KOMISJONI OTSUS (EL) 2015/314,

15. oktoober 2014,

riigiabi SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) kohta, mida Hispaania rakendas rahalise firmaväärtuse amortiseerimise suhtes välismaises ettevõtjas osaluse omandamisel

(teatavaks tehtud numbri C(2014) 7280 all)

(Ainult hispaaniakeelne tekst on autentne)

(EMPs kohaldatav tekst)

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 nimetatud sätetele ([1]) ja võttes nende märkusi arvesse

ning arvestades järgmist:

1. MENETLUS

(1) 28. oktoobril 2009 võttis komisjon vastu negatiivse sisuga otsuse, nõudes tagasi abi, mis maksti abisaajatele Hispaania kava raames, millega võimaldati maksuvähendusi mitteresidendist äriühingutes osaluse omandamisel (edaspidi „esimene otsus") ([2]). See otsus piirdus liidusiseste omandamistega ja komisjon jättis menetluse avatuks liiduväliste omandamiste suhtes, sest Hispaania ametiasutused lubasid esitada uusi üksikasju, mis olid seotud liiduvälistel piiriülestel ühinemistel esinevate väidetavate takistustega.

(2) 12. jaanuaril 2011 võttis komisjon vastu negatiivse sisuga otsuse, nõudes tagasi abi, mis anti abisaajatele ühe vaidlustatud õigusakti alusel ELi-välisel omandamisel (edaspidi „teine otsus") ([3]).

(3) Õiguspäraste ootuste põhimõtet arvestades otsustas komisjon siiski piirata esimeses ja teises otsuses sisaldunud abi tagasimaksmise kohustuse ulatust.

(4) 12. aprilli 2012. aasta e-kirjaga teavitasid Hispaania ametiasutused komisjoni, et 21. märtsil 2012 võtsid nad vastu asjaomase abikava uue siduva halduslikku tõlgenduse ([4]) (*consulta vinculante*), mida kohaldatakse ka enne seda kuupäeva toimunud tehingute suhtes.

(5) 4. juuli 2012. aasta kirjaga palus komisjon Hispaania ametiasutustel täpsustada teise otsusega seotud sissenõudmismenetluse puhul uue halduslikku tõlgendusega seotud juhtumite arvu. Hispaania esitas oma märkused 5. septembril 2012.

(6) 2012. aasta oktoobris registreeris komisjon seoses uue halduslikku tõlgendusega oma riigiabi registris uue *ex-officio* juhtumi ([5]).

([1]) ELT C 258, 7.9.2013, lk 8.
([2]) ELT L 7, 11.1.2011, lk 48.
([3]) ELT L 135, 21.5.2011, lk 1.
([4]) Vt *consulta vinculante*, V0608-12, 21. märts 2012.
([5]) SA. 35550 (12/CP).

(7) 29. oktoobri 2012. aasta kirjaga saatis komisjon Hispaaniale teabenõude. Hispaania ametiasutused esitasid nõutud teabe 5. detsembril 2012. 12. detsembril 2012 toimus komisjoni ja Hispaania ametiasutuste ühine tehniline nõupidamine. Selle järel saatis komisjon 19. detsembril 2012 sissenõudmismenetlusega seoses Hispaaniale veel ühe kirja, esitades ka oma kahtlused uue halduslíku tõlgenduse õiguspärasuse suhtes. Hispaania esitas oma märkused 14. veebruaril 2013.

(8) 26. aprillil 2013 saatis komisjon Hispaania ametiasutustele kirja, paludes neil tungivalt abikava uus halduslik tõlgendus riigiabieeskirjade valguses läbi vaadata. 31. mail 2013 vastasid Hispaania ametiasutused komisjoni kirjale.

(9) 21. juuni 2013. aasta kirjaga teavitasid komisjoni talitused Hispaania ametiasutusi, et komisjon kaalub, kas väljastada korraldus, millega nõutakse halduslíku tõlgenduse alusel antud igasuguse ebaseadusliku abi maksmise peatamist, ning palusid ametiasutustel esitada selle kohta oma märkused. 26. juunil 2013 palus Hispaania, et komisjon pikendaks esialgu kehtestatud tähtaega, millest keelduti samal päeval. Hispaania esitas oma märkused abi maksmise peatamise korralduse kohta 1. juuli 2013. aasta kirjaga.

(10) Kuna muudetud kavast ei teavitatud Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 lõikes 3 sätestatu kohaselt ja seda kohaldati enne ELi toimimise lepingu artikli 107 kohaselt nõutava eelneva heakskiidu saamist komisjonilt, kanti meede komisjoni riigiabi registrisse teatamata abina numbri SA. 35550 (13/NN) all.

(11) 17. juuli 2013. aasta kirjaga teatas komisjon Hispaaniale, et on otsustanud algatada abi suhtes Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 lõikes 2 sätestatud menetluse.

(12) Komisjoni otsus menetluse algatamise kohta avaldati *Euroopa Liidu Teatajas* ([6]). Komisjon kutsus huvitatud isikuid üles esitama märkusi.

(13) Komisjon sai märkused Hispaania ametiasutustelt ja viielt huvitatud isikult. Komisjon edastas huvitatud kolmandate isikute märkused Hispaaniale, kellele anti võimalus vastata. Hispaania märkused saabusid 25. novembri ja 20. detsembri 2013. aasta kirjadega.

(14) 26. märtsi 2014. aasta kirjaga saatis komisjon Hispaaniale teabenõude. Hispaania ametiasutused esitasid nõutud teabe 7. mail 2014.

2. **MEETME KIRJELDUS**

2.1. **Sissejuhatus**

a) *Hispaania ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 12 lõige 5*

(15) Asjaomase abikava õiguslik alus sisaldub Hispaania ettevõtte tulumaksu seaduses (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, edaspidi „TRLIS"), eeskätt artikli 12 lõikes 5, mida loetakse koostoimes seaduse artikliga 21.

(16) 1. jaanuaril 2002 jõustunud TRLISe artikli 12 lõikega 5 kehtestati Hispaania residendist äriühingule võimalus arvata oma tulumaksubaasist maha sellise mitteresidendist äriühingu osaluse omandamisest tulenev rahaline firmaväärtus, kelle tulu suhtes saab kohaldada TRLISe artiklis 21 ette nähtud maksuvabastust (endine artikkel 20a, LIS).

(17) TRLISe artikli 12 lõikes 5 on rahaline firmaväärtus määratletud kui osaluse ostuhinna ja arvestusliku väärtuse vahe osa, mis kehtib omandamispäeva seisuga ja mis ei ole kirjendatud mitteresidendist äriühingu varade ja õiguste all. See osa vahest arvatakse maksubaasist maha kuni ühe kahekümnendiku ulatuses selle väärtusest aastas. See ei mõjuta kohaldatavate raamatupidamiseeskirjade kehtivust.

([6]) Vt joonealune märkus 1.

b) *TRLISe artikli 21 kriteeriumid*

(18) TRLISe artikliga 21 kehtestatakse nõuded, millele mitteresidendist äriühingu tulu peab vastama, et residendist äriühing saaks kohaldada TRLISe artikli 12 lõike 5 kohast mahaarvamist:

a) otsese või kaudse osaluse protsendimäär mitteresidendist äriühingu omakapitalis peab olema vähemalt 5 %. Lisaks peab residendist äriühing olema osaluse omanik vähemalt aastase katkematu ajavahemiku jooksul ([7]);

b) mitteresidendist äriühing peab olema maksustatud ettevõtte tulumaksuga sarnase välisriigi maksuga. See tingimus loetakse täidetuks, kui sihtäriühingu asukohariik on sõlminud Hispaaniaga maksulepingu rahvusvahelise topeltmaksustamise vältimiseks ja see leping sisaldab tingimust teabevahetuse kohta ([8]);

c) tulu peab tulema äritegevusest välismaal. See tingimus on täidetud, kui vähemalt 85 % sihtäriühingu tulust vastab järgmistele kriteeriumidele ([9]):

i) mitteresidendist äriühingu tulu saadakse välismaal ja see ei kuulu maksude läbipaistvuse rahvusvaheliste eeskirjade alusel maksubaasi hulka. Eelkõige peetakse tulu neile nõuetele vastavaks juhul, kui see on saadud järgmisest tegevusest:

— hulgimüük, kui kaup tehakse ostjatele kättesaadavaks mitteresidendist äriühingu asukohariigis või -territooriumil või mis tahes muus riigis või territooriumil peale Hispaania, kui tehinguid teeb mitteresidendist äriühing;

— teenused, mida osutatakse territooriumil, kus mitteresidendist äriühing on maksuresident, kui tehinguid teeb mitteresidendist äriühing;

— finantsteenused, mida osutatakse klientidele, kes ei ole Hispaania maksuresidendid, kui tehinguid teeb mitteresidendist äriühing;

— kindlustusteenused, mis on seotud riskidega muul territooriumil või muus riigis peale Hispaania, kui kindlustusteenuseid osutab mitteresidendist äriühing;

ii) kaudsest osalusest tulenevad mitteresidendist äriühingu kasumilt saadavad dividendid või aktsiad vastavad TRLISe artikli 21 lõike 1 punktis a sätestatud nõuetele. Sellele lisandub kapitali kasvutulu, mis saadakse osaluse üleandmisest mitteresidendist äriühingutes, kui see vastab TRLISe artikli 21 lõike 2 nõuetele.

(19) Väärib märkimist, et kuigi artikli 12 lõikes 5 tehakse ristviide TRLISe artiklile 21, kavandati viimane esialgu selleks, et kehtestada topeltmaksustamise vältimise eesmärgil tingimused, millega vabastatakse ettevõtte tulumaksust välismaist päritolu dividendid ja tulu, mis tulenevad osaluse omandamisest mitteresidendist äriühingus ([10]).

c) *Rahalise firmaväärtuse mõiste*

(20) Rahaline firmaväärtus on maksupoliitika mõiste, mille Hispaania seadusandja võttis kasutusele TRLISe artikli 12 lõikes 5 ja mis on seotud firmaväärtuse raamatupidamisliku mõistega.

(21) Firmaväärtus on immateriaalne vara, mis kätkeb tuntud ärinime väärtust, häid kliendisuhteid, töötajate oskusi ja muid selliseid tegureid, mis peaksid tulevikus tootma praegusega võrreldes suuremat tulu. Raamatupidamislikus mõttes lahutatakse firmaväärtuse arvutamiseks äriühingu ostuhinnast selle netovara arvestuslik väärtus.

(22) Hispaania ametiasutuste esitatud teabe alusel võib olla kaks põhjust, miks äriühingus osaluse eest makstud hind ületab selle arvestuslikku väärtust: 1) äriühingu vara tegelik lisaväärtus; 2) kõrgem hind, mis maksti lootuses saada tulevikus suuremat tulu. Viimane kategooria vastab rahalisele firmaväärtusele.

([7]) Vt TRLISe artikli 21 lõike 1 punkt a.
([8]) Vt TRLISe artikli 21 lõike 1 punkt b.
([9]) Vt TRLISe artikli 21 lõike 1 punkt c.
([10]) TRLISe artikkel 21 „Erand rahvusvahelise topeltmaksustamise vältimiseks välismaistest allikatest saadavate dividendide ja tulu puhul, mis saadakse Hispaania mitteresidentidest üksuste omakapitali osade või aktsiate üleandmisest" on TRLISe IV peatükis.

(23) TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaselt tuleb osaluse ostuhinna ja arvestusliku väärtuse vahe osa omandamispäeva seisuga kirjendada mitteresidendist äriühingu varade ja õigustena vastavalt konsolideeritud raamatupidamist käsitlevas kuninglikus dekreedis nr 1815/1991 kehtestatud kriteeriumidele. Rahaline firmaväärtus on osa sellest vahest, mida ei ole kirjendatud mitteresidendist äriühingu varade ja õigustena. Rahalise firmaväärtuse võib maksubaasist maha arvata kuni ühe kahekümnendiku ulatuses selle väärtusest aastas.

(24) Seega tuleb maksubaasist mahaarvatava rahalise firmaväärtuse summa kindlaksmääramiseks läbida järgmised etapid:

i) mitteresidendist äriühingu osaluse ostuhinna ja arvestusliku väärtuse vahe arvutamine omandamispäeva seisuga; arvestuslik väärtus peaks kajastama omakapitali osa, mis vastab osalusele ja selle arvestuslikule väärtusele;

ii) selle vahe kirjendamine mitteresidendist äriühingu varade ja õigustena vastavalt konsolideeritud raamatupidamist käsitlevas kuninglikus dekreedis nr 1815/1991 kehtestatud kriteeriumidele;

iii) rahaline firmaväärtus on (selle vahe) suurus, mida ei saanud kirjendada mitteresidendist äriühingu varade ja õigustena. Selle võib maksubaasist maha arvata kuni ühe kahekümnendiku ulatuses aastas.

d) *Otsese ja kaudse omandamise mõiste*

(25) Otseseks omandamiseks loetakse seda, kui äriühing ostab osaluse äriühingu omakapitalis. Kaudsel omandamisel ostab äriühing osaluse äriühingu omakapitalis teisel tasandil või järgmistel tasanditel mõne varasema otsese omandamise tulemusena. Seega omandab omandav äriühing kaudselt osaluse äriühingutes, kes jäävad teisele või järgmistele tasanditele.

(26) Võttes aga arvesse Hispaania ametiasutuste ja huvitatud kolmandate isikute esitatud teavet, märgib komisjon, et käesoleval juhul taandub vaidlus küsimusele kaudse osaluse omandamisest mitteresidendist äriühingus, mis toimub otsese omandamise tulemusel. Valdusettevõtjad on tegelikult äriühingud, kelle äritegevuse peamine eesmärk on omada teiste, tegutsevate äriühingute aktsiaid. Valdusettevõtjatel ei ole majandustegevust ja järelikult ei saa nad luua firmaväärtust (ega ka rahalist firmaväärtust). Firmaväärtust loovad järgmistel tasanditel tegutsevad äriühingud, kellel on majandustegevus. Seega tuleb praegusel juhul teha kindlaks, kas kaudse osaluse korral mitteresidendist äriühingus, mis on saadud osaluse otsese omandamise teel, võib kasutada TRLISe artikli 12 lõikes 5 sätestatud mahaarvamist.

2.2. **Muudatused TRLISe artikli 12 lõike 5 sõnastuses**

(27) Artikli 12 pealkiri on „Väärtuse korrigeerimine: varade väärtuse vähenemine". Selle lõige 5 jõustus 1. jaanuaril 2002. Hispaania ettevõtte tulumaksu 27. detsembri seadusesse nr 43/1995 lisati see 27. detsembri seaduse nr 24/2001 artikli 2 lõikega 5 ([11]). Seejärel võeti TRLISe artikli 12 lõige 5 üle 5. märtsi kuninglikku seadusandlikku dekreeti nr 4/2004, millega kehtestati Hispaania ettevõtte tulumaksu seaduse konsolideeritud versioon ([12]).

(28) TRLISe artikli 12 lõiget 5 on alates selle lisamisest Hispaania ettevõtte tulumaksu seadusesse mitu korda muudetud. TRLISe artikli 12 lõike 5 algses kavandis, mis kehtestati seadusega nr 24/2001, sätestati, et vastavalt konsolideeritud raamatupidamist käsitlevale 20. detsembri kuninglikule dekreedile nr 1815/1991 seotakse osaluse ostuhinna ja arvestusliku väärtuse vahe omandamispäeva seisuga mitteresidendist äriühingu varade ja õigustega. 2007. aastal asendati viide „konsolideeritud raamatupidamist käsitlevale 20. detsembri kuninglikule dekreedile nr 1815/1991" viitega „äriseadustiku artiklis 46 ja teistes rakenduseeskirjades kehtestatud täieliku konsolideerimise meetodile".

([11]) 27. detsembri 2001.aasta seadus nr 24/2001 haldus-, maksustamis- ja ühiskondliku korra meetmete kohta.
([12]) 5. märtsi 2004. aasta kuninglik seadusandlik dekreet nr 4/2004 Hispaania ettevõtte tulumaksu seaduse konsolideeritud versiooni kohta.

(29) Hispaania ametiasutuste sõnul tulenes see muudatus 4. juuli seaduse nr 16/2007 vastuvõtmisest, mis käsitles raamatupidamiseeskirjade reformi ja kohandamist nende ühtlustamiseks ELi õigusega ([13]). Seaduse nr 16/2007 vastuvõtmise tõttu tuli muuta mitut seadust ja õigussätet, näiteks TRLISe artikli 12 lõiget 5. Arvestades, et kuninglik dekreet nr 1815/1991 tuli osaliselt tühistada ja seda oli vaja raamatupidamisalaste õigusaktide muudatuste tõttu ajakohastada, viidati äriõigustikule kui kõrgema tasandi õigusnormile. Hispaania ametiasutused selgitasid, et eespool nimetatud muudatus on puhttehniline: see ei muutnud konsolideerimiseeskirju ega mõjutanud rahalise firmaväärtuse arvutamise meetodit. Hispaania ametiasutused kinnitavad, et rahalise firmaväärtuse arvutamiseks on alati kasutatud täieliku konsolideerimise meetodit ja et see raamatupidamispõhimõte sisaldub nii kuninglikus dekreedis nr 1815/1991 kui ka Hispaania äriõigustiku artiklis 46.

(30) Pärast esimese ja teise otsuse vastuvõtmist lisas Hispaania TRLISe artikli 12 lõikele 5 uue punkti, et tagada kooskõla komisjoni kahe eelnimetatud otsusega. Kuigi TRLISe artikli 12 lõige 5 oli tunnistatud ebaseaduslikuks ja kokkusobimatuks abiks, ei tühistatud seda ametlikult, nii et abisaajad, kellel olid õiguspärased ootused, et antud abi tagasi ei nõuta, ja kelle puhul esimeses ja teises otsuses nõustuti üleminekuajaga, võisid seda ikkagi kohaldada.

(31) Hispaania lisas TRLISe artikli 12 lõikele 5 kolmanda taande, milles märgitakse, et rahalise firmaväärtuse mahaarvamist ei kohaldata mitteresidendist ELi äriühingutes osaluse omandamisel, mis on toimunud alates 21. detsembrist 2007 (ilma et see mõjutaks komisjoni 28. oktoobri 2009. aasta otsuse artikli 1 lõike 3 ja komisjoni 12. jaanuari 2011. aasta otsuse artikli 1 lõike 3 kohaldamist omandamiste suhtes, millega seotud tühistamatu kohustus jõustus enne 21. detsembrit 2007). Mahaarvamist võib siiski kohaldada enamusosaluse omandamisel ELi-välistes riikides asuvates majandusüksustes ajavahemikul 21. detsembrist 2007 kuni 21. maini 2011 (teise otsuse *Euroopa Liidu Teatajas* avaldamise kuupäev), kui on tõendatud ilmsete õiguslike takistuste olemasolu piiriüleste äriühenduste puhul komisjoni 12. jaanuari 2011. aasta teise otsuse artikli 1 lõigete 4 ja 5 tähenduses.

2.3. **TRLISe artikli 12 lõike 5 halduslik tõlgendus**

(32) Peamises õigusnormis – TRLISe artikli 12 lõikes 5 – ei öelda, kas rahalise firmaväärtuse mahaarvamist võib kohaldada osaluse otsese või kaudse omandamise suhtes. Otsesele ja kaudsele osalusele viidatakse aga TRLISe artiklis 21, kus loetletakse kriteeriumid, millele mitteresidendist äriühingu tulu peaks vastama, et residendist äriühing saaks kohaldada TRLISe artikli 12 lõike 5 kohast mahaarvamist.

2.3.1. Esialgne halduslik tõlgendus

(33) Haldusmenetluse käigus, mis viis 2007. aasta menetluse algatamise otsuse vastuvõtmiseni, selgitasid Hispaania ametiasutused komisjonile, et Hispaania maksuameti (Dirección General de Tributos, edaspidi „DGT") järjekindla haldustava ning majandus- ja halduskohtu (Tribunal Económico y Administrativo Central, edaspidi „TEAC") praktika kohaselt on lubatud maha arvata vaid osaluse otsesest omandamisest tulenev rahaline firmaväärtus ([14]). Hispaania ametiasutuste esitatud põhjendused olid järgmised.

a) TRLISe artikli 12 lõikes 5 esitatakse meetod investeeringu amortiseerimiseks, mis mõjutab otseselt maksubaasi. Mahaarvamise korraldamine nõuab investeeringu kontrollimist, mida saab teha ainult osaluse otsesel omandamisel esimesel tasandil tegutsevates äriühingutes.

b) Kuritarvituste vältimist käsitlevates maksueeskirjades on antud põhjendus TRLISe artiklis 21 sätestatud nõuetele, et majandustegevust peab välismaal ellu viima mitteresidendist äriühing, keda maksustatakse ettevõtte tulumaksuga sarnase maksuga.

c) Lisaks on TRLISe artikli 12 lõige 5 piiratud esimese tasandi omandamisega, sest TRLISe artiklis 21 nõutakse ainult TRLISe artikli 12 lõike 5 kohase mahaarvamise kohaldamist vähemalt 5 % mitteresidendist äriühingu omakapitali kuuluvate aktsiate omandamisel. See protsent ei tähenda konsolideerimist esimese tasandi mitteresidendist äriühinguga ega mitteresidendist äriühingu teise tasandi või järgmiste tasandite tütarettevõtjatega. Alles pärast konsolideerimist võib selline firmaväärtus tekkida teisel tasandil või järgmistel tasanditel.

([13]) 4. juuli 2007. aasta seadus nr 16/2007 raamatupidamiseeskirjade reformi ja kohandamise kohta nende rahvusvaheliseks ühtlustamiseks ELi raamatupidamiseeskirjadega.

([14]) Vt 4. juuni 2007. aasta kiri, mille Hispaania saatis vastuseks 26. märtsi 2007. aasta teabenõudele.

d) Lisaks peab maksuamet pidama järelevalvet rahalise firmaväärtuse mahaarvamise rakendamise üle. Sellist kontrolli saab teha ainult Hispaania residendist äriühingu kaudu. Hispaania maksuamet saab tõesti hõlpsasti järelevalvet teostada, kui aktsiad asuvad esimesel tasandil, sest osalused on osa Hispaania residendist äriühingu varast. Palju keerulisem oleks Hispaania maksuametil pidada järelevalvet järgmiste tasandite mitteresidendist äriühingutes tekkiva firmaväärtuse üle, sest osalused on kirjendatud nende mitteresidendist äriühingute varana, kelle suhtes ei kohaldata Hispaania maksuameti kontrolli alla kuuluvaid kohustusi.

(34) Käesoleva otsuse vastuvõtmisele eelnenud ametliku uurimismenetluse käigus paluti Hispaania ametiasutustel esitada nimekiri maksuameti TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisega seotud halduslikest tõlgendustest (*consultas*). Hispaania ametiasutused esitasid ([15]) koopia 4. oktoobri 2002. aasta halduslikust tõlgendusest 1490-02 ja 10. märtsi 2005. aasta halduslikust tõlgendusest V0391-05 ([16]). Nendes tõlgendustes kinnitatakse, et TRLISe artikli 12 lõike 5 vastuvõtmisest saadik on DGT jätnud TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast sõnaselgelt välja osaluse kaudse omandamise, mis tuleneb osaluse otsesest omandamisest valdusettevõtjas.

(35) Hispaania ametiasutustel paluti esitada ka nimekiri TEAC kohtupraktika juhtumitest, milles käsitletakse TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamist. Hispaania ametiasutused esitasid ([17]) koopia TEAC neljast resolutsioonist, ([18]) milles kinnitatakse, et TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast on jäetud kõrvale sellised kaudsed omandamised, mis tulenevad osaluse otsesest omandamisest valdusettevõtjas. Põhjenduse, mille alusel on kaudne omandamine TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast kõrvale jäetud ning mis oli sõnastatud DGT *consulta*'des ja TEAC resolutsioonides, võib kokku võtta järgmiselt.

a) TRLISe artikli 12 lõike 5 üks nõudeid on, et firmaväärtus, mis tuleneb ostetud osaluse ostuhinna ja arvestusliku väärtuse vahest, peab olema seotud omandatava mitteresidendist äriühingu varaga.

b) Firmaväärtus luuakse tegutsevates äriühingutes. Nimelt tekib majandustegevuse tulemusena immateriaalne vara, mille taga on kliendiportfell, geograafiline asukoht, oskusteave, personal, maine jne. Sellega kaasneb lõpuks kirjendatud arvestuslikust väärtusest kõrgem ostuhind. Seetõttu saab rahaline firmaväärtus tekkida ainult tegutseva äriühingu otsese omandamise korral ostuhinna ja arvestusliku väärtuse vahest, mis ei ole seotud äriühingu vara kaudu vaikimisi loodud lisaväärtusega.

c) Firmaväärtuse (ostuhinna ja arvestusliku väärtuse vahe, mis ei ole seotud mitteresidendist äriühingu netoväärtusega) suuruse määramiseks tuleb läbida kolm etappi: 1) arvutada osaluse ostuhinna ja arvestusliku väärtuse vahe. Vara arvestuslik väärtus peaks kajastama omakapitali osa, mis vastab residendist äriühingu omandiosale mitteresidendist äriühingus; 2) kahe eespool nimetatud väärtuse vahe tuleks konsolideeritud raamatupidamise eeskirjades kehtestatud kriteeriumide kohaselt lisada mitteresidendist äriühingu varale kuni kõnealuse vara turuväärtuse piirini; ([19]) 3) üle jääv summa on rahaline firmaväärtus, mille võib maksubaasist maha arvata ülemmääraga kuni üks kahekümnendik aastas.

d) Valdusettevõtjad on äriühingud, kelle äritegevuse peamine eesmärk on omada teiste, tegutsevate ettevõtjate aktsiaid. Seetõttu ei ole valdusettevõtjatel äri- või majandustegevust kui sellist. Kui Hispaania residendist äriühing omandab osaluse mitteresidendist valdusettevõtjas (kelle põhitegevus on aktsiate valdamine ja teiste tegutsevate äriühingute varade haldamine), tuleks TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaselt valdusettevõtja ostuhinna ja omakapitali arvestusliku väärtuse vahe kirjendada valdusettevõtja varana kuni kõnealuse vara turuväärtuse piirini. Et valdusettevõtja varaks on osalus tegutsevates mitteresidendist äriühingutes, võrdub selle varade turuväärtus aktsiate ostuhinnaga ja rahalist firmaväärtust seetõttu ei teki. Selle tõlgenduse kohaselt saab rahaline firmaväärtus tekkida ainult tegutseva äriühingu otsesel omandamisel, tulenedes ostuhinna ja vara arvestusliku väärtuse vahest, kui see erinevus ei ole otseselt seotud omandatud äriühingu varast ja õigustest tekkinud tegeliku lisaväärtusega.

([15]) Vt Hispaania ametiasutuste 7. mai 2014. aasta kiri, mis saadeti vastuseks 26. märtsi 2014. aasta teabenõudele.
([16]) Mõne huvitatud kolmanda isiku esitatud teabe kohaselt on ka teisi TRLISe artikli 12 lõikega 5 seotud halduslikke tõlgendusi, täpsemalt *consultas vinculantes* V316-05 ja V2245-06.
([17]) Vt joonealune märkus 15.
([18]) Resolutsioon 00/2842/2009; resolutsioon 00/4872/2009 ja ühisresolutsioonid, resolutsioon 00/5337/2009 ja ühisresolutsioon; resolutsioon 00/3637/2010 ja ühisresolutsioon.
([19]) Dekreedi nr 1815/1991 artiklid 23 ja 24.

(36) Hispaania ametiasutuste järjepidevat haldustava, mille kohaselt lubati maha arvata ainult tegutsevate äriühingute osaluse otsesest omandamisest tulenev rahaline firmaväärtus, järgiti isegi pärast esimese ja teise otsuse vastuvõtmist ([20]).

2.3.2. Uus halduslik tõlgendus

(37) Pärast ühe Hispaania äriühingu taotlust maksualase arvamuse saamiseks võttis DGT 21. märtsil 2012 vastu siduva tõlgenduse V0608-12, ([21]) mille kohaselt on TRLISe artikli 12 lõikega 5 lubatud maha arvata rahaline firmaväärtus mitte ainult tegutsevate äriühingute osaluse otsese omandamise korral, vaid ka osaluse kaudsel omandamisel, mis tuleneb varasemast osaluse otsesest omandamisest valdusettevõtjas.

(38) Eespool nimetatud *consulta vinculante*'s möönis DGT lahknevust TRLISe artikli 12 lõike 5 esialgsest tõlgendusest selle kohaldamisel osaluse kaudse omandamise suhtes. Selle tulemusena muutis DGT kriteeriume, millele tuginedes oli ta varem Hispaania äriühingute selleteemalistele küsimustele vastanud.

(39) Lisaks järgis TEAC 26. juuni 2012. aasta resolutsioonis ([22]) seisukohta, mille DGT võttis TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisel osaluse kaudse omandamise suhtes. Kuigi see resolutsioon oli seotud teise teemaga ja seaduse täitja ei olnud seesama äriühing, keda käsitleti eespool nimetatud DGT 21. märtsi 2012. aasta *consulta vinculante*'s, möönis TEAC lahknemist oma varasemast põhimõttest, laiendades rahalise firmaväärtuse mahaarvamise kohaldamist valdusettevõtja otsesest omandamisest tulenevale osaluse kaudsele omandamisele.

(40) TEAC möönab lahknevust ka oma varasemast põhimõttest. TEAC sõnul tugines tema varasem lähenemine kohustusele, mis sisaldub Hispaania ettevõtte tulumaksu seaduse rakendusmäärust käsitleva 30. juuli kuningliku dekreedi nr 1777/2004 artiklis 15, kus käsitleti eranditult äriühingute otsest omandamist. Arvestades aga TRLISe artikli 12 lõike 5 tõlgendamisega seotud vaidlust ja Euroopa Komisjoni kaht vastu võetud otsust, otsustas TEAC oma varasema põhimõtte läbi vaadata. DGT ja TEAC esitatud põhjendused võib üldjoontes kokku võtta järgmiselt.

a) Esiteks viitavad DGT ja TEAC TRLISe artikli 21 lõike 1 punktile c, väites, et TRLISe artikli 12 lõike 5 kohast mahaarvamist võib rakendada ka kaudse omandamise korral. DGT ja TEAC seisukoha järgi võib majandustegevuse olemasolu nõue olla täidetud ka siis, kui tegutsev äriühing asub teisel tasandil või järgmistel tasanditel. Eelkõige viitavad DGT ja TEAC TRLISe artikli 21 lõike 1 punkti c alapunktile 2, kus märgitakse sõnaselgelt, et see säte hõlmab ka otsesest või kaudsest osalusest tulenevaid dividende. DGT ja TEAC järelduse kohaselt ei peaks asjaolu, et tegutsev äriühing asub teisel või järgmisel tasandil, takistama TRLISe artikli 12 lõike 5 kohase mahaarvamise kohaldamist.

b) Teiseks viitavad DGT ja TEAC sätte aluspõhimõttele: kuna TRLISe artikli 12 lõikega 5 soovitakse edendada Hispaania äriühingute rahvusvahelistumist ja välisinvesteeringuid, läheks Hispaania äriühingute mitteresidendist valdusettevõtjatesse tehtud investeeringute väljajätmine TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast vastuollu selle sätte mõttega. Lisaks väidavad DGT ja TEAC, et praeguses majandusolukorras omandatakse osalus mitteresidendist äriühingus sageli valdusettevõtja omandamise kaudu. See, et investeering tehakse valdusettevõtja aktsiate omandamise teel, on väline asjaolu, mis ei sõltu valdusettevõtja omandanud äriühingust, vaid sellest, kuidas turg on struktureeritud. Selliste valdusettevõtjatest vahendusäriühingute olemasolu ei tohiks takistada investeeringute tegemist ega põhjustada diskrimineerimist omandamise eri liikide vahel.

c) Kolmandaks väidavad DGT ja TEAC, et komisjoni esimese ja teise otsuse tekstis viidati pidevalt nii otsesele kui ka kaudsele omandamisele. DGT ja TEAC järeldavad kahe otsuse sõnastusest, et Euroopa Komisjon kiidab heaks rahalise firmaväärtuse mahaarvamise nii osaluse otsese kui ka kaudse omandamise korral.

([20]) Vt TEAC 3. novembri resolutsioon; R.G. 2842-09.
([21]) Vt ka 25. oktoobri 2012. aasta *Consulta vinculante* CV5615-12, milles järgitakse samasugust mõttekäiku.
([22]) TEAC 26. juuni 2012. aasta resolutsioon; R.G. 00/3637/2010 ja R.G. 00/1439/2011.

d) Neljandaks möönab DGT veel seda, et selline tõlgendus tehakse vaatamata kohustusele esitada ettevõtte tulumaksu seaduse rakendusmääruse artiklis 15 sisalduvat teavet. Määruse artikliga 15 nõutakse TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamise võimaldamiseks teabe esitamist ainult otse omandatud äriühingu omandamise kohta. Kui selline mahaarvamine oleks kohaldatav ka kaudse omandamise suhtes, oleks suurema läbipaistvuse huvides olnud loogiline lisada ka kaudne omandamine. See ei tohiks aga takistada TRLISe artikli 12 lõike 5 ulatuslikku tõlgendamist.

e) Lõpuks tuleb mahaarvamise kohaldamiseks kaudse omandamise korral muuta kaudne osalus eelneva ühinemistehinguga otseseks osaluseks. Maksustamise mõttes oleks maksustamise neutraalsuse põhimõttega vastuolus, kui omandamist, millega kaasneb äriühendus, ja omandamist, millega äriühendust ei kaasneks, käsitletaks erinevalt. DGT ja TEAC järeldavad, et mahaarvamine peaks olema võimalik osaluse eri tasanditel. Selleks tuleb konsolideeritud bilansi või mõne muu seadusliku vahendiga tõendada, et osa osaluse ostuhinnast vastab tegutseva äriühingu kaudselt omandatud osaluse rahalisele firmaväärtusele.

(41) TEAC kahe resolutsiooni 00/2842/2009 ja 00/4871/2009 vastu esitati apellatsioonkaebus Hispaania kõrgemasse erikohtusse Audiencia Nacional. Audiencia Nacional ei toetanud oma 6. veebruari 2014. aasta otsuses ([23]) uut halduslikku tõlgendust ning kinnitas DGT ja TEAC kasutatud algsed kriteeriumid, mille kohaselt arvatakse valdusettevõtjas otsese osaluse omandamisest tulenev kaudse osaluse omandamine TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast välja. Kohtuotsuses leiab Audiencia Nacional, et firmaväärtus ja seega ka rahaline firmaväärtus tekib ainult tegutsevates äriühingutes, millel on majandustegevus. Valdusettevõtjad on äriühingud, kelle peamine eesmärk on omada teiste, tegutsevate ettevõtjate aktsiaid. Kuna valdusettevõtjatel ei ole majandustegevust, ei saa nad luua firmaväärtust (ega ka rahalist firmaväärtust).

3. **MENETLUSE ALGATAMISE PÕHJUSED**

(42) 17. juuli 2013. aasta kirjaga teavitas komisjon Hispaania ametiasutusi, et ta on otsustanud algatada Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 lõikega 2 ette nähtud menetluse seoses mõjuga, mida avaldab TRLISe artikli 12 lõike 5 uus halduslik tõlgendus, mille Hispaania ametiasutused võtsid kasutusele pärast esimese ja teise otsuse vastuvõtmist.

(43) Ametliku menetluse algatamise otsuses leidis komisjon, et see uus halduslik tõlgendus näib avardavat komisjoni esimeses ja teises otsuses uurimise all olnud meetme kohaldamisala, sest meedet ei saa nüüd kohaldada mitte ainult välismaises äriühingus otse omandatud osalusest tuleneva rahalise firmaväärtuse, vaid ka kaudsest omandamisest tuleneva rahalise firmaväärtuse suhtes.

(44) Komisjon jõudis esialgsele järeldusele, et uue halduslikku tõlgendusega laiendati juba ebaseaduslikuks ja kokkusobimatuks abiks tunnistatud kava kohaldamisala, teavitamata sellest komisjoni, ning seega on tegemist ebaseadusliku abiga. Komisjon väljendas kahtlust, kas abi saab pidada siseturuga kokkusobivaks.

(45) Komisjon leidis esialgu, et abi tuleb tagasi nõuda ning et esimeses ja teises otsuses tunnustatud õiguspäraseid ootusi ei saa (tagasiulatuvalt) laiendada olukordadele (kaudne omandamine), mis ei kuulunud Hispaania ametiasutuste järjekindla haldustava kohaselt vaidlustatud meetme kohaldamisalasse esimese ja teise otsuse vastuvõtmise ajal.

(46) Komisjon otsustas väljastada kooskõlas nõukogu määruse (EÜ) nr 659/1999 artikli 11 lõikega 1 ([24]) abi maksmise peatamise korralduse, milles nõutakse, et Hispaania ametiasutused peataksid igasuguse abi maksmise kuni komisjoni lõpliku otsuseni.

(47) Menetluse algatamise otsus avaldati *Euroopa Liidu Teatajas* ([25]). Komisjon kutsus Hispaania ametiasutusi ja huvitatud isikuid üles märkusi esitama.

4. **HISPAANIA AMETIASUTUSTE JA HUVITATUD ISIKUTE SEISUKOHT**

(48) Komisjon sai märkused Hispaania ametiasutustelt ja viielt huvitatud kolmandalt isikult, kelleks olid Telefónica, Iberdrola, Santander, Abertis ja Axa. Kõik huvitatud isikud toetasid Hispaania ametiasutuste seisukohta.

([23]) Vt Audiencia Nacionali kohtuotsus; 6. veebruari 2014. aasta apellatsioonkaebus 125/2011.
([24]) Nõukogu 22. märtsi 2009. aasta määrus (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad EÜ asutamislepingu artikli 108 kohaldamiseks (EÜT L 83, 27.3.1999, lk 1).
([25]) Vt joonealune märkus 1.

(49) Hispaania ametiasutused ega huvitatud isikud ei jaga komisjoni arvamust, et uus halduslik tõlgendus kujutab endast uut abi, ja nad leiavad, et õiguspärased ootused oleksid kehtivad ka valdusettevõtjas otsesest osaluse omandamisest tuleneva kaudse osaluse omandamise korral.

A. MEEDE KUI UUS ABI

(50) Hispaania ametiasutuste ja viie huvitatud isiku arvamuse kohaselt ei tähenda uus halduslik tõlgendus uut abi järgmistel põhjustel.

4.1. **Esialgne halduslik tõlgendus ei ole lõplik ega kujuta endast olulist ja süsteemset haldustava**

(51) Hispaania ametiasutused viitasid DGT 4. oktoobri 2002. aasta *consulta*'s 1490-02 ja 10. märtsi 2005. aasta *consulta*'s V0391-05 sisalduvale esialgsele halduslikule tõlgendusele, mille kohaselt võis tegutsevates mitteresidendist äriühingutes osaluse otsesel omandamisel rahalise firmaväärtuse maha arvata, kui mitteresidendist äriühingu saadud tulu on kooskõlas TRLISe artiklis 21 sätestatud tingimustega. Hispaania ametiasutused selgitasid, et nagu on kirjas kahes asjaomases *consulta*'s, tugineb TRLISe artikli 12 lõike 5 algne halduslik tõlgendus põhjendusele, et firmaväärtus ei saa tuleneda valdusettevõtja konsolideerimata aruannetest.

(52) Hispaania ametiasutused ja huvitatud isikud väidavad, et halduslik tõlgendus ei ole asjakohane haldustava. DGT halduslikud tõlgendused ei ole õigusallikad ega ole siduvad ei kohtutele ega kodanikele; need on siduvad vaid maksuametile. See siduv iseloom tähendab, et kui eri maksumaksjate puhul on tegemist faktide ja tingimuste samasusega, on maksuamet kohustatud kasutama samu kriteeriume. Lisaks selgitasid Hispaania ametiasutused, et *consulta* 1490-02 ei ole maksuametile siduv ja sellel on kolmandate isikute jaoks pelgalt informatiivne iseloom. *Consulta* V0391-05 on maksuametile siduv. Kui seoses halduslikus tõlgenduses kehtestatud kriteeriumidega esineb vastuolu, võib maksumaksja pöörduda pädevatesse kohtutesse. Seega ei ole liimesriigi kohtud halduslikus tõlgenduses sätestatud kriteeriumidega seotud.

(53) Hispaania ametiasutuste arvates komisjon eksib, kui ta väidab menetluse algatamise otsuses, et rahandusministeeriumi uus tõlgendus kinnitati 26. juunil 2012 TEAC resolutsiooniga. DGT ja TEAC on sõltumatud asutused: DGT on osa valitsusest ja TEAC on Euroopa Kohus kvalifitseerinud kohtuna ([26]). TEAC vaatab läbi maksuõiguse kohaldamise ning näeb ette põhimõtted ja kriteeriumid, mida ülejäänud valitsusasutused peavad rakendama. Huvitatud kolmandad isikud väidavad, et TEAC ei ole kohus, vaid maksuameti juures tegutsev üksus, mis allub rahandusministeeriumile. Samuti väidavad nad, et TEAC põhimõte ei ole õiguskorra osa. Kuigi see põhimõte on maksuameti jaoks siduv, allub see järgmise astme kohtuasutuste kontrollile.

(54) Hispaania ametiasutused ja kolmandad huvitatud isikud väidavad, et halduslik tõlgendus ja selles sisalduvad kriteeriumid ei ole lõplikud ja neid võidakse alati muuta, kui selleks on objektiivseid põhjusi. Sellega seoses viitavad Hispaania ametiasutused 17. detsembri üldise maksuseaduse nr 58/2003 artiklile 89, milles sätestatakse maksualaste tõlgenduste õiguslik mõju.

a) Maksustamissätete tõlgendamise taotlusele antud vastusel on maksuametile siduv mõju.

b) Kuni juhtumi suhtes kohaldatavat kohtupraktikat või õigust ei muudeta, kehtivad seaduse täitja suhtes maksualases tõlgenduses sisalduvad kriteeriumid.

c) Maksude sissenõudmise eest vastutav maksuamet peaks kohaldama halduslikus maksualases tõlgenduses sisalduvaid kriteeriume, kui seaduse täitja ja haldusliku maksualase tõlgenduse saaja puhul on tegemist faktide ja tingimuste samasusega.

(55) Lisaks väidavad huvitatud kolmandad isikud, et algset halduslikku tõlgendust ei saa määratleda maksuameti üldise tavana. Mõne huvitatud kolmanda isiku sõnul hõlmab see vaid nelja halduslikku tõlgendust ja üht TEAC resolutsiooni ([27]). Osa huvitatud kolmandate isikute sõnul muudeti halduslikku tõlgendust järk-järgult isegi enne DGT *consulta*'t ja TEAC 2012. aasta resolutsiooni veel TEAC 1. juuni 2010. aasta resolutsiooniga ja Audiencia Nacionali 13. oktoobri 2011. aasta kohtuotsusega. TEAC resolutsioonis ja Audiencia Nacionali kohtuotsuses analüüsitud küsimus oli seotud TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisega osaluse kontsernisisese omandamise suhtes. Hispaania ülemkohus kinnitas 24. juuni 2013. aasta kohtuotsusega Audiencia Nacionali 13. oktoobri 2011. aasta otsuse.

([26]) Vt liidetud kohtuasjad C-110/98 ja C-147/98: Galbalfrisa jt.
([27]) *Consulta*'d 1490-02, V0391-05, V1316-05 ja V2245-06; TEAC 17. septembri 2011. aasta resolutsioon nr 4871-09.

(56) Hispaania ametiasutused märgivad veel, et äriühingute taotlusi rahalise firmaväärtuse mahaarvamiseks osaluse kaudse omandamise korral ei lükatud süstemaatiliselt tagasi, nagu osutas komisjon oma 2013. aasta menetluse algatamise otsuses. Tegu ei olnud süstemaatilise tagasilükkamisega, sest maksukogumissüsteemiga ei seata seaduse täitjale kohustust taotleda TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamist. Ettevõtte tulumaksu kogumise süsteem põhineb nn isehindamise süsteemil (*autoliquidación*), mille kohaselt seaduse täitja teeb läbi kõik maksutoimingud, nagu seaduse tõlgendamine, maksutoimingute liigitamine ja lõpliku maksusumma arvutamine. Maksuamet sellesse protsessi ei sekku. Siiski võib maksuamet, kes kehtestab lõpliku maksumäära, sellist maksutoimingute isehindamist kontrollida ja selle üle järelevalvet teostada.

(57) Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud märgivad, et DGT algsele halduslikule tõlgendusele vaatamata kohaldasid Hispaania äriühingud osaluse kaudse omandamise suhtes rahalise firmaväärtuse mahaarvamist. Maksumaksjad, kes olid veendunud oma õiguses kohaldada TRLISe artikli 12 lõiget 5 kaudse omandamise suhtes, seda Hispaania ametiasutuste sõnul ka tegid. DGT erinevate tõlgenduste olemasolu ei olnud selle kohaldamisel takistuseks: ühelt poolt kinnitasid need maksumaksjad, kelle suhtes maksukontrolli ei tehtud, *de facto* oma kriteeriumid pärast nelja-aastast aegumistähtaega; teisalt võisid maksukontrolli alla kuulunud maksumaksjad DGT kehtestatud kriteeriumid järgmise astme asutuses edasi kaevata.

4.2. **Uus halduslik tõlgendus ei kujuta endast TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisala olulist muutust**

(58) Nii Hispaania ametiasutused kui ka huvitatud kolmandad isikud väidavad, et TRLISe artikli 12 lõiget 5 ei ole oluliselt muudetud ja et sätte kohaldamisala halduslikku tõlgendust ei saa pidada abi muutmiseks. Asjaolu, et DGT on halduslikku tõlgendust muutnud, ei mõjuta TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisala.

(59) Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud väidavad, et haldusliku tõlgendusega kohaldamisala ei muudetud, sest TRLISe artikli 12 lõikes 5 tehakse juba ristviide TRLISe artiklile 21, mille lõike 1 punktis a käsitletakse vähemalt 5 % osaluse otsest ja kaudset omandamist. Seda nõuet ei ole muudetud alates TRLISe artikli 12 lõike 5 lisamisest Hispaania ettevõtte tulumaksu seadusesse.

a) *Rahalise firmaväärtuse arvutamise meetod*

(60) Üks huvitatud isik vaidlustab komisjoni menetluse algatamise otsuses esitatud väite, et mitu olukorda, mis ei olnud esialgu meetmega seotud, on nihkunud TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisalasse. See huvitatud isik on seisukohal, et haldusettevõtjates osaluse omandamine on olnud alati kooskõlas selle meetme abikõlblikkuse kriteeriumidega ja et TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisega seotud vastuolu taandub kasutatava arvutusmeetodi erinevustele. Huvitatud kolmas isik on veendunud, et selle küsimuse mõistmine aitab kõnealuse juhtumi lahendada.

(61) Huvitatud isik väidab, et konsolideeritud raamatupidamise eeskirjades põhjendati täiesti erinevat tõlgendust kui see, mille DGT ja TEAC algul vastu võtsid. Konsolideeritud raamatupidamise eeskirjade kohaselt on rahalise firmaväärtuse arvutamiseks vaja kasutada ühtset konsolideerimismeetodit, mille kohaselt tuleb kõigi antud äriühingu omanduses olevate tütarettevõtjate varasid ja kohustusi käsitleda nii, nagu oleksid need ühe äriühingu omad. Selle põhimõtte järgi jäetakse valdusettevõtja osa tegutsevas tütarettevõtjas kõrvale ja selle väärtus asendatakse valdusettevõtja bilansis tegutseva äriühingu vara ja kohustuste turuväärtusega. Seega, kui vara lisatakse valdusettevõtja vara hulka, kirjendatakse valdusettevõtja konsolideeritud bilansis reserv, mille summa on võrdne tegutseva tütarettevõtja vara turuväärtuse ja arvestusliku väärtuse vahega. Niisiis kirjendatakse osaluse eest valdusettevõtjas makstud hinna ja valdusettevõtja netovara väärtuse vahe pärast selle tegutseva tütarettevõtja vara täielikku konsolideerimist kui valdusettevõtjaga seotud rahaline firmaväärtus.

(62) Selle arvutusmeetodi kohaselt käsitletakse valdusettevõtjate ja tegutsevate äriühingute vara nii, nagu oleks see ühe äriühingu vara. Seetõttu saab valdusettevõtja TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaselt rahalise firmaväärtuse maha arvata.

b) *Põhjendused, mis õigustavad loobumist eelmisest halduslikust tõlgendusest*

(63) Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud tunnistavad veel, et DGT ja TEAC loobusid oma varasemast tavast, mille kohaselt oli võimalik kohaldada TRLISe artikli 12 lõiget 5 ainult tegutsevates äriühingutes osaluse omandamise suhtes.

(64) Hispaania ametiasutused selgitasid, et DGT ja TEAC põhjendasid loobumist oma eelmisest halduslikust tõlgendusest järgmiselt.

a) Esiteks koostati TRLISe artikli 12 lõige 5 osana meetmete kogumist, mille eesmärk oli tugevdada majanduskasvu ja soodustada Hispaania äriühingute rahvusvahelistumist. Selle meetmega sooviti edendada Hispaania investeeringuid välismaal. Seega oleks selle sätte mõttega vastuolus jätta Hispaania äriühingute mitteresidendist valdusettevõtjatesse tehtud investeeringud TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast välja.

b) Teiseks viitab TRLISe artikli 12 lõige 5 TRLISe artiklile 21, kus käsitletakse sõnaselgelt osaluse otsest ja kaudset omandamist. Seetõttu tuleks mõista, et TRLISe artikli 12 lõige 5 hõlmab mitteresidendist äriühingutes kaudse osaluse omandamist mitteresidendist valdusettevõtjas otsese osaluse omandamise teel, kui TRLISe artikli 21 tingimused on täidetud.

c) Kolmandaks viidatakse nii komisjoni 2009. kui ka 2011. aasta otsuses firmaväärtuse amortiseerimisele nii otsese kui ka kaudse osaluse omandamise korral.

d) Neljandaks tuleb mahaarvamise tegemiseks kaudse omandamise korral muuta kaudne osalus eelneva ühinemistehinguga otseseks osaluseks. Arvestades raskusi välismaiste äriühenduste moodustamisel, oleks maksustamise neutraalsuse põhimõttega vastuolus, kui omandamist, millega kaasneb äriühendus, ja omandamist, millega äriühendust ei kaasneks, käsitletaks erinevalt. Lisaks on see, et investeering tehakse valdusettevõtja aktsiate omandamise teel, väline asjaolu, mis ei sõltu valdusettevõtja omandanud äriühingust, vaid pigem sellest, kuidas turg on struktureeritud.

c) *Viited kaudsele omandamisele esimeses ja teises otsuses, parlamendi esitatud küsimustes ning 2007. aasta menetluse algatamise otsust käsitlevas pressiteates*

(65) Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud väidavad, et uus halduslik tõlgendus, nagu on sätestatud 21. märtsi 2012. aasta siduvas halduslikus tõlgenduses V0608-12 ja TEAC 26. juuni 2012. aasta resolutsioonis, on kooskõlas esimese ja teise otsusega. See kajastub kahes aspektis.

a) Esiteks viidatakse komisjoni kahes otsuses mitmel korral otsesele ja kaudsele omandamisele. Mõlemas otsuses kuulutatakse ebaseaduslikuks abiks rahalise firmaväärtuse mahaarvamine nii osaluse otsese kui ka kaudse omandamise korral. Hispaania ametiasutused ja huvitatud isikud tsiteerivad mitut esimese ja teise otsuse punkti, kus käsitletakse otsest ja kaudset omandamist, näiteks esimese otsuse punktid 21, 167, 170 ja 175 ning esimese ja teise otsuse artikkel 1.

b) Teiseks näis, et komisjon ei pidanud halduslikku tõlgendust oluliseks, sest seda ei nimetatud ei esimese ega teise otsuse tekstis.

(66) Lisaks märgivad Hispaania ametiasutused, et komisjoni talitused saatsid talituste kirja 26. märtsil 2007, enne ametliku uurimismenetluse algust, märkides, et TRLISe artikli 12 lõike 5 halduslik tõlgendus näib olevat liiga piirav.

(67) Hispaania ametiasutused väidavad, et maksuamet ja DGT järgisid 21. märtsi haldusliku tõlgenduse V0608-12 ja TEAC 26. juuni 2012. aasta resolutsiooni vastuvõtmisel ELi õiguse ühesuguse tõlgendamise, vahetu mõju ja ülimuslikkuse põhimõtet. Riigiasutused, kohtunikud või valitsusasutused peaksid ju kohaldama oma riigi õigust alati kooskõlas ELi õigusega ja pidama kinni Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklis 4 sätestatud lojaalse koostöö põhimõttest.

(68) Arvestades, et Euroopa Komisjoni vastu võetud otsused on nende saaja jaoks siduvad, pidid DGT ja TEAC muutma TRLISe artikli 12 lõike 5 tõlgendusega seotud halduslikke kriteeriume. Seetõttu olid halduslik tõlgendus ja TEAC resolutsioon täielikult kooskõlas komisjoni kahe otsuse teksti ja kohaldamisalaga, mille kohaselt ei nõuta sisse rahalist firmaväärtust, mis tuleneb otsesest ja kaudsest omandamisest ajavahemikul, mille puhul komisjon tunnistas abisaajate õiguspäraste ootuste olemasolu ning mis vastas esimese ja teise otsuse konkreetsetele tingimustele.

(69) Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud väidavad, et komisjon teeb vale järelduse, kui kohaldab käesoleva juhtumi puhul Euroopa Kohtu Kahla kohtuotsuse ([28]) ja Namur – Les Assurances de Credit' kohtuotsuse aluseks olnud kohtupraktikat ([29]). Kahla kohtuotsuses sedastatakse, et igasugune nõue esitada täiendavat teavet, mida komisjon palub abimeetme kohaldamisala selgitamiseks, on osa teatatud abikavast. Ehkki komisjon oli juba teadlik halduslikust tõlgendusest, millega välistati TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamine kaudse omandamise suhtes, ei viidanud ta Hispaania ametiasutuste sõnul sellele kordagi ei esimeses ega teises otsuses. Pealegi osutas komisjon mõlemas otsuses otsesele ja kaudsele omandamisele vaatamata sellele, et ta oli halduslikust tõlgendusest teadlik. Huvitatud isikud väidavad, et nad ei teadnud midagi komisjoni ja Hispaania ametiasutuste vahelisest teabevahetusest, kus märgiti, et praktikas on rahaline firmaväärtus kohaldatav ainult osaluse otsesel omandamisel.

(70) Namur – Les Assurances'i kohtuasjas sätestab Euroopa Kohus, et täiendavat teavet tuleb anda ainult muudatuste kohta, mis muudavad abikava põhjalikult. Hispaania ametiasutuste sõnul ei ole tegemist olemasoleva abimeetme muutmisega ega uue abiga juhul, kui abimeetmega seotud algseid õigusnorme, meetme piire ega laadi ei ole muudetud. Seetõttu võib Euroopa Kohtu otsuse põhjal järeldada, et kuna kõnealuseid õigusnorme – TRLISe artikli 12 lõiget 5 ja artikli 21 lõike 1 punkti a –, nende laadi ega piire ei ole muudetud, ei kvalifitseeru uus tõlgendus uue abina.

(71) Lisaks tunnistab komisjon esimeses ja teises otsuses Hispaania ametiasutuste ja huvitatud kolmandate isikute väitel, et ametliku uurimismenetluse algatamise taga olid Euroopa Parlamendi mõne liikme esitatud küsimused. Nendes parlamendi esitatud küsimustes osutati enamasti kaudsele omandamisele, see tähendab osaluse omandamisele mitteresidendist valdusettevõtjas, kes oli samal ajal osanik tegutsevas mitteresidendist äriühingus. Sellise omandamise näiteks olid O2 omandamine Telefónica poolt, Scottish Power Ltd omandamine Iberdrola poolt ja Abbey National Banki omandamine Banco Santanderi poolt. Seega oli komisjon teadlik, et TRLISe artikli 12 lõige 5 hõlmas ka kaudset omandamist.

(72) Lisaks väidavad Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud, et pressiteates, kus komisjon teavitas ametliku uurimismenetluse algatamisest 2007. aastal, viidati parlamendi esitatud küsimustele, milles nimetati mõnda nendest tehingutest, eeskätt O2 omandamist Telefónica poolt, Scottish Power Ltd omandamist Iberdrola poolt ning Sacyri, Abertise ja Cintra pakkumusi seoses maanteede kontsessiooniga Prantsusmaal. Lisaks väidab Iberdrola, et komisjon andis loa Iberdrola ja Scottish Poweri ühinemiseks, ([30]) ja sel põhjusel pidi komisjon teadma, et Iberdrola omandas tegutsevate tütarettevõtjatega valdusettevõtja aktsiad.

d) *Võrdse kohtlemise, mittediskrimineerimise ja neutraalse maksustamise põhimõtted*

(73) Hispaania ametiasutuste ja mõne huvitatud kolmanda isiku sõnul nõuab võrdse kohtlemise ja mittediskrimineerimise põhimõte, et võrreldavaid faktilisi olukordi ei käsitletaks erinevalt ja et erinevaid faktilisi olukordi ei käsitletaks ühtemoodi, välja arvatud juhul, kui erinevat kohtlemist saab objektiivselt põhjendada.

(74) Hispaania ametiasutused ja mõned huvitatud kolmandad isikud väidavad, et kaudne osaluse omandamine tegutsevates mitteresidendist äriühingutes, mis tuleneb varasemast otsesest osaluse omandamisest valdusettevõtjas, on võrreldav osaluse otsese omandamisega tegutsevas äriühingus. Seetõttu peaksid järeldused, milleni jõuti esimeses ja teises otsuses, kehtima nii otsese kui ka kaudse omandamise kohta. See tähendab, et kaudse omandamise halduslik tõlgendus tuleks samuti kuulutada ebaseaduslikuks ja kokkusobimatuks abiks ning komisjon peaks automaatselt tunnustama õiguspäraste ootuste olemasolu osaluse kaudsel omandamisel 1. jaanuarist 2002 kuni 21. detsembrini 2007 (21. maini 2011) vastavalt esimese ja teise otsuse artiklis 1 kehtestatud tingimustele.

([28]) Vt 16. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-537/08P, Kahla Thüringen Porzellan GmbH *vs.* komisjon.
([29]) Vt 9. augusti 1994. aasta otsus kohtuasjas C-44/93, Namur – Les Assurances du Credit *vs.* komisjon.
([30]) Juhtum nr COMP M.4517 – Iberdrola/Scottish Power.

(75) Huvitatud kolmandad isikud viitavad ka neutraalse maksustamise põhimõttele. Neutraalse maksustamise põhimõte nõuab investeeringu ühtviisi võrdset käsitlemist olenemata sellest, milliste vahenditega investeering tehti. Osaluse kaudse omandamise korral võib rahaline firmaväärtus tekkida osaluse kaudsest omandamisest ainult siis, kui kaudne omandamine muutub otseseks ühinemise kaudu, mille käigus residendist äriühing omandab mitteresidendist äriühingu. Arvestades rahvusvaheliste äriühendustega seotud raskusi, ei peaks rahalise firmaväärtuse tekkeks olema vajalik ühinemine mitteresidendist äriühinguga. Samal põhjusel ei tohiks olla tarvilik emaettevõtja ja mitteresidendist valdusettevõtja mitmetasandiline ühinemine, mille puhul viimane ühineb samal ajal oma tegutseva tütarettevõtjaga. Seetõttu järeldub maksustamise neutraalsuse põhimõtte loogikast, et TRLISe artikli 12 lõige 5 kätkeb nii otsest kui ka kaudset omandamist.

e) *Uuel halduslikul tõlgendusel ei ole tagasiulatuvat mõju*

(76) Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud vaidlustavad ka 2013. aasta menetluse algatamise otsuses esitatud väite halduslikku tõlgenduse tagasiulatuva mõju kohta. Hispaania ametiasutuste sõnul avaldub tagasiulatuv mõju ainult seoses õigusnormide või -aktidega, millel on õiguslik mõju kolmandatele isikutele. Hispaania ülemkohtu seisukoha põhjal ei ole selline halduslik tõlgendus nagu arvamus maksustamise kohta mitte õigusakt, vaid pelgalt menetlusakt. Seaduse täitja ei saa maksualaseid arvamusi vaidlustada ja neil on vaid teavituslik eesmärk. Kuna need ei saa avaldada õiguslikku mõju, ei ole neil ka tagasiulatuvat toimet. Huvitatud kolmandad isikud on nõus, et meedet ei saa tagasiulatuvalt kohaldada. Esiteks esitab maksumaksja maksualased tõlgendused nende maksude kohta, mida ei ole hinnatud ja mida alles kogutakse. Teiseks eirasid paljud maksumaksjad halduslikku tõlgenduse esialgseid kriteeriume ja kohaldasid TRLISe artikli 12 lõike 5 kohast rahalise firmaväärtuse mahaarvamist kaudse osaluse omandamise suhtes.

B. ÕIGUSPÄRASED OOTUSED, ÕIGUSKINDLUS JA ESTOPPELI PÕHIMÕTE

(77) Kui komisjon otsustab, et TRLISe artikli 12 lõike 5 uus halduslik tõlgendus on ebaseaduslik uus abi, peaksid samad järeldused, milleni jõuti seoses õiguspärase ootusega esimese ja teise otsuse artiklis 1, kehtima Hispaania ametiasutuste sõnul ka osaluse kaudse omandamise kohta.

(78) Hispaania ametiasutused toetuvad määruse (EÜ) nr 659/1999 artikli 14 lõikele 1 – mille kohaselt komisjon ei nõua abi tagastamist, kui see on vastuolus ühenduse õiguse üldpõhimõttega –, väites, et õiguspäraste ootuste olemasolu tõttu ei saa praeguse juhtumi puhul abi tagasi nõuda.

(79) Hispaania ametiasutuste ja huvitatud isikute arvates toetavad abisaajate õiguspäraste ootuste tekkimist järgmised komisjoni toimingud:

a) komisjon on tekitanud uusi õiguspäraseid ootusi ettevõtjate jaoks, kes omandasid kaudse osaluse ja täidavad komisjoni otsustes kehtestatud tingimusi nii esimeses kui ka teises otsuses kaudsele omandamisele tehtud järjepidevate viidete tõttu. Tõepoolest, õiguspäraste ootuste tunnistamisel osutati esimeses (punktid 164–167) ja teises otsuses (punktid 190–193) nii otsesele kui ka kaudsele omandamisele.

b) Komisjoni vastustes Euroopa Parlamendi liikmete Erik Mejieri, Sharon Bowlesi ja David Martíni ([31]) esitatud kirjalikult vastatavatele küsimustele selle kohta, kas kõnealune meede tuli kvalifitseerida abina, viidati sõnaselgelt O2 omandamisele Telefónica poolt, Abertise, Cintra ja Sacyri pakkumustele seoses Prantsusmaa maanteedega ja Scottish Poweri omandamisele Iberdrola poolt. Esimeses ja teises otsuses mööndakse, et vastused nendele parlamendi küsimustele tekitasid õiguspäraseid ootusi. Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud usuvad, et need vastused ei piiranud selgelt mitte ainult TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamist otsese omandamise suhtes, vaid olid eeldatavasti seotud ka kaudse omandamisega, arvestades omandatud kontsernide struktuuri. Eeskätt tuletavad Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud meelde Scottish Poweri ja Iberdrola ühinemist, mille komisjon heaks kiitis. Seega eeldavad Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud, et komisjon oli konkurentsi peadirektoraadi talituste esitatud teabe alusel teadlik, et viimati kirjeldatud omandamine oli osaluse kaudne omandamine mitteresidendist äriühingus, mis tuleneb varasemast osaluse omandamisest valdusettevõtjas. Seetõttu ei saanud kaalutlev ja hoolas ettevõtja Euroopa Parlamendi liikmetele antud vastustest järeldada, et nendes käsitleti ainult osaluse otsest omandamist.

([31]) Kirjalikult vastatavad küsimused E-4431/05 ja E-4772/05.

(80) Hispaania ametiasutuste sõnul ei mõjuta TRLISe artikli 12 lõike 5 varasema halduslik tõlgenduse olemasolu nende abisaajate õiguspäraseid ootusi, kes omandasid osalusi kaudselt. See on tingitud asjaolust, et TRLISe artikli 12 lõige 5 sisaldab selgelt viidet konsolideeritud raamatupidamise eeskirjadele ja selle eesmärk on edendada Hispaania investeeringuid välismaal, kui need mõjutavad omandatud äriühingu tegevust väheselgi määral ja see äriühing on seotud majandustegevusega.

(81) Huvitatud kolmandate isikute sõnul ei muuda ametliku uurimismenetluse käigus peetud komisjoni ja Hispaania ametiasutuste omavahelised arutelud abimeetme abisaajate õiguspäraseid ootusi. Need sisearutelud võiksid avaldada õiguslikku mõju kolmandatele isikutele, kui neid oleks otsuste tekstis kajastatud.

(82) Huvitatud kolmandad isikud väidavad, et komisjon on rikkunud estoppeli põhimõtet, mille kohaselt ei saa komisjon minna vastuollu omaenda õigusaktide või meetmetega. Komisjon viitas esimeses ja teises otsuses pidevalt kaudsele omandamisele. Seetõttu ei tohiks komisjon muuta selles õiguslikus meetmes algselt antud tagatist, väites, et maksuamet on muutnud sätte tõlgendust.

(83) Huvitatud kolmandad isikud väidavad veel, et komisjon rikub õiguskindluse põhimõtet. Lisaks sellele, et komisjon viitab korduvalt otsesele ja kaudsele omandamisele, jätab ta kahe otsuse tekstis TRLISe artikli 12 lõike 5 halduslik tõlgenduse käsitlemata. Huvitatud kolmandad isikud usuvad, et kaalutlev ja hoolas ettevõtja leiaks otsuste sõnastusest kinnitust, et kaudne omandamine kuulub TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisalasse.

5. **HISPAANIA MÄRKUSED KOLMANDATE ISIKUTE MÄRKUSTE KOHTA**

(84) Hispaania ametiasutused märgivad, et huvitatud kolmandad isikud jagavad sama seisukohta ja toetavad Hispaania ametiasutuste märkustes esitatud põhjendusi.

(85) Hispaania ametiasutused kordavad, et 21. märtsi 2012. aasta *consulta*'s V0608/12 ja TEAC 26. juuni 2012. aasta resolutsioonis sisaldunud DGT uus halduslik tõlgendus ei ole uus abi. Samuti ei avalda maksualastele arvamustele antud vastused ega TEAC resolutsioonid õiguslikku mõju.

(86) Hispaania ülemkohtu 24. juuni 2013. aasta otsus näitab, et rahalise firmaväärtuse arvutamisel tuleks võtta arvesse konsolideeritud aruandeid käsitlevaid eeskirju, ükskõik kas omandatud mitteresidendist äriühingud esitavad konsolideeritud või konsolideerimata aruanded. Kuigi selle kohtuotsuse ese ei olnud küsimus, kas TRLISe artikli 12 lõige 5 kehtib otsese või kaudse omandamise kohta, tähendab raamatupidamiseeskirjadele viitamise nõue seda, et TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisel tuleks otsest ja kaudset omandamist pidada võrdväärseks.

(87) Viis huvitatud isikut märgivad oma tähelepanekutes, et nad on oma ettevõtte tulumaksu hindamisel kaudse omandamisega seotud rahalise firmaväärtuse maha arvanud. Seetõttu ei ole uus halduslik tõlgendus TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisala mõjutanud.

(88) Komisjon möönis esimeses ja teises otsuses õiguspäraste ootuste olemasolu vastustes, mille ta andis parlamendiliikmete Erik Mejieri ja Sharon Bowlesi esitatud kirjalikult vastatavatele küsimustele. Nendes vastustes ei märgita piirdumist otsese omandamisega. Vastupidi, vastustes nendele parlamendi esitatud küsimustele viidati konkreetsetele kaudsetele omandamistele.

(89) Lisaks on õiguspärase ootuse põhimõtte eesmärk kaitsta väidetava riigiabi saajaid, mitte liikmesriike. Seetõttu peaksid just abisaajad hindama, kas komisjoni (ja mitte kunagi liikmesriigi) võetud meetmed võiksid tekitada õiguspäraseid ootusi.

(90) Käesoleva uurimismenetluse algatamisega kavatseb komisjon läbi vaadata omaenda meetmed, rikkudes õiguskindluse ja estoppeli põhimõtet.

(91) Hispaania ametiasutused tuletavad komisjonile meelde, et TRLISe artikli 12 lõike 5 kohase abi tunnused ei ole lõplikult kindlaks määratud, sest selle peab läbi vaatama Euroopa Liidu Kohus.

6. **MEETME HINDAMINE**

(92) Oma esimeses ja teises otsuses järeldas komisjon, et TRLISe artikli 12 lõige 5 kujutab endast ebaseaduslikku ja kokkusobimatut abikava nii ELi-sisese kui ka -välise omandamise puhul. Eelkõige väitis komisjon, et kõnealune meede, mis võimaldab Hispaania äriühingutel arvata maha rahalise firmaväärtuse, mis tuleneb vähemalt 5 % osaluse omandamisest välismaises äriühingus, kätkeb valikulist eelist, mis ei ole maksusüsteemi loogikaga põhjendatud. Lisaks leiti, et meede ei ole siseturuga kokkusobiv ([32]). Komisjon näitab nendes otsustes kasutatud arutluskäiguga, et kõnealune meede kujutab endast ebaseaduslikku ja kokkusobimatut riigiabi.

(93) Hispaania ametiasutused ei esitanud ei esimese ega teise otsuse vastu tühistamishagi. Leidub aga küllaldaselt Üldkohtu menetluses olevaid kolmandate isikute algatatud kohtuvaidlusi ([33]).

(94) Käesolevas otsuses käsitletakse üksnes mõju, mida avaldab TRLISe artikli 12 lõike 5 uus halduslik tõlgendus, mille Hispaania ametiasutused võtsid kasutusele pärast esimese ja teise otsuse vastuvõtmist.

A. MEEDE KUI UUS ABI

(95) Esimese ja teise otsuse eesmärk oli hinnata, kas Hispaania kava, mille Hispaania ametiasutused esimese ja teise otsuse vastuvõtmiseni viinud haldusmenetluse ajal esitasid, on siseturuga kokkusobiv. Esimeses ja teises otsuses tunnistati ebaseaduslikuks ja kokkusobimatuks kava (TRLISe artikli 12 lõige 5), mida Hispaania kohaldas ebaseaduslikult ([34]).

(96) Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei tule otsuse ulatuse kindlakstegemisel arvesse võtta mitte ainult selle otsuse enda teksti, vaid ka abikava, mida liikmesriik on kirjeldanud ([35]). Kahla Thüringeni kohtuasjas leidis Euroopa Kohus, et nõue esitada täiendavat teavet, mida komisjon palub abikava kohaldamisala selgitamiseks, ning liikmesriikide vastust sellele nõudele tuleb käsitada selle abikava lahutamatu osana ([36]).

(97) 4. juuni 2007. aasta kirjas ([37]) selgitasid Hispaania ametiasutused, et asjaomane haldustava võimaldab rahalise firmaväärtuse maha arvata ainult otsese osaluse omandamise korral tegutsevas äriühingus.

(98) Selline tava leiab kinnitust ka DGT ja TEAC 2002.–2012. aastani kehtinud järjepidevates halduslikes tõlgendustes. Sõltumata TRLISe asjaomaste sätete sõnastusest, rakendasid DGT ja TEAC esimese ja teise otsuse vastuvõtmise hetkel pidevalt ja süstemaatiliselt TRLISe artikli 12 lõiget 5 ainult tegutsevates äriühingutes otsese osaluse omandamise suhtes. See tõlgendus hakkas kehtima 1. jaanuaril 2002, mil jõustus TRLISe artikli 12 lõige 5.

([32]) Vt esimese otsuse punkt 83 jj ning teise otsuse punkt 96 jj.

([33]) 28. oktoobri 2009. aasta otsus C-45/07 andis alust mitmeks kohtuvaidluseks: eelkõige Üldkohtu 8. märtsi 2012. aasta otsus kohtuasjas T-211/10: Iberdrola *vs.* komisjon; Üldkohtu 21. märtsi 2012. aasta määrused kohtuasjades T-225/10: BBVA *vs.* komisjon; T-228/10: Telefónica *vs.* komisjon; T-234/10: Ebro/Puleva *vs.* komisjon ja T-174/11: Modelo Continente *vs.* komisjon, ning 29. märtsi 2012. aasta määrus kohtuasjas T236/10: AEB *vs.* komisjon; Euroopa Kohtu 19. detsembri 2013. aasta otsus kohtuasjas C-274/12P: Telefónica *vs.* komisjon. Üldkohtu menetluses on veel kohtuasjad T-207/10: Deutsche Telekom *vs.* komisjon; T-219/10: Autogrill *vs.* komisjon, ja T-227/10: Banco Santander *vs.* komisjon. Mitme kohtuvaidluse taga oli ka 12. jaanuari 2011. aasta otsus kohtuasjas C-45/07: eeskätt Üldkohtu 5. juuni 2012. aasta määrus kohtuasjas T-431/1, Ibedrola *vs.* komisjon, 13. detsembri 2012. aasta määrus kohtuasjas T-424/11: Cementos Molins *vs.* komisjon; 10. juuni 2013. aasta määrus kohtuasjas T-459/11: Barloworld *vs.* komisjon; 9. septembri 2013. aasta määrused kohtuasjades T-429/11: BBVA *vs.* komisjon; T-430/11: Telefónica *vs.* komisjon; T-400/11: Altadis *vs.* komisjon, ja T-430/11: Telefónica *vs.* komisjon. Üldkohtu menetluses on veel kohtuasjad T-239/11: Sigma *vs.* komisjon; T-399/11: Banco Santander *vs.* komisjon; T-405/11: Axa *vs.* komisjon, ja T-406/11: Prosegur *vs.* komisjon. Euroopa Kohtu menetluses on praegu järgmised apellatsioonkaebused: C-587/13P: BBVA *vs.* komisjon, ja C-588/13P: Telefónica *vs.* komisjon.

([34]) Samuti on selge, et esimeses ja teises otsuses käsitletud õiguspäraste ootuste küsimus on piiratud nimetatud kahe otsusega ebaseaduslikuks ja kokkusobimatuks abiks kvalifitseeritud meetmete ulatusega. Tõepoolest, otsuse abil õiguspärase ootuse tunnustamise eesmärk ei ole ega saa olla uurimise all olnud ebaseadusliku ja kokkusobimatu abi kohaldamisala laiendamine, vaid ainult selle abi tagastamise piiramine.

([35]) Vt 16. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-537/08P: Kahla Thüringen Porzellan GmbH *vs.* komisjon, punkt 44 jj; vt ka otsus kohtuasjas C-138/09:Todaro Nunziatina (2010, punkt 31).

([36]) Vt 16. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-537/08P: Kahla Thüringen Porzellan GmbH *vs.* komisjon, punkt 45.

([37]) Vt 4. juuni 2007. aasta kiri vastuseks komisjoni 26. märtsi 2007. aasta teabenõudele.

(99) Lisaks laiendas Hispaania ametiasutuste 2012. aasta märtsis kasutusele võetud TRLISe artikli 12 lõike 5 halduslik tõlgendus TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisala, sest nüüd saab meedet rahalise firmaväärtuse suhtes kohaldada nii siis, kui see tuleneb osaluse otsesest omandamisest mitteresidendist äriühingutes, kui ka siis, kui see tuleneb osaluse kaudsest omandamisest mitteresidendist äriühingus osaluse omandamise teel valdusettevõtjas.

(100) Tuleb rõhutada, et kõnealuse küsimusega ei tehta kindlaks, kas abi võiks kvalifitseeruda olemasolevaks abiks. Esimeses ja teises otsuses ju juba järeldati, et uuritud meetmed (TRLISe artikli 12 lõige 5, nagu Hispaania ametiasutused seda rakendasid) kujutavad endast ebaseaduslikku ja kokkusobimatut abi. Seetõttu ei saa uus halduslik tõlgendus kätkeda mingil juhul olemasolevat abi. Vastupidi, praeguse juhtumi puhul on tähtis see, kas esimese ja teise otsuse kohaldamisala hõlmab ka osaluse kaudset omandamist, mis tuleneb varasemast valdusettevõtja omandamisest.

(101) Allpool kirjeldatud põhjustel leiab komisjon, et ükski Hispaania ametiasutuste ja huvitatud kolmandate isikute esitatud argumentidest ei tõesta, et meede ei kujuta endast uut abi.

6.1. **Esialgne halduslik tõlgendus ei ole lõplik ega kujuta endast olulist ja süsteemset haldustava**

(102) Et toetada oma seisukohta, et meede ei ole uus abi, väidavad Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud sisuliselt seda, et eelmine halduslik tõlgendus ei olnud lõplik, selle võib alati kohtus edasi kaevata ja see ei olnud järjekindel tava.

(103) Need väited ei ole käesoleva otsuse suhtes asjakohased. Komisjon uuris esimeses ja teises otsuses tõepoolest riigiabi kava, nagu Hispaania ametiasutused seda rakendasid. Asjaolu, et kava võidakse edaspidi mingil ajal muuta (seda võivad teha kas valitsusasutused või kohus), ei mõjuta uurimise ulatust ega järelikult ka otsuste kohaldamisala.

(104) Igal juhul tuleb Hispaania ametiasutuste põhjendused järgmistel lisapõhjustel tagasi lükata.

(105) Seoses väitega, et esialgne halduslik tõlgendus ei olnud maksuameti asjakohane ja üldine tava, märgib komisjon, et kõik Hispaania ametiasutuste esitatud DGT *consulta*'d ja TEAC resolutsioonid annavad tõendust süstemaatilisest ja järjepidevast meetodist, millega jäetakse TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast välja osaluse kaudne omandamine, mis tuleneb osaluse otsesest omandamisest valdusettevõtjas.

(106) Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud väidavad ka, et esialgne halduslik tõlgendus ei ole oluline ega lõplik haldustava, sest see ei ole õigusallikas ja selle võib alati pädevasse kohtusse edasi kaevata.

(107) Komisjon leiab, et asjaolu, et haldusliku tõlgenduse ja TEAC resolutsioonid võib järgmiste astmete kohtuasutustesse edasi kaevata, ei tähenda, et nimetatud *consulta*'d ja eeskätt TEAC resolutsioonid ei avalda seaduse täitjale õiguslikku mõju. Nagu on sätestatud 17. detsembri üldise maksuseaduse nr 58/2003 artiklis 89, on maksualase arvamuse taotlusele antud vastused maksuametile siduvad. See tähendab, et kui eri maksumaksjate puhul on tegemist faktide ja tingimuste samasusega, on maksuamet kohustatud kasutama samu kriteeriume. Seetõttu eeldaks hoolas ja kaalutlev ettevõtja, et olukordades, kus eri maksumaksjate puhul on tegemist identsete faktide ja tingimustega, käitub maksuamet järjepidevalt.

(108) Hispaania ametiasutused ja mõned huvitatud kolmandad isikud leiavad, et esialgne halduslik tõlgendus ei ole järjepidev haldustava, sest halduslikus tõlgenduses sisalduvatesse kriteeriumidesse võib alati teha edasisi muudatusi. Samal ajal selgitasid Hispaania ametiasutused, et seaduse nr 58/2003 artikliga 89 nõutakse halduslikus tõlgenduses sisalduvate kriteeriumide järjepidevat kohaldamist, kuni neid ei muudeta kohtupraktikas või kohaldatavas õiguses. Komisjon märgib, et kõik DGT *consulta*'d ja TEAC resolutsioonid tõendavad, et ajavahemikul 2002–2012 kehtis järjepidev tava, mida ei muutnud ei õigusaktid ega kohtupraktika.

(109) Hispaania ametiasutused ja mõned huvitatud kolmandad isikud väidavad, et halduslikku tõlgendust muudeti järk-järgult TEAC 2010. aasta juuni resolutsiooniga ja Audiencia Nacionali 13. oktoobri 2011. aasta kohtuotsusega, ([38]) mille Hispaania ülemkohus hiljem oma 24. juuni 2013. aasta kohtuotsusega kinnitas ([39]). Komisjon leiab, et eespool nimetatud kohtuotsused ei tõenda osaluse kaudse omandamise maksustamislahenduse muutmist TRLISe artikli 12 lõike 5 tähenduses. TEAC resolutsioon, Audiencia Nacionali ja Hispaania ülemkohtu otsused olid seotud osaluse kontsernisisese omandamisega, mis on käesolevast teemast erinev küsimus. Kummaski kohtuotsuses ei viidata sõnaselgelt kaudse omandamise küsimusele ega algatata arutelu rahalise firmaväärtuse kui sellise olemasolu üle, sest Euroopa Kohus juba hindas rahalise firmaväärtuse olemasolu *a quo* ja see jäi apellatsioonkaebuse käsitlusalast välja. Seepärast vaadeldi Hispaania maksuhaldurite haldustava kohaselt sissenõudmismenetluste puhul eelkõige omandamise kaudset või otsest laadi – olenemata sellest, kas see on kontsernisisene ühinemine või mitte – esmajoones sellepärast, et teha kindlaks, kas sellega kaasneb maksustatav tulu või mitte.

(110) Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud vaidlustavad ka komisjoni 17. juuli 2013. aasta menetluse algatamise otsuses esitatud väite, et rahalise firmaväärtuse mahaarvamised, mis olid seotud maksudeklaratsioonides sisalduvate kaudsete omandamistega, lükati süstemaatiliselt tagasi. Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud väidavad, et mahaarvamist ei saanud süstemaatiliselt tagasi lükata, arvestades et Hispaania maksukogumissüsteem tugineb nn isehindamise süsteemile (nn *autoliquidación*).

(111) Komisjon on seisukohal, et isehindamisel põhineva maksukogumissüsteemi olemasolu ei kõrvalda meetmele omaseid uue abi tunnuseid. Ainuüksi asjaolu, et Hispaania maksukogumissüsteem põhineb nn isehindamisel, ei taga seaduse täitja iga sooritatud maksutoimingu õigsust ega lõpuks ka seaduslikkust. Maksuametil on voli maksumaksjate isehindamisel põhinevaid maksutoiminguid kontrollida ja nende üle järelevalvet teostada. Kui sellise maksumaksja suhtes, kes oli maha arvanud kaudsest omandamisest tuleneva rahalise firmaväärtuse, kohaldati maksukontrolli, ei oleks maksuamet, kellel on kohustus kohaldada eri maksumaksjate puhul esinevate identsete faktide ja tingimuste korral samu kriteeriume, äriühingu maksudeklaratsioonis sisalduva rahalise firmaväärtuse mahaarvamist Hispaania ametiasutuste sõnul heaks kiitnud. Seega ei ole nn isehindamisel põhineva maksusüsteemi olemasolu vastuolus komisjoni seisukohaga, et äriühingute taotlused rahalise firmaväärtuse mahaarvamise kohta kaudse osaluse omandamise kontekstis lükati süstemaatiliselt tagasi.

(112) Lisaks on käesolevas analüüsis ebaoluline asjaolu, et mõned maksumaksjad eirasid olemasolevat halduslikku tõlgendust, arvates maha rahalise firmaväärtuse osaluse kaudse omandamise korral. Seaduse nr 58/2003 artikli 89 kohaselt on maksuamet kohustatud kasutama maksualaste tõlgenduste kriteeriume, kui eri maksumaksjate puhul on tegemist faktide ja tingimuste samasusega. Seetõttu peaksid maksumaksjad, kes arvasid rahalise firmaväärtuse kaudse omandamise korral maha ja kelle suhtes kohaldati seejärel maksukontrolli, oma maksudeklaratsioone korrigeerima.

(113) Kokkuvõttes leiab DGT *consulta*'des ja TEAC resolutsioonides kinnitust, et esimese ja teise otsuse ajal ja isegi pärast nende vastuvõtmist (kuni 2012. aasta märtsini) valitses Hispaania ametiasutustes järjepidev haldustava, mille alusel kohaldatav maksukava oli seotud ainult osaluse otsese omandamisega tegutsevates mitteresidendist äriühingutes ja samal ajal lükati süstemaatiliselt tagasi kõik mahaarvamised osaluse kaudse omandamise korral, mis tulenes osaluse otsesest omandamisest valdusettevõtjas. Lisaks leiab komisjon, et Hispaania maksukogumissüsteemile omane isehindamine ei muuda tõsiasja, et uus halduslik tõlgendus laiendas TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisala.

6.2. **Uus halduslik tõlgendus ei kujuta endast TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisala olulist muutust**

(114) Nii Hispaania ametiasutused kui ka huvitatud kolmandad isikud väidavad, et TRLISe artikli 12 lõiget 5 ei ole oluliselt muudetud ja et sätte kohaldamisala halduslikku tõlgendust ei saa pidada abi oluliseks muutmiseks. Lisaks ei mõjuta TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisala asjaolu, et DGT on halduslikku tõlgendust muutnud.

([38]) Vt Audiencia Nacionali 13. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus; apellatsioonikaebus nr 432/2008.
([39]) Vt Hispaania ülemkohtu 24. juuni 2013. aasta kohtuotsus RJ/2013/5335.

(115) Siiski ei ole kahtlust, et maksusoodustuse ulatuse laiendamine (mis võib kaasa tuua miljardites eurodes riigiabi andmise) osaluse kaudsele omandamisele kujutab endast kava kohaldamisala olulist muutust ([40]).

(116) Rahalise firmaväärtuse arvutamise meetodit on tõepoolest muudetud; see on ümber kujundatud, et võimaldada maha arvata rahaline firmaväärtus, mis tuleneb osaluse kaudsest omandamisest mitteresidendist äriühingus osaluse otsese omandamise teel valdusettevõtjas. Arvutusmeetodi muutmine on TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisala selgelt laiendanud.

6.2.1. *Rahalise firmaväärtuse arvutamise meetod*

(117) DGT *consulta*'d ja TEAC kohtupraktika, mille Hispaania ametiasutused komisjonile haldusmenetluses ja ametlikus uurimismenetluses esitasid, tõendavad, et alates TRLISe artikli 12 lõike 5 vastuvõtmisest 2002. aastal kuni 2012. aastani valitses järjepidev haldustava, mille kohaselt jäeti TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast välja osaluse kaudne omandamine, mis tuleneb osaluse otsesest omandamisest valdusettevõtjas. DGT põhimõtet ja TEAC kohtupraktika esialgset tõlgendust põhjendati sisuliselt järgmise mõttekäiguga.

(118) Firmaväärtus on immateriaalne vara, mis tekib siis, kui üks äriühing omandab teise, ja see võrdub selle netovara ostuhinna ja arvestusliku väärtuse vahega. Tõepoolest tekib majandustegevuse tulemusena immateriaalne vara, mille taga on äriühingu kliendiportfell, oskusteave, personal, geograafiline asukoht ja maine ning millega kaasneb kirjendatud arvestuslikust väärtusest kõrgem ostuhind. Seetõttu saab firmaväärtus tekkida ainult siis, kui otseselt omandatakse tegutsev äriühing, see tähendab ettevõte, kus on reaalne majandustegevus. See-eest ei saa firmaväärtus tuleneda valdusettevõtjast, mille peamine eesmärk on omada tegutsevate äriühingute tütarettevõtjate aktsiaid ([41]).

(119) Kui äriühingus osaluse eest makstud hind ületab selle arvestuslikku väärtust, võib sellel olla kaks põhjust: 1) äriühingu vara ja õiguste tegelik väärtus või 2) kõrgem hind, mis maksti lootuses saada tulevikus suuremat tulu. Viimane kategooria vastab rahalisele firmaväärtusele ([42]).

(120) Et arvutada välja rahalise firmaväärtuse suurus, st mitteresidendist äriühingu netoväärtusega sidumata osaluse ostuhinna ja arvestusliku väärtuse vahe, kohaldasid DGT ja TEAC järgmist neljaetapilist meetodit:

a) osaluse ostuhinna ja arvestusliku väärtuse vahe arvutamine;

b) arvestuslik väärtus peab kajastama omakapitali osa, mis vastab osalusele, mis residendist äriühingul on mitteresidendist äriühingus;

c) osaluse ostuhinna ja arvestusliku väärtuse vahe tuleks konsolideeritud raamatupidamise eeskirjades kehtestatud kriteeriumide kohaselt lisada mitteresidendist äriühingu varale kuni kõnealuse vara turuväärtuse piirini ([43]);

d) üle jääv summa on rahaline firmaväärtus, mille võib maksubaasist maha arvata aastase ülemmääraga kuni üks kahekümnendik selle väärtusest.

(121) Kui Hispaania residendist äriühing omandab osaluse mitteresidendist valdusettevõtjas (kelle põhitegevus on aktsiate valdamine ja teiste tegutsevate äriühingute varade haldamine), tuleks selle arvutusmeetodi kohaselt valdusettevõtja netovara ostuhinna ja arvestusliku väärtuse vahe kirjendada valdusettevõtja varana kuni kõnealuse vara turuväärtuse piirini. Et valdusettevõtja varaks on osalus tegutsevates mitteresidendist äriühingutes, võrdub tema varade turuväärtus aktsiate ostuhinnaga ja rahalist firmaväärtust ei saa seetõttu tekkida. Selle tõlgenduse kohaselt saab rahaline firmaväärtus tuleneda ainult tegutseva äriühingu otsesest omandamisest.

(122) DGT 21. märtsi 2012. aasta halduslik tõlgendus ja sellele järgnenud TEAC 26. juuni 2012. aasta resolutsioon laiendasid TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisala osaluse kaudsele omandamisele, mis tuleneb valdusettevõtjas osaluse otsesest omandamisest. Hispaania ametiasutuste ja ühe huvitatud isiku arvamuse kohaselt peaks kehtima alljärgnev rahalise firmaväärtuse arvutamise meetod.

([40]) Samuti tuleb rõhutada, et uue tõlgendusega tunnistasid DGT ja TEAC loobumist oma TRLISe artikli 12 lõike 5 esialgsest tõlgendusest seoses uue võimalusega kohaldada seda osaluse kaudse omandamise suhtes (vt punkt 2.3.2 eespool).
([41]) Vt TEAC 3. novembri 2011. aasta resolutsioon; R.G. 2842-09.
([42]) Vt TEAC 26. juuni 2012. aasta resolutsioon; R.G. 3637/2010 ja 1439/2011.
([43]) TEAC kuningliku dekreedi nr 1815/1991 artiklite 23 ja 24 kohaselt.

(123) Kui osaluse kaudne omandamine tuleneb valdusettevõtjas osaluse otsesest omandamisest, tuleks teha konsolideerimine, nii et teisel tasandil ja järgmistel tasanditel loodud firmaväärtus on võimalik tuua valdusettevõtja tasandile. Selle tegemiseks jäetakse kõrvale omandava ja omandatava äriühingu vaheline omakapitali investeering. Omakapitali investeering jäetakse kõrvale eri etappides vastavalt kuningliku dekreedi nr 1815/1991 artiklile 30.

a) Esiteks jäetakse kõrvale omakapitali investeering selle äriühingu tasandil, kellel ei ole teise äriühingu omakapitalis otsest osalust. Tegutsevas tütarettevõtjas olev osalus, mis kuulub valdusettevõtjale, jäetakse kõrvale ja selle osaluse väärtus asendatakse valdusettevõtja bilansis tegutseva tütarettevõtja vara turuväärtusega. Valdusettevõtja bilansis tekib konsolideerimisreserv, mis võrdub tegutseva äriühingu vara turuväärtuse ja arvestusliku väärtuse vahega.

b) Teiseks tuleb omakapitali investeering kõrvale jätta ka järgmistel tasanditel, võttes omakapitali väärtuse arvutamisel arvesse eelmistel tasanditel tekkinud konsolideerimisreserve.

(124) Rahaline firmaväärtus on osaluse ostuhinna ja valdusettevõtja omakapitali uue väärtuse vahe osa pärast konsolideerimist, mida ei saa seostada valdusettevõtja varaga. Seda arvutusmeetodit kasutades käsitletakse kõigi valdusettevõtja omanduses olevate tütarettevõtjate varasid ja kohustusi nii, nagu oleksid need ühe äriühingu omad.

(125) Seega nõuab DGT ja TEAC 2012. aasta resolutsioonides sisalduv uus arvutusmeetod konsolideerimise eelsimulatsiooni, ([44]) et tegutseva mitteresidendist äriühingu (selle, kes loob firmaväärtust) vara oleks võimalik tuua valdusettevõtja tasandile, järgides kuningliku dekreedi nr 1815/1991 artiklis 30 esitatud etappe. Pärast konsolideerimisprotsessi sellist simulatsiooni saab lisada osaluse ostuhinna ja arvestusliku väärtuse vahe mitteresidendist valdusettevõtja varale ja õigustele. Allesjääv vahe on rahaline firmaväärtus, mis arvatakse maksubaasist maha. Sedasi välditakse selle arvutusmeetodiga valdusettevõtja sellise vara (aktsiate) ostuhinna ja turuväärtuse tasaarvestamist, millega ei kaasnenud rahalise firmaväärtuse teket valdusettevõtja tasandil.

(126) Rahalise firmaväärtuse arvutamise lahknevus taandub TRLISe artikli 12 lõikes 5 tehtud viitele konsolideerimiseeskirjade kohta. Tegelikult ei täpsustata viites, millised on konkreetsed konsolideeritud raamatupidamise eeskirjad või sätted, mida tuleks rahalise firmaväärtuse lõppsumma arvutamiseks kohaldada:

„Osaluse ostuhinna ja arvestusliku väärtuse vahe osaluse omandamispäeva seisuga tuleks kirjendada mitteresidendist äriühingu vara ja õigustena vastavalt konsolideeritud raamatupidamist käsitlevas kuninglikus dekreedis nr 1815/1991 sätestatud kriteeriumidele.” [Esiletõst lisatud]

(127) TEAC on oma varasemates resolutsioonides selgitanud, et viide konsolideeritud raamatupidamise eeskirjadele tehti ainult eesmärgiga kirjendada osaluse ostuhinna ja arvestusliku väärtuse vahe mitteresidendist äriühingu vara ja õiguste all ([45]) ning et TRLISe artikli 12 lõikes 5 ei nõuta tegelikult konsolideeritud aruandeid. TEAC 3. novembri 2011. aasta resolutsioonis märgitakse, et TRLISe artikli 12 lõikes 5 sisalduval viitel kuninglikule dekreedile nr 1815/1991 (konsolideeritud raamatupidamise eeskirjad) on ainult üks eesmärk – kanda osaluse ostuhinna ja arvestusliku väärtuse vahe mitteresidendist äriühingu vara ja õiguste arvele.

(128) Eeskätt siis, kui osalus omandatakse valdusettevõtjas, keskendutakse arutelus sellele, kuidas teha kindlaks, millist arvestuslikku väärtust tuleks rahalise firmaväärtuse summa arvutamisel arvesse võtta: kas seda, mis tuleneb konsolideeritud aruannetest, või seda, mis tuleneb konsolideerimata aruannetest. Sõltuvalt valikust võib tulemus olla tegelikult väga erinev: ühest küljest, kui viidatakse konsolideerimata aruannetes kajastatavale arvestuslikule väärtusele, ei teki valdusettevõtjas osaluse omandamise korral rahalist firmaväärtust; teisest küljest, kui viidatakse konsolideeritud aruannetes kajastatud arvestuslikule väärtusele, tekib rahaline firmaväärtus valdusettevõtja tasandil.

([44]) Komisjon viitab konsolideerimise simulatsioonile, arvestades, et TRLISe artikli 21 üks nõudeid on vähemalt 5 % osaluse omandamine. See protsent ei sea omandava äriühinguga konsolideerimise nõuet.

([45]) Vt TEAC 3. novembri 2011. aasta resolutsioon; R.G. 2842-09,.

(129) TEAC resolutsioonidest võib järeldada, et mitu maksumaksjat on juba taotlenud sellise rahalise firmaväärtuse mahaarvamist, mis tuleneb teise tasandi või järgmiste tasandite kaudselt omandatud osalusest, nõudes, et maksuamet kaaluks konsolideerimata aruannetes kajastatud väärtuste asemel kontserni konsolideeritud aruannetes kajastatud kontrollväärtusi. Komisjon märgib aga, et DGT ja TEAC püsisid enne 2012. aastat järjekindlalt oma halduslikku tõlgenduse juures, mille kohaselt peaks arvessevõetav arvestuslik väärtus olema konsolideerimata aruannetes kajastatud väärtus.

(130) Eelkõige väitis TEAC esialgu seda, et maksualane konsolideerimine ja raamatupidamise konsolideerimine ei ole samaväärsed, samuti ei käsitleta kontserni mõistet maksustamise ja raamatupidamisarvestuse tähenduses ühtemoodi ([46]). TEAC toob näite, kuidas Hispaania ettevõtte tulumaksu seaduses ei võeta arvesse kontserni konsolideeritud finantsaruannetes kajastatud tulu, vaid üksikutes finantsaruannetes kajastatud individuaalset kogutulu. Selle põhjuseks on asjaolu, et raamatupidamiseeskirjades ja maksueeskirjades järgitav eesmärk on lõpuks erinev: kui konsolideeritud finantsaruannete eesmärk on anda teada kontserni majandus- ja rahanduslukorrast, siis maksustamise seisukohast on oluline teha kindlaks maksustatava kontserni majanduslik suutlikkus ([47]). Konsolideeritud finantsaruannete arvessevõtmine võib põhjustada moonutusi maksubaasi arvutamisel. Näiteks võib juhtuda, et investeering tehti ajal, mil äriühing ei olnud kontserni osa, või vastupidi, investeering kajastub konsolideeritud aruannetes ka veel siis, kui äriühing ei kuulu enam kontserni. Seega, kuigi TRLISe artikli 12 lõikes 5 ei välistata sõnaselgelt konsolideeritud aruannetes kajastatud arvestusliku väärtuse arvessevõtmist, peaks arvestuslik väärtus, millele artikli 12 lõikes 5 viidatakse, olema omandatud mitteresidendist äriühingu konsolideerimata aruannetes kajastatud väärtus, vastasel juhul oleks sättes viidatud sõnaselgelt raamatupidamiseeskirjadele, nagu tehakse Hispaania ettevõtte tulumaksu seaduse teistes makse käsitlevates sätetes.

(131) Komisjon on arvamusel, et rahalise firmaväärtuse arvutamise meetod, millele halduslikud tõlgendused tuginevad, on TRLISe artikli 12 lõike 5 lahutamatu osa, mille abil määratletakse selle sätte kohaldamisala ja õiguslik mõju. Tõepoolest, TRLISe artikli 12 lõige 5 kujutab endast rahalise firmaväärtuse arvutamise meetodit: selles täpsustatakse, mis etapid tuleb läbida, et saada summa, mis moodustab rahalise firmaväärtuse. On ilmne, et arvutusmeetodi muutmine, millega kaasneb sellest sättest tuleneva maksusoodustuse oluline muudatus, võib avaldada otsest toimet sätte õiguslikule mõjule.

(132) Esialgne arvutusmeetod, mida DGT ja TEAC järjekindlalt kasutasid, viis järeldusele, et arvessevõetav arvestuslik väärtus peaks olema omandatud mitteresidendist äriühingu konsolideerimata aruannetes kajastatud väärtus. Seega ei saa firmaväärtust (ega ka rahalist firmaväärtust) tekkida osaluse kaudsel omandamisel, mis tuleneb osaluse otsesest omandamisest mitteresidendist valdusettevõtjas. Esialgne halduslik tõlgendus võimaldas maha arvata ainult tegutsevas äriühingus osaluse otsesest omandamisest tuleneva rahalise firmaväärtuse.

(133) DGT halduslikus tõlgenduses ja TEAC 2012. aasta resolutsioonis sisalduv uus arvutusmeetod lükkab TRLISe artikli 12 lõike 5 esialgseid piire kaugemale, võimaldades rahalist firmaväärtust maha arvata ka osaluse kaudsel omandamisel, mis tuleneb valdusettevõtjas osaluse otsesest omandamisest; selle tulemusena võivad äriühingud, kes ei oleks esimese ja teise otsuse tegemise ajal pidanud kohaldama meedet kaudse omandamise suhtes, nõuda nüüd nende omandamiste puhul mahaarvamise tegemist.

(134) Lisaks märgib komisjon, et kui teisel tasandil või järgmistel tasanditel loodud firmaväärtus lubatakse tuua valdusettevõtja tasandile, ei täideta üht TRLISe artikli 12 lõike 5 tingimustest, milleks on firmaväärtuse loomine, mis tekib mitteresidendist äriühingus osaluse omandamisel Hispaania residendist äriühingu poolt. On tõsi, et sellisel juhul loodaks firmaväärtus teisel tasandil või järgmistel tasanditel, kus kaks äriühingut ei ole Hispaania residendid. [*Esiletõst lisatud*]

(135) Kokkuvõtteks võib öelda, et kuigi muudetud ei ole TRLISe artikli 12 lõike 5 ega artikli 21 sõnastust, on komisjon seisukohal, et TRLISe artikli 12 lõike 5 uus halduslik tõlgendus, mis põhineb eespool kirjeldatud uuel arvutusmeetodil, kujutab endast kava olulist muudatust, sest see laiendab sätte algset kohaldamisala, võimaldades rahalise firmaväärtuse mahaarvamist ka osaluse kaudsel omandamisel, mis tuleneb osaluse otsesest omandamisest valdusettevõtjas.

([46]) Vt TEAC 17. veebruari 2011. aasta resolutsioon; R.G. 4871-09, 4872-09, 4873-09 ja 4874-09.
([47]) Vt Hispaania ülemkohtu 24. juuni 2013. aasta kohtuotsus RJ/2013/5335.

6.2.2. *Hispaania ametiasutuste ja huvitatud kolmandate isikute põhjendused, mis õigustavad loobumist eelmisest halduslikust tõlgendusest*

(136) Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud on tunnistanud, ([48]) et kuni haldusliku tõlgenduse muutmiseni 2012. aastal kohaldati TRLISe artikli 12 lõike 5 kohast mahaarvamist praktikas üksnes osaluse otsese omandamise korral mitteresidendist äriühingutes. Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud on esitanud mitu põhjendust TRLISe artikli 12 lõike 5 rakendamist käsitleva halduslik tava muutmise õigustamiseks.

(137) Esitatud põhjendused ei puutu aga asjasse. Õigupoolest ei saa põhjused, miks riigiabi kava 2012. aastal muudeti, kuidagi muuta komisjoni uurimise ulatust ja seega vastavalt 2009. ja 2011. aastal vastu võetud esimese ja teise otsuse kohaldamisala.

(138) Lisaks on põhjendused, millele Hispaania ametiasutused esialgu toetusid, kui nad selgitasid 2007. aasta menetluse algatamise otsuseni viinud haldusmenetluse käigus meetme kohaldamisala, ja põhjendused, mis sisalduvad DGT algsetes halduslikes tõlgendustes ja TEAC resolutsioonides, vastuolus käesolevas ametlikus uurimismenetluses esitatud põhjendustega, kus väideti, et uuel halduslikul tõlgendusel ei ole abi tunnuseid.

(139) Teisiti öeldes ei õigusta Hispaania ametiasutuste ja huvitatud kolmandate isikute esitatud põhjendused mingil juhul eelmisest halduslikust tõlgendusest loobumist.

a) *TRLISe artikli 12 lõike 5 aluspõhimõte: Hispaania äriühingute rahvusvahelistumise edendamine*

(140) Nagu Hispaania ametiasutuste esitatud märkustes osutatakse, viitasid nii DGT kui ka TEAC haldusliku tõlgenduse muutmist põhjendades TRLISe artikli 12 lõike 5 aluspõhimõttele. Selle eesmärk on edendada Hispaania äriühingute rahvusvahelistumist ja investeeringuid välismaal. Kaudse omandamise väljajätmine ei oleks selle eesmärgiga kooskõlas.

(141) TRLISe artikli 12 lõikes 5, mille eesmärk on edendada Hispaania äriühingute rahvusvahelistumist ja investeeringuid välismaal, ette nähtud kodumaise ja välismaise osaluse omandamise erinev maksustamislahendus tunnistati esimeses ja teises otsuses ebaseaduslikuks ja siseturuga kokkusobimatuks abiks. Komisjon leiab, et haldustava muutmist ei saa põhjendada TRLISe artikli 12 lõike 5 aluspõhimõttega (Hispaania äriühingute rahvusvahelistumine), mis on tunnistatud esimeses ja teises otsuses juba ebaseaduslikuks ja siseturuga kokkusobimatuks abiks.

b) *Viited kaudsele omandamisele esimeses ja teises otsuses, parlamendi esitatud küsimustes ning 2007. aasta menetluse algatamise otsust käsitlevas pressiteates*

(142) Üks põhjendustest, millele Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud toetusid, vaidlustades selle, et TRLISe artikli 12 lõike 5 uus halduslik tõlgendus kujutab endast uut abi, oli see, et komisjoni esimese ja teise otsuse sõnastuses viidatakse nii osaluse otsesele kui ka kaudsele omandamisele. Seetõttu leiavad nad, et uus halduslik tõlgendus on komisjoni kahe otsusega kooskõlas.

(143) Komisjon ei ole nõus, et need viited võiksid kaotada meetmele omased uue abi tunnused. Esimeses ja teises otsuses osaluse otsesele ja kaudsele omandamisele tehtud viited on tingitud TRLISe artikli 12 lõikes 5 tehtud ristviitest TRLISe artiklile 21, kus öeldakse sõnaselgelt, et otsese või kaudse osaluse suurus mitteresidendist äriühingu osakapitalis peab olema vähemalt 5 %. Komisjoni ülesanne ei ole esimeses ja teises otsuses määrata, kuidas Hispaania ettevõtte tulumaksu seaduse sätet tuleks rakendada, vaid pigem hinnata, kas see säte kujutab endast riigiabi, võttes arvesse viisi, kuidas asjaomane liikmesriik seda teatavakstegemise hetkel rakendab.

(144) Lisaks väärib märkimist, et esimese ja teise otsuse vastuvõtmiseni viinud ametliku uurimismenetluse ajal keskenduti sellele, kas TRLISe artikli 12 lõige 5 kujutab endast riigiabi või mitte, ning selle hindamisel ei olnud vajadust kontrollida, kas TRLISe artikli 12 lõige 5 hõlmab nii otsest kui ka kaudset omandamist. Arutelu selle üle, kas osaluse kaudne omandamine on asjakohane, tekkis seoses sissenõudmismenetlusega siis, kui Hispaania ametiasutused teavitasid komisjoni varasema haldustava muutmisest. Asjaolu, et komisjon esitas väga varases staadiumis, enne ametliku uurimismenetluse algust, 26. märtsi 2007. aasta talituste kirjas mõned küsimused TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisala kohta, on käesolevas analüüsis ebaoluline. Praeguse juhtumi puhul tuleb teha kindlaks, kuidas Hispaania ametiasutused rakendasid TRLISe artikli 12 lõiget 5 esimese ja teise otsuse vastuvõtmise hetkel.

([48]) Vt 4. juuni 2007. aasta kiri, mille Hispaania saatis vastuseks 26. märtsi 2007. aasta teabenõudele.

(145) Kõnealuse teema puhul väärib veel kord meenutamist Euroopa Kohtu Kahla kohtuotsusega ([49]) seotud kohtupraktika, mille kohaselt tuleb otsuse ulatuse kindlakstegemisel arvesse võtta mitte ainult selle otsuse enda teksti, vaid ka abikava, mida asjaomane liikmesriik on kirjeldanud. Sellega seoses selgitasid Hispaania ametiasutused 4. juuni 2007. aasta kirjas, et TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisala hõlmab ainult osaluse otsest omandamist mitteresidendist äriühingutes. Otsese viite puudumine sellele kirjale esimeses ja teises otsuses ei muuda asjaolu, et TRLISe artikli 12 lõiget 5 on alates selle vastuvõtmisest rakendatud, jättes kohaldamisalast välja osaluse kaudse omandamise.

(146) Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu Kahla kohtuotsusega seotud kohtupraktikast, et uue haldusliku tõlgenduse vastuvõtmise kontekstis olid Hispaania ametiasutused juba teadlikud komisjonile saadetud kirja sisust, milles väideti, et TRLISe artikli 12 lõike 5 kohast mahaarvamist saab kasutada ainult osaluse otsese omandamise korral. Hispaania ametiasutused oleksid pidanud tagama, et otsust rakendatakse kooskõlas teabega, mille nad olid juba komisjoni talitustele esitanud ([50]).

(147) Komisjon leiab, et esimese ja teise otsuse ulatus ei ole kindlaks määratud mitte ainult otsuste tekstiga, vaid ka kogu Hispaania ametiasutuste esitatud teabe põhjal, mille eesmärk oli kirjeldada, kuidas abikava kahe otsuse vastuvõtmise ajal rakendati.

(148) Küsimus, kas huvitatud kolmandad isikud olid Hispaania ametiasutuste ja komisjoni teabevahetusest teadlikud, ei ole kuidagi seotud sellega, kas uus halduslik tõlgendus kätkeb uut abi või mitte. Kuigi kõnealuse õigusliku normi – TRLISe artikli 12 lõike 5, mida loetakse koostoimes TRLISe artikliga 21, – sõnastust ei ole muudetud, leiab komisjon, et muutunud on normi piirid ja laad. Täpsemalt öeldes laiendab uus halduslik tõlgendus TRLISe artikli 12 lõike 5 algset kohaldamisala, võimaldades arvata rahalise firmaväärtuse maha juhul, kui tegemist on kaudse osaluse omandamisega otsese osaluse omandamise teel valdusettevõtjas. Sellist olukorda ei kaalutud esialgu eelmises halduslikus tõlgenduses, millega lubati maha arvata ainult tegutsevates äriühingutes osaluse otsesest omandamisest tuleneva rahalise firmaväärtuse.

(149) Namur – Les Assurances'i kohtuotsuses ([51]) leidis Euroopa Kohus, et ainult nende muudatuste kohta, mis muudavad abikava põhjalikult, tuleb anda täiendavat teavet kui uue abi kohta. Komisjon on veendunud, et halduslik tõlgendus kujutab endast komisjoni esimeses ja teises otsuses analüüsitud abikava olulist muutmist, arvestades et TRLISe artikli 12 lõike 5 tõlgenduse piire ja laadi on laiendatud olukordadele, mis ei olnud sätte kohaldamisalaga esialgu hõlmatud. Lisaks väärib märkimist, et kõnealuse küsimusega seoses ei otsustata, kas abi kvalifitseerub olemasolevaks või uueks abiks. Esimeses ja teises otsuses juba järeldati, et TRLISe artikli 12 lõige 5 kätkeb ebaseaduslikku ja kokkusobimatut abi. Praegusel juhul on aga tähtis kindlaks teha, kas esimese ja teise otsuse kohaldamisala hõlmab ka osaluse kaudset omandamist, mis tuleneb valdusettevõtjas osaluse varasemast omandamisest, et teha kindlaks abi olemasolu, selle kokkusobivus ja õiguspäraste ootuste olemasolu.

(150) Veel väidavad Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud, et meede ei ole uus abi, sest paljud enne 2007. aasta menetluse algust toimunud omandamised olid osaluse kaudsed omandamised, mis tulenesid osaluse otsesest omandamisest valdusettevõtjas. Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud väidavad, et nendest omandamistest räägiti 2007. aasta menetluse algatamise pressiteates ja et komisjoni vastused parlamendi esitatud kirjalikult vastatavatele küsimustele näitavad, et ta oli teadlik nende omandamiste kaudsest iseloomust.

(151) Kuigi omandamised, millele viidati vastustes parlamendi esitatud kirjalikult vastatavatele küsimustele või 2007. aasta menetluse algatamise pressiteates, võisid olla seotud kaudse omandamisega, ei saanud komisjon vähemalt enamiku tehingute puhul teada, milline oli omandatavate äriühingute struktuur ehk kas omandatud äriühingud olid tegutsevad äriühingud või valdusettevõtjad. Nagu on juba märgitud punktis 128, keskenduti kõnealuse teema puhul sellele, kas TRLISe artikli 12 lõige 5 kujutab endast ebaseaduslikku riigiabi osaluse kodumaise ja välismaise omandamise erineva maksustamislahenduse tõttu, ning seepärast ei olnud omandatavate

([49]) Vt 16. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-537/08P:Kahla Thüringen Porzellan GmbH *vs.* komisjon, punkt 44; vt ka otsus kohtuasjas C-138/09: Todaro Nunziatina (2010, punkt 31).
([50]) Vt 16. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-537/08P: Kahla Thüringen Porzellan GmbH *vs.* komisjon, punkt 44.
([51]) Vt 9. augusti 1994. aasta kohtuotsus kohtuasjas C-44/93: Namur – Les assurances du credit *vs.* komisjon.

mitteresidendist äriühingute ettevõttestruktuuri vajadust vaadelda. On tõsi, et erinevust otsese ja kaudse omandamise vahel ei peetud esimeses ja teises otsuses vajaliku hindamise seisukohast oluliseks. Kokkuvõttes ei oleks selline vahetegemine muutnud riigiabimeetme lõpphinnangut, mille kohaselt tunnistas komisjon meetme selle peamiste omaduste tõttu valikuliseks, st selliseks, mis ei võimalda rahalise firmaväärtuse amortiseerimist Hispaania-Hispaania tehingute korral.

(152) Eelkõige komisjonile teatatud Iberdrola/Scottish Poweri ühinemise ([52]) puhul tuleb märkida, et komisjon osutas ühinemisotsuse punktis 42 selgelt, et selle otsuse kohaldamiseks ei olnud vajalik ega asjakohane kindlaks teha, kas TRLISe artikli 12 lõige 5 hõlmab riigiabi. Igal juhul vastas komisjon parlamendiliikmete esitatud kirjalikult vastatavatele küsimustele enne abikava uurimise algust ([53]). Seetõttu ei saanud komisjonil vastamise ajal olla ega olnud teemast ülevaadet ([54]).

(153) Kokkuvõttes on riigiabi hindamise seisukohast oluline see, kuidas asjaomane liikmesriik meedet rakendas. Hispaania selgitas, et TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisala piirdus otsese omandamisega. Seda kinnitab ka järjepideva ja asjaomase haldustava olemasolu, mis kehtis kuni 2012. aastani. Sellega seoses märgib komisjon, et nagu Euroopa Kohus on kirjeldanud, analüüsib komisjon kava sellisena, nagu seda kohaldatakse. Praegusel juhul ei saa vaidlustada seda, et järjepidev haldustava ei võimaldanud arvata maha kaudse omandamisega seotud rahalist firmaväärtust.

c) *Ristviited TRLISe artiklile 21*

(154) Veel üks Hispaania ametiasutuste esitatud argument ([55]) seisnes selles, et TRLISe artikli 12 lõikes 5 viidatakse artikli 21 lõike 1 punkti c teisele alapunktile, kus märgitakse sõnaselgelt, et säte hõlmab ka otsesest või kaudsest osalusest tulenevaid dividende. Seetõttu ei peaks asjaolu, et tegutsev äriühing asub teisel või järgmisel tasandil, takistama TRLISe artikli 12 lõike 5 kohase mahaarvamise kohaldamist. Nagu aga Hispaania ametiasutused 2007. aasta menetluse algatamise otsuse vastuvõtmiseni viinud haldusmenetluse käigus selgitasid, on üks kaudse omandamise TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast väljajätmise põhjus see, et ka TRLISe artiklis 21 nõutakse, et mitteresidendist äriühingul on majandustegevus välismaal ja et selle suhtes kohaldatakse ettevõtte tulumaksu sarnast maksu. Selle sätte põhjendus on kirjas kuritarvituste vältimise maksueeskirjades, et vältida maksuparadiisides või nullmaksustamise piirkondades asuvate äriühingute kvalifitseerumist mahaarvamise kasutamisele. Arvestades, et valdusettevõtjatel ei ole majandustegevust kui sellist, on need TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast välja arvatud.

(155) DGT ja TEAC selgitasid oma algsetes halduslikes tõlgendustes ja resolutsioonides, et firmaväärtus (ja seega ka rahaline firmaväärtus) ei saa tekkida valdusettevõtja tasandil, sest TRLISe artiklis 21 kehtestatud nõuete kohaselt ei ole valdusettevõtjatel majandustegevust. Seetõttu ei saa valdusettevõtja tasandil moodustuda rahaline firmaväärtus. 2012. aastal vaatasid DGT ja TEAC aga oma eelmise tõlgenduse läbi, väites, et majandustegevuse olemasolu nõue on täidetud, kui tegutsev äriühing asub esimesel või teisel tasandil või järgmistel tasanditel.

(156) Kuigi TRLISe artiklis 21 viidatakse selgelt kaudsele ja otsesele omandamisele, on selge ka see, et TRLISe artikli 21 punktis c nõutakse kasumi tekkimist välismaisest äritegevusest. Nagu Audiencia Nacional ([56]) on 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsuses möönnud, ei ole see aga ühemõtteliselt nii, kui mitteresidendist äriühing on valdusettevõtja, kelle peamine ärieesmärk on teiste, tegutsevate äriühingute aktsiate valdamine.

([52]) Juhtum nr COMP M.4517, punkt 42.
([53]) Hispaania ametiasutused teatasid komisjonile 4. juuni 2007. aasta kirjaga, et TRLISe artikli 12 lõiget 5 kohaldati ainult otsese omandamise suhtes.
([54]) Lisaks väärib märkimist, et vastustes parlamendi esitatud kirjalikult vastatavatele küsimustele ei tehtud selget vahet otsese ja kaudse omandamise vahel.
([55]) Vt joonealune märkus 48.
([56]) Vt joonealune märkus 23..

(157) Tasub märkida, et TRLISe artikkel 21 kavandati algul selleks, et kehtestada rahvusvahelise topeltmaksustamise vältimiseks tingimused, eesmärgiga vabastada ettevõtte tulumaksust välismaist päritolu dividendid ja tulu, mis tulenevad osaluse omandamisest mitteresidendist äriühingutes. Artikli 12 lõikes 5 tehakse sellele sättele ainult ristviide, et analüüsitaks, kas mitteresidendist omandatud äriühingust saadav tulu täidab need kriteeriumid, nii et omandav äriühing saab sellest toimingust tekkiva rahalise firmaväärtuse maha arvata. Seetõttu tuleks TRLISe artiklis 21 sätestatud kriteeriume laiendada selgitusega, et viimati nimetatud sätte eesmärk on määrata kindlaks tingimused välismaist päritolu dividendide ja tulu suhtes erandi tegemiseks.

(158) Nagu Hispaania ametiasutused 4. juuni 2007. aasta kirjas märkisid, peab maksuamet pidama järelevalvet rahalise firmaväärtuse amortiseerimise kohaldamise üle. Sellist kontrolli saab teha ainult Hispaania residendist äriühingu kaudu, mille puhul Hispaania maksuamet saab mahaarvamise üle kergesti järelevalvet teostada, sest aktsiad on osa Hispaania residendist äriühingu varadest. Palju keerulisem oleks Hispaania maksuametil pidada järelevalvet firmaväärtuse üle, mis tekib mitteresidendist äriühingutes järgmistel tasanditel, kus osalused on kirjendatud nende mitteresidendist äriühingute varadena, kellel ei ole kohustust Hispaania maksuametile aru anda.

(159) Vajadust pidada järelevalvet investeeringust tuleneva mahaarvamise rakendamise üle kajastatakse ettevõtte tulumaksu seaduse rakendusmääruse (RD1777/2004) artiklis 15, milles nõutakse TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamise võimaldamiseks tegelikult teabe esitamist üksnes otse omandatud äriettevõtte omandamise kohta. Kui seda mahaarvamist oleks plaanitud kohaldada ka kaudse omandamise suhtes, oleks olnud loogiline lisada sättesse ka kaudne omandamine. Komisjon mõistab, et teavitamiskohustust otsese omandamisega piirates jättis seadusandja osaluse kaudse omandamise sihilikult TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast välja. Seda kinnitab ka DGT, kes tunnistab lahknevust oma varasemast põhimõttest, vaatamata kohustusele anda määruse RD1777/2004 artiklis 15 sisalduvat teavet.

(160) Lisaks on praeguse riigiabi hindamise seisukohast oluline see, kuidas kõnealune liikmesriik meedet rakendas. Hispaania oli komisjonile selgitanud, et Hispaania maksuhaldurid lubasid ainult sellise rahalise firmaväärtuse mahaarvamist, mis tuleneb otsese osaluse omandamisest, osaliselt põhjusel, et TRLISe artiklis 21 nõutakse TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamiseks selgelt majandustegevuse elluviimist. See tingimus on täidetud ainult tegutsevates äriühingutes, sest valdusettevõtjatel ei ole reaalset majandustegevust. Arvestades Hispaania esitatud selgitusi sätte kohaldamise kohta, leidis komisjon seega esimese ja teise otsuse vastuvõtmise ajal, et TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisala on piiratud tegutsevates äriühingutes osaluse otsese omandamisega, mida kinnitas ka 2012. aastani kehtinud järjepideva ja asjakohase haldustava olemasolu.

(161) Komisjon leiab, et vaatamata TRLISe artikli 21 punkti c alapunktis 2 nimetatud otsesele ja kaudsele omandamisele näitab DGT järjepidev haldustava – mida kinnitas ka TEAC –, et osaluse kaudne omandamine jäeti TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast välja. Selle taga on asjaolu, et valdusettevõtjad ei vii majandustegevust ellu TRLISe artikli 21 punkti c kohaselt, milles nõutakse, et kasum tekib välismaisest majandustegevusest. Selle seisukoha läbivaatamisel on Hispaania ametiasutused laiendanud TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisala, hõlmates olukorrad, mis ei olnud esimese ja teise otsuse vastuvõtmise ajal hõlmatud, väites, et TRLISe artikli 21 punkti c alapunktis 2 viidatakse kaudsele omandamisele.

d) *Võrdse kohtlemise, mittediskrimineerimise ja neutraalse maksustamise põhimõtted*

(162) Hispaania ametiasutused ja mõned huvitatud kolmandad isikud väidavad, et mitteresidendist äriühingutes kaudse osaluse omandamine, mis tuleneb varasemast osaluse omandamisest valdusettevõtjas, on võrreldav otsese osaluse omandamisega tegutsevates äriühingutes. Sel põhjusel ja selleks, et tagada võrdse kohtlemise ja mittediskrimineerimise põhimõtte järgimine, peaksid esimeses ja teises otsuses tehtud järeldused kehtima nii osaluse otsese kui ka kaudse omandamise kohta.

(163) Huvitatud kolmandad isikud väidavad ka, et neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt tuleks ühtviisi võrdselt käsitleda investeeringut, mis tehti nii tegutsevates äriühingutes osaluse otsese omandamisena kui ka valdusettevõtja kaudu osaluse kaudse omandamisena. Huvitatud kolmandad isikud väidavad eeskätt seda, et arvestades rahvusvaheliste äriühendustega seotud raskusi, ei peaks ühinemine (ainus olukord, kus rahaline firmaväärtus saab tekkida osaluse kaudsest omandamisest) või mitmetasandiline ühinemine olema vajalik.

(164) Kõigepealt tasub meenutada, et võrdse kohtlemise, mittediskrimineerimise ja neutraalse maksustamise põhimõtted ei ole esimese ja teise otsuse kohaldamisala puhul asjakohased – täpsemalt selle suhtes, kas need hõlmavad ka kaudset omandamist.

(165) Igal juhul märgib komisjon, et DGT 2012. aasta eelsetes halduslikes tõlgendustes ja TEAC resolutsioonides sisalduvast algsest lähenemisviisist järeldub, et osaluse otsesed omandamised ja kaudsed omandamised, mis tulenevad varasemast valdusettevõtja omandamisest, ei ole TRLISe artikli 12 lõike 5 tähenduses võrreldavad.

(166) Algse halduslikku tõlgenduse kohane valikuline kohtlemine tugines põhimõttele, et TRLISe artikli 12 lõike 5 üks tingimustest ei ole valdusettevõtja osaluse omandamise ja sellele järgneva osaluse kaudse omandamise korral tegutsevas tütarettevõtjas täidetud. On tõsi, et rahalise firmaväärtuse mõiste on põimunud firmaväärtuse raamatupidamisliku mõistega. Firmaväärtusega on tegemist, kui äriühingu eest makstud hind ületab selle omakapitali arvestusliku väärtuse. Sellel erinevusel võib olla kaks põhjust: 1) äriühingu vara ja õiguste tegelik väärtus või 2) kõrgem hind, mis maksti lootuses saada tulevikus praegusest suuremat tulu. Viimane kategooria vastab rahalisele firmaväärtusele. Firmaväärtus ja seega ka rahaline firmaväärtus võib tekkida ainult tegutsevates äriühingutes, sest neil on majandustegevus. Valdusettevõtjatel, kelle peamine ärieesmärk on omada tegutsevate tütarettevõtjate aktsiaid, ei ole reaalset majandustegevust ja nad ei saa seetõttu firmaväärtust luua. Seda näitab ka algsetes halduslikes tõlgendustes kasutatud arvutusmeetod, mis on TRLISe artikli 12 lõike 5 lahutamatu osa. Selle arvutusmeetodi kohaselt võrdub valdusettevõtja vara turuväärtus (tegutseva mitteresidendist tütarettevõtja aktsiad) osaluse ostuhinnaga ja seetõttu ei saa rahalist firmaväärtust tekkida. Asjaolu, et tegemist on valdusettevõtja vara (aktsiate) ostuhinna ja turuväärtuse tasaarvestamisega, on tingitud valdusettevõtja peamistest omadustest, nimelt sellest, et tema varaks on teiste, tegutsevate tütarettevõtjate aktsiad.

(167) Hispaania ametiasutused selgitasid ([57]) 2007. aasta menetluse algatamise otsuseni viinud haldusmenetluse kontekstis, et TRLISe artikli 12 lõikes 5 nõutakse ainult 5 % suuruse osaluse omandamist mitteresidendist ärihingu omakapitalis, kusjuures see näitaja ei tähenda konsolideerimist ei mitteresidendist äriühingu ega järgmise tasandi tütarettevõtjatega. Alles pärast valdusettevõtja ja selle tegutsevate tütarettevõtjate konsolideerimist omandava emaettevõtjaga saab konsolideeritud finantsaruannetes tekkida firmaväärtus.

(168) Seoses aruteluga selle üle, kas arvestada konsolideeritud või konsolideerimata aruannetes kajastatud väärtusi, on TEAC järjepidevalt väitnud, et kontrollväärtused, mida tuleb rahalise firmaväärtuse arvutamisel arvesse võtta, on konsolideerimata aruannetes esitatud väärtused. TEAC on järjekindlalt nentinud, et maksu- ja raamatupidamiseeskirjade eesmärk on erinev ning et konsolideeritud finantsaruannetes sisalduva teabe arvestamine maksustamise eesmärkidel võib tuua kaasa moonutusi TRLISe artikli 12 lõike 5 tõlgendamisel.

(169) Lisaks selgitasid Hispaania ametiasutused, et artikli 12 lõige 5 sisaldab meetodit nende investeeringute vähendamiseks, mille haldamine nõuab maksuameti järelevalvet. Amortiseerimist saab kontrollida ainult Hispaania residendist äriühingute kaudu, sest esimesel tasandil asuvad aktsiad on osa Hispaania residendist äriühingu varast. Palju keerulisem oleks maksuametil kontrollida rahalist firmaväärtust, mis tekib teisel tasandil või järgmistel tasanditel asuvates mitteresidendist äriühingutes. Sellisel juhul kirjendatakse aktsiad nende mitteresidendist äriühingute varade all, kes ei ole kohustatud Hispaania maksuametile aru andma.

(170) Euroopa Kohtu praktika kohaselt nõuab võrdse kohtlemise üldpõhimõte, et võrreldavaid olukordi ei tohi käsitleda erinevalt ja erinevaid olukordi ei tohi käsitleda ühtemoodi, välja arvatud juhul, kui selline käsitlemine on objektiivselt põhjendatud ([58]).

(171) Komisjon märgib, et algsetes halduslikes tõlgendustes TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast kaudse omandamise väljajätmine ei tundu tulenevat suvalistest põhjustest, vaid näib olevat õigustatud sätte tegeliku olemuse ja loogikaga, samuti maksu hallatavusega.

([57]) Vt joonealune märkus 48.
([58]) Liidetud kohtuasjad 66/79, 127/79 ja 128/79, Salumi ja teised (EKL 1980, lk 1237, p 14); kohtuasi C-14/01, Niemann (EKL 2003, lk I-2279, p 49).

(172) Komisjon soovib rõhutada, et otsus, kas varasem halduslik tõlgendus toob kaasa diskrimineerimise otsese ja kaudse omandamise vahel või kas see on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega, ei puutu praeguse riigiabi hindamise seisukohalt asjasse. Nagu juba varem öeldud, ei ole komisjoni ülesanne määrata otsuses kindlaks, kas riiklikku sätet tuleks kohaldada. Komisjon on kohustatud hindama, kas kõnealune säte kujutab endast riigiabi, võttes arvesse viisi, kuidas riiklikud asutused seda oma teavitamise ajal rakendavad. Praegusel juhul on tegemist selge lahknevusega varasemast halduslikust tõlgendusest, mis laiendab TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisala, hõlmates olukorrad, mida algses halduslikus tõlgenduses ette ei nähtud.

e) *Meetme tagasiulatuv mõju*

(173) Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud vaidlustavad halduslikku tõlgenduse tagasiulatuva iseloomu. Hispaania ametiasutused viitasid varasemates selgitustes öeldule, ([59]) et kuni 21. detsembrini 2007 ellu viidud omandamiste puhul ja nende puhul, mille rahaline firmaväärtus vaadatakse üle, arvatakse maksubaasist maha rahalise firmaväärtuse summa, mis tuleneb kaudsest (ja otsesest) omandamisest. Pärast 21. detsembrit 2007 toimunud omandamiste puhul ei aktsepteerita ei otsesest ega kaudsest omandamisest tuleneva rahalise firmaväärtuse mahaarvamist.

(174) Hispaania ametiasutused selgitasid, et vastavalt 17. detsembri üldise maksuseaduse nr 58/2003 artiklile 120 võivad äriühingud, kes leiavad, et nende maksudeklaratsioon on kahjustanud nende õiguspäraseid huve, nõuda maksudeklaratsiooni parandamist vastavalt kohaldatavale menetlusele. See menetlus on sätestatud 27. juuli kuningliku dekreedi nr 1065/2007 artiklites 126–129 ([60]). Põhimõtteliselt võib äriühing taotleda oma maksudeklaratsiooni parandamist pärast selle esitamist ja enne, kui maksuamet on kehtestanud lõpliku maksumäära (*liquidación definitiva*) või selle puudumisel enne tähtaega, millal maksuamet peab kindlaks määrama kogutava maksusumma. LGT artiklite 66 ja 67 kohaselt on maksudeklaratsiooni parandamise taotlemise tähtaeg neli aastat alates maksudeklaratsiooni esitamise lõpptähtajast.

(175) Hispaania ametiasutused tunnistavad, et äriühingud, kes omandasid kaudselt osaluse mitteresidendist äriühingutes kuni 21. detsembrini 2007 ja kes ei arvanud maha kaudsest omandamisest tulenenud rahalist firmaväärtust, võivad nüüd oma maksudeklaratsioone parandada, et nendest tulenev rahaline firmaväärtus maha arvata. Äriühingud, kes lisasid oma eelmistesse maksudeklaratsioonidesse kaudsest omandamisest tuleneva rahalise firmaväärtuse mahaarvamise ja kellele maksuamet on juba kehtestanud maksumäära, ei saa esitatud maksudeklaratsioonide parandamist taotleda; ent arvestades, et mahaarvamine ulatub üle 20 aasta, ei takista see neil äriühingutel rahalist firmaväärtust tulevastes maksudeklaratsioonides maha arvata.

(176) Esiteks ei teki sellest, kas uuel halduslikul tõlgendusel on tagasiulatuv mõju või mitte, mingeid õiguslikke tagajärgi esimese ja teise otsuse kohaldamisalale, täpsemalt sellele, kas need otsused hõlmavad ka kaudset omandamist.

(177) Igal juhul on uuel halduslikul tõlgendusel tagasiulatuv õiguslik mõju. On kindel, et 21. märtsi 2012. aasta uut halduslikku tõlgendust võib kohaldada enne seda kuupäeva toimunud omandamiste suhtes.

6.3. **Abi kokkusobivus**

(178) Olles eelnevalt kindlaks teinud, et vaidlusalune kava hõlmab riigiabi Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, tuleb kaaluda, kas muudetud kava võib pidada siseturuga kokkusobivaks vastavalt Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõigetele 2 ja 3. Hispaania ametiasutused ei ole esitanud selle kohta ühtegi põhjendust.

(179) Komisjon leiab, et TRLISe artikli 12 lõike 5 uut halduslikku tõlgendust ei saa pidada siseturuga kokkusobivaks. Seepärast väidab komisjon, et kehtima jääb sama, esimeses ja teises otsuses esitatud põhjendus. Sellega seoses viitab komisjon esimese otsuse punktile 140 jj ning teise otsuse punktile 166 jj.

([59]) 4. detsembri 2012. aasta kiri.

([60]) Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

(180) Eeskätt ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 3 punkti c kohaldamisel ei ole TRLISe artikli 12 lõike 5 kohased mahaarvamised seotud investeeringute, töökohtade loomise või konkreetsete projektidega. Maksusoodustused vabastavad ettevõtjad kuludest, mis neil tavaliselt lasuvad, ning seetõttu tuleb neid soodustusi käsitada tegevusabina. Üldreeglina ei kuulu tegevusabi artikli 87 lõike 3 punkti c kohaldamisalasse, sest see kahjustab konkurentsi sektorites, kus seda antakse. Abi ei saa pidada siseturuga kokkusobivaks, kuna see ei aita kaasa ühegi tegevuse ega majandusvaldkonna arengule ega ole ajaliselt piiratud, kahanev või proportsionaalne sellega, mida on vaja, et parandada konkreetset majanduslikku olukorda asjaomastes valdkondades. Kokkuvõttes ei pea komisjon meedet siseturuga kokkusobivaks.

B. ÕIGUSPÄRASED OOTUSED, ÕIGUSKINDLUS, ESTOPPELI PÕHIMÕTE JA ABI TAGASTAMINE

6.4. **Estoppeli ja õiguskindluse põhimõte**

(181) Komisjon ei näe põhjust kalduda kõrvale menetluse algatamise otsuses väljendatud seisukohtadest. Komisjon ei ole rikkunud ei estoppeli põhimõtet ega õiguskindluse põhimõtet.

(182) 21. märtsi 2012. aasta *consulta vinculante*, millega võeti kasutusele uus halduslik tõlgendus, on Hispaania ametiasutuste tehtud valiku tulemus. Haldusakt, millega tekkis olukord, kus komisjoni eelnevalt teavitamata anti ebaseaduslikult uut abi, on Hispaania ametiasutuste, mitte komisjoni akt. Seetõttu on estoppeli põhimõte ebaoluline.

(183) Seoses õiguskindluse põhimõtte väidetava rikkumisega tuletab komisjon meelde, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale ei tule riigiabi käsitleva otsuse ulatuse kindlakstegemisel arvesse võtta mitte ainult selle otsuse enda teksti, vaid ka abikava, mida asjaomane liikmesriik on kirjeldanud ja konkreetselt kohaldanud ([61]).

(184) Sellega seoses leiab komisjon, et kui vaadelda selle põhimõtte rikkumist, siis oli Hispaania see, kes eiras õiguskindluse põhimõtet. Lisaks on komisjon veendunud, et õiguskindlusetuse teke, kui seda üldse oli, tulenes kava teatud sätete sõnastuse ebatäpsusest ja ebaselgusest.

6.5. **Abi tagastamine**

(185) Vaidlustatud meedet rakendati, ilma et komisjoni oleks sellest ELi toimimise lepingu artikli 108 lõike 3 kohaselt eelnevalt teavitatud. Seega kujutab meede endast ebaseaduslikku abi.

(186) Kui ebaseaduslikult antud riigiabi tunnistatakse siseturuga kokkusobimatuks, peavad abisaajad selle abi määruse (EÜ) nr 659/1999 artikli 14 alusel tagastama. Abi tagastamise nõudega taastatakse võimaluste piires enne abi andmist valitsenud konkurentsiolukord. Tagastatav summa peaks olema selline, mis kõrvaldab abisaajatele antud majandusliku eelise.

(187) Ükski Hispaania ametiasutuste või kolmandate isikute põhjendus ei õigustanud üldist kõrvalekaldumist sellest aluspõhimõttest. Hispaania peab kokkusobimatu abi seepärast tagasi nõudma.

(188) Asjaomase aasta ja abisaaja puhul vastab abi väärtus maksuvähendusele, mis on tehtud TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisel seoses tegutsevas mitteresidendist äriühingus kaudse osaluse omandamisega, mis tuleneb varasemast osaluse omandamisest valdusettevõtjas.

6.6. **Õiguspärased ootused**

(189) Hispaania ametiasutused ja huvitatud kolmandad isikud väidavad, et esimeses ja teises otsuses tunnustatud õiguspärased ootused peaksid kehtima ka osaluse kaudsel omandamisel, mis tuleneb valdusettevõtjas osaluse otsesest omandamisest. Nad väidavad, et õiguspäraseid ootusi tuleks tunnustada esimese ja teise otsuse tekstis kaudsele omandamisele viitamise tõttu, vastuste tõttu parlamendi esitatud küsimustele ja 2007. aasta menetluse algatamise otsuse pressiteates nimetatud omandamiste tõttu.

([61]) Vt otsus kohtuasjas C-537/08 P: Kahla Thüringen Porzellan GmbH, punkt 40 jj.

(190) Komisjon ei nõustu Hispaania ametiasutuste ja huvitatud kolmandate isikute esitatud põhjendustega ja leiab, et esimeses ja teises otsuses tunnustatud õiguspäraseid ootusi ei saa panna kehtima olukordades (osaluse kaudne omandamine, mis tuleneb valdusettevõtjas osaluse omandamisest), mis ei olnud nende otsuste vastuvõtmise ajal meetme kohaldamisalaga hõlmatud. Tegelikult võivad õiguspäraste ootuste aluseks olla ainult otsuse vastuvõtmise ajal teadaolevad faktilised andmed, mitte tulevikusündmused, näiteks uue halduslikku tõlgenduse kasutuselevõtt.

(191) Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale ([62]) on igal üksikisikul õigus tugineda õiguspärase ootuse kaitse põhimõttele olukorras, mille puhul Euroopa Liidu institutsioon on tekitanud temas hästi põhjendatud lootused, olles andnud talle konkreetse kinnituse. Olenemata sellest, mis kujul need kinnitused antakse, on need seotud täpse, tingimusteta ja järjepideva teabega.

(192) Seda, et kõnealuses abikavas puuduvad selged piirangud, ei saa pidada komisjoni täpseks, tingimusteta ja järjepidevaks kinnitavaks avalduseks asjaomastele ettevõtjatele seoses meetme kohaldamisega ka osaluse kaudsel omandamisel, mis tuleneb otsese osaluse omandamisest valdusettevõtjas. Seega ei saa nende selgete piirangute puudumine tekitada asjaomastele ettevõtjatele õiguspäraseid ootusi, et meedet võib seaduslikult kohaldada ka kaudse omandamise suhtes ([63]).

(193) Isegi kui esimeses ja teises otsuses kaudsele omandamisele tehtud viited oleksid tekitanud asjaomastele ettevõtjatele ootusi, on tarbetu kaaluda, kas sel viisil tekkinud ootus on õiguspärane ([64]). Komisjon on seisukohal, et ettevõtjad, kes viisid ellu kaudseid omandamisi, ei saa tugineda õiguspärasele ootusele, et kaudse osaluse omandamine oli TRLISe artikli 12 lõikega 5 reguleeritud, arvestades et need ettevõtjad olid teadlikud maksuameti ja TEAC 2012. aastani kehtinud haldustavast. Need ettevõtjad teadsid, et sel ajal rakendati komisjonile esitatud maksukava – TRLISe artikli 12 lõige 5 –, jättes selle kohaldamisalast välja kaudse osaluse omandamise, mis tuleneb valdusettevõtjas otsese osaluse omandamisest.

(194) Hispaania ametiasutused väidavad, et piirava halduslikku tõlgenduse olemasolu ei vähenda õiguspärast ootust, et ettevõtjad, kes omandasid kaudselt osaluse valdusettevõtjas otsese osaluse omandamise teel, võisid tugineda TRLISe artikli 12 lõike 5 kehtivusele. Selle põhjusteks on asjaolud, et 1) TRLISe artikli 12 lõige 5 on selge; 2) selles viidatakse ühemõtteliselt TRLISe artiklile 21, milles nimetatakse otsest ja kaudset omandamist; 3) see sisaldab otsest viidet konsolideeritud raamatupidamise eeskirjadele; 4) selle eesmärk on Hispaania äriühingute rahvusvahelistumise edendamine.

(195) Komisjon ei nõustu eespool nimetatud väitega. TRLISe artikli 12 lõige 5 on osutunud ebaselgeks sätteks, sest sealne viide konsolideeritud raamatupidamise eeskirjadele on ebamäärane ja sätte kehtivuse avardamine TRLISe artikli 21 kriteeriumidele on ebatäpne. Artikli 21 koostamise esialgne eesmärk oli õigupoolest sätestada tingimused erandi tegemiseks dividendidele ja välismaist päritolu tuludele. Artikli 21 viide kaudsele omandamisele on vastuolus nõudega, et otse omandatud äriühing peab ellu viima majandustegevust. Lisaks ei saa õiguspäraseid ootusi rajada abikava aluspõhimõttele, TRLISe artikli 12 lõikele 5, mis oli esimeses ja teises otsuses tunnistatud juba ebaseaduslikuks ja kokkusobimatuks abiks Hispaania residendist äriühingute välismaiste ja kodumaiste omandamiste erineva maksustamislahenduse tõttu. Komisjon on veendunud, et sätte ebatäpsus ja ebaselgus on põhjustanud vastuolu selle tõlgendamisel. Tegelikult on sellist vastuolu täheldatud enamikus DGT *consulta*'des ja TEAC resolutsioonides. Seetõttu ei saa Hispaania ametiasutused väita, et vaatamata piiravale halduslikule tõlgendusele oleks TRLISE artikli 12 lõige 5 võinud tekitada õiguspäraseid ootusi nende ettevõtjate hulgas, kes omandasid osaluse kaudselt.

(196) Kui vaadata lähemalt Scottish Poweri omandamist Iberdrola poolt, siis märgib komisjon, et ühinemisotsuses (COMP M.4517) märgiti selgelt, et ühinemisotsuse seisukohast ei olnud vajalik ega asjakohane määrata, kas TRLISe artikli 12 lõige 5 kätkes riigiabi (vt otsuse punkt 42).

([62]) Euroopa Kohtu 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus; kohtuasjad C-182/03 ja C-217/03, Forum 187 ASBL (EKL 2006, lk I-5479, punkt 147).
([63]) Vt joonealune märkus 50.
([64]) Euroopa Kohtu 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus; kohtuasjad C-182/03 ja C-217/03, Forum 187 ASBL (EKL 2006, lk I-5479, punkt 159).

(197) Viidates Hispaania ja huvitatud kolmandate isikute väidetele, mille kohaselt tekitasid vastused parlamendi esitatud kirjalikult vastatavatele küsimustele abisaajates õiguspäraseid ootusi, märgib komisjon, et parlamendi esitatud kirjalikult vastatavates küsimustes ei keskendutud otsese ja kaudse omandamise eristamisele, vaid küsiti, kas TRLISe artikli 12 lõikes 5 sätestatud kava võib kujutada endast riigiabi. Seetõttu ei saa komisjoni vastustest parlamendi esitatud kirjalikult vastatavatele küsimustele järeldada, et hõlmatud on nii otsene kui ka kaudne omandamine.

(198) Seoses väidetega, mille kohaselt tekitavad esimene ja teine otsus õiguspäraseid ootusi, sest mõlemas neist räägitakse kaudsest omandamisest, tuletab komisjon meelde, et need viited tehti ainult seepärast, et liikmesriigi õigusnormides nimetatakse nii otsest kui ka kaudset omandamist. Täpsemalt öeldes tehakse TRLISe artikli 12 lõikes 5 ristviide TRLISe artiklile 21, milles nõutakse, et Hispaania äriettevõte peab omandama vähemalt 5 % mitteresidendist äriühingu aktsiatest aastase katkematu ajavahemiku jooksul. Asjaolu, et Hispaania ametiasutused kohaldasid TRLISe artikli 12 lõiget ainult otsese omandamise suhtes, ei vaidlusta ei Hispaania ega huvitatud kolmandad isikud. Nagu juba eespool märgitud, on komisjonil seetõttu õigus toetuda asjaomase liikmesriigi antud selgitustele ja seega võis ta õiguspäraselt eeldada, et kava kohaldati nii, nagu liikmesriik oli osutanud.

(199) Lisaks leiab komisjon, et kuigi otsuste tekstis ei kajastata Hispaania ametiasutuste ja komisjoni teabevahetust – milles selgitati, et praktikas võib maha arvata ainult tegutsevates äriühingutes otsesest osaluse omandamisest tuleneva rahalise firmaväärtuse – ei tekita see abisaajatele õiguspäraseid ootusi, et TRLISe artikli 12 lõikes 5 on hõlmatud ka kaudne omandamine. Abisaajad olid juba teadlikud järjepidevast ja süstemaatilisest haldustavast, mis jättis osaluse omandamise teel valdusettevõtjas kaudse osaluse omandamise TRLISe artikli 12 lõike 5 kohaldamisalast välja ja mis kehtis kuni 2012. aastani.

(200) Kokkuvõttes ei saa esimeses ja teises otsuses tunnustatud õiguspäraseid ootusi laiendada olukordadele, mis ei olnud esimese ja teise otsuse tegemise ajal vaidlustatud meetme kohaldamisalaga hõlmatud.

7. **JÄRELDUSED**

(201) Eespool nimetatut arvesse võttes leiab komisjon, et uus halduslik tõlgendus, millega on laiendatud juba ebaseaduslikuks ja kokkusobimatuks abiks tunnistatud kava kohaldamisala ilma komisjonile teatamata, kujutab endast ebaseaduslikku ja kokkusobimatut abi määruse (EÜ) nr 659/1999 artikli 1 tähenduses.

(202) Komisjon ei pea meedet aluslepingu artikli 107 lõigete 2 ja 3 alusel siseturuga kokkusobivaks.

(203) Abi tuleb abisaajatelt määruse (EÜ) nr 659/1999 artikli 14 alusel sisse nõuda.

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA OTSUSE:

Artikkel 1

Hispaania Kuningriigi vastu võetud uus halduslik tõlgendus, mis laiendas 5. märtsi 2004. aasta ettevõtte tulumaksu seaduse Real Decreto Legislativo 4/2004 artikli 12 lõike 5 kohaldamisala, millega konsolideeritakse Hispaania ettevõtte tulumaksu seadusesse tehtud muudatused, et hõlmata mitteresidendist valdusettevõtjas otsese osaluse omandamise kaudu kaudne osaluse omandamine mitteresidendist äriühingutes, ja mis jõustati ebaseaduslikult, sest Hispaania Kuningriik rikkus ELi toimimise lepingu artikli 108 lõiget 3, on siseturuga kokkusobimatu.

Artikkel 2

Artikli 1 kohase kava alusel antud individuaalne abi ei ole abi, kui see vastas selle andmise ajal nõukogu määruse (EÜ) nr 994/98 ([65]) artikli 2 kohaselt vastu võetud ja abi andmise ajal kohaldatavas õigusaktis sätestatud tingimustele.

([65]) Euroopa nõukogu 7. mai 1998. aasta määrus (EÜ) nr 994/98, milles käsitletakse Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklite 107 ja 108 kohaldamist teatavate horisontaalse riigiabi liikide suhtes (ELT L 142, 14.5.1998, lk 1).

Artikkel 3

Artikli 1 kohase 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 Kuningriik lõpetab artiklis 1 osutatud abikava, mis hõlmab abisaajatele antud abi mitteresidendist äriühingutes kaudse osaluse omandamisel otsese osaluse omandamise teel valdusettevõtjates, ulatuses, mis ei on ühisturuga kokkusobimatu.

2. Hispaania Kuningriik nõuab abisaajatelt tagasi artiklis 1 osutatud kava alusel antud kokkusobimatu abi.

3. Tagasimakstavatelt summadelt arvestatakse intressi alates kuupäevast, mil need abisaajate kasutusse anti, kuni nende tegeliku tagasimaksmise kuupäevani.

4. Intress arvutatakse liitintressina komisjoni määruse (EÜ) nr 794/2004 ([66]) V peatüki kohaselt.

5. Alates käesoleva otsuse vastuvõtmise kuupäevast tühistab Hispaania Kuningriik kõik artiklis 1 osutatud kava alusel veel tegemata abimaksed.

Artikkel 5

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

2. Hispaania Kuningriik tagab käesoleva otsuse rakendamise nelja kuu jooksul pärast käesoleva otsuse teatavakstegemisest.

Artikkel 6

1. Hispaania Kuningriik esitab kahe kuu jooksul alates käesoleva otsuse teatavakstegemisest järgmise teabe:

a) artiklis 1 osutatud kava alusel abi saanute nimekiri ja neist igaühele 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, millega tõendatakse, et abisaajatele on antud korraldus abi tagasi maksta.

2. Hispaania Kuningriik teavitab komisjoni käesoleva otsuse täitmiseks võetud riiklike meetmete rakendamisest, kuni artiklis 1 osutatud kava alusel antud abi on täielikult tagasi makstud. Hispaania esitab komisjoni taotluse korral 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, 15. oktoober 2014

Komisjoni nimel

asepresident

Joaquín ALMUNIA

([66]) Euroopa nõukogu 21. aprilli 2004. aasta rakendusmäärus (EÜ) nr 794/2004, millega rakendatakse nõukogu määrust (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad EÜ asutamislepingu artikli 93 kohaldamiseks (ELT L 140, 30.4.2004, lk 1).