. aasta otsust (EL) 2019/700 riigiabi SA.34914 (2013/C) kohta, mida Ühendkuningriik on rakendanud seoses äriühingu tulumaksu korraga Gibraltaril,

tuleb tõlgendada nii, et:

sellega ei ole vastuolus, kui liikmesriigi ametiasutused, kes vastutavad ebaseadusliku ja siseturuga kokkusobimatu abi abisaajalt tagasinõudmise eest, kohaldavad riigisisest õigusnormi, mis näeb ette mehhanismi, mille kohaselt saab maksud, mille abisaaja on tasunud välismaal, maha arvata maksust, mida ta peab tasuma Gibraltaril, kui tehakse

kindlaks, et see õigusnorm oli vaidlusaluste tehingute ajal kohaldatav.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.