

ÜLDKOHTU OTSUS (ühendas koda)

4. veebruar 2016(*)

Riigiabi – Saksamaa maksuõigusnormid, mis puudutavad kahjumi ülekandmist järgmistele maksustamisaastatele (Sanierungsklausel) – Otsus, millega abi tunnistatakse siseturuga kokkusobimatuks – Tühistamishagi – Isiklik puutumus – Vastuvõetavus – Riigiabi mõiste – Valikulisus – Maksusüsteemi laad ja ülesehitus

Kohtuasjas T-287/11,

Heitkamp BauHolding GmbH, asukoht Herne (Saksamaa), esindajad: advokaadid W. Niemann, M. Kiera-Nöllen ja S. Geringhoff, ning hiljem advokaadid W. Niemann, S. Geringhoff ja P. Dodos,

hageja,

keda toetab

Saksamaa Liitvabariik, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,

menetlusse astuja,

versus

Euroopa Komisjon, esindaja: R. Lyal, T. Maxian Rusche ja M. Adam, ning hiljem R. Lyal, T. Maxian Rusche ja C. Egerer,

kostja,

mille ese on nõue tühistada komisjoni 26. jaanuari 2011. aasta otsus 2011/527/EL, milles käsitletakse Saksamaa antud riigiabi C 7/10 (ex CP 250/09 ja NN 5/10) „Ettevõtte tulumaksu seadus, saneerimisklausel” (ELT L 235, lk 26),

ÜLDKOHUS (ühendas koda),

koosseisus: koja president G. Berardis, kohtunikud O. Czúcz ja A. Popescu (ettekandja),

kohtusekretär: ametnik K. Andová,

arvestades kirjalikus menetluses ja 8. juuli 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

on teinud järgmise

otsuse

Siseriiklik õiguslik raamistik

Kahjumi ülekandmise reegel

1 Saksamaal võib Einkommensteuergesetz'i (tulumaksuseadus) §10d lõike 2 kohaselt ühe maksustamisaasta kahjumi üle kanda järgmistele maksustamisaastatele, mis tähendab, et kõnealuse kahjumi võib maha arvestada järgmiste aastate maksustatavast tulust (edaspidi

„kahjumi ülekandmise reegel”).

2 Körperschaftsteuergesetz (ettevõtte tulumaksu seadus, edaspidi „KStG”) § 8 lõike 1 kohaselt kohaldatakse kahjumi ülekandmise reeglit ka ettevõtjatele, kes peavad tasuma ettevõtte tulumaksu.

Kahjumi kaotamise reegel

3 Kahjumi ülekandmise võimalus tõi pelgalt maksusäästu saamis eesmärgil kaasa nn „riiulifirmade” omandamise, mis on teatud aja eest äritegevuse lõpetanud ettevõtjad, kelle kahjumit oli siiski võimalik üle kanda (nn *Mantelkauf*-tehingud).

4 Riiulifirmade ostmise tõkestamise eesmärgil kehtestas Saksamaa seadusandja 1997. aastal KStG § 8 lõike 4 (edaspidi „kahjumi kaotamise vana reegel”). See säte piiras kahjumi ülekandmise võimaluse ettevõtjatega, kes olid kahjumi saanud ettevõtjatega õiguslikult ja majanduslikult identsed. Nimetatud säte kohaselt ei loeta äriühinguid identseks, kui üle poole kapitaliühingu osalusest kantakse üle ja kapitaliühing jätkab või taasalustab oma äritegevust valdavalt uue käibekapitaliga.

5 Siiski nägi kahjumi kaotamise vana reegel ette erandi, mida mainitakse KStG § 8 lõike 4 kolmandas lauses, mille kohaselt esines majanduslik identsus omandatud äriühingu „saneerimise” korral, mistõttu kahjumi kaotamise reegel ei kehtinud. Olukord oli nii kahel juhul: esiteks siis, kui uus käibekapital on mõeldud üksnes selle ettevõtja saneerimiseks, mis on põhjustanud säilinud kahjumi mahaarvamise, ning kui ettevõtja jätkab järgneva viie aasta kestel äritegevust majanduslike tingimuste üldolukorraga sarnases ulatuses; teiseks siis, kui ostja uue käibekapitali andmise asemel katab need kahjud, mis kahjumiga ettevõtjal on tekkinud.

6 Unternehmensteuerreformgesetz’iga (ettevõtte tulumaksureformi seadus) tunnistati 2008. aastal kahjumi kaotamise vana reegel kehtetuks ja lisati KStG’sse uus § 8c lõige 1 (edaspidi „kahjumi kaotamise reegel”). See säte piirab kahjumi ülekandmise võimalust, kui omandatakse vähemalt 25% äriühingu aktsiatest (edaspidi „kahju tekitav osaluse omandamine”). Täpsemalt näeb uus säte ette esiteks, et kui viie aasta jooksul kantakse üle rohkem kui 25%, maksimaalselt aga 50% märgitud kapitalist, liikme õigustest, osalemisõigusest või hääletamisõigusest, siis kaob kasutamata kahjum proportsionaalselt aktsiaosaluse protsendiga; ja teiseks, et kasutamata kahjumit ei saa enam tervikuna maha arvata, kui ostjale kantakse üle rohkem kui 50% märgitud kapitalist, liikme õigustest, osalemisõigusest või hääleõigustest ettevõttes.

7 Esialgu ei näinud kahjumi kaotamise uus reegel ette ühtegi erandit. Siiski võib maksuhaldur olukorras, kus toimub kahju tekitav osaluse omandamine, mille eesmärk on raskuses oleva ettevõtte saneerimine, vabastada õigluse kaalutlustel maksust vastavalt Saksamaa rahandusministeeriumi 27. märtsi 2003. aasta dekreedile (edaspidi „saneerimisdekreet”).

Saneerimisklausel

8 Saksamaa valitsus esitas 2007. aasta septembris Bundestag’ile (Saksamaa parlamendi alamkoda) seaduseelnõu (nn „MoRaKG seadus”), mis puudutas kapitaliinvesteeringute üldtingimuste ajakohastamist ja mis nägi eelkõige ette erandi kahjumi kaotamise reeglist.

9 Pärast seda, kui komisjoni oli kõnealusest eelnõust ELTL artikli 108 lõike 3 alusel teavitatud, keelas see institutsioon kavandatud erandi, määratledes selle siseturuga kokkusobimatuks riigiabiaks 30. septembri 2009. aasta otsuses 2010/13/EÜ riigiabi C 2/09 (ex N 221/08 ja N 413/08) kohta, mida Saksamaa soovib anda kapitaliinvesteeringute üldtingimuste ajakohastamiseks (ELT 2010, L 6, lk 32).

10 Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung'iga (ravikindlustust käsitlev maksuvähenduse seadus) lisati 2009. aastal KStG'sse § 8c lõige 1a (edaspidi „saneerimisklausel” või „vaidlusalune meede”), mille kohaselt kahjumi ülekandmine on jätkuvalt võimalik, kui raskustes olev ettevõtte ostetakse saneerimise eesmärgil. Selle klausli alusel võib üksus kahjumi üle kanda ka siis, kui toimub kahju tekitav osaluse omandamine, järgmistel tingimustel:

- a) aktsiakapitali omandamise eesmärk on äriühing saneerida;
- b) ettevõtja on ostmise ajal maksejõuetu või ta on võlgadega ülekoormatud või teda ähvardab ostmise ajal maksejõuetus või võlgadega ülekoormatus;
- c) ettevõtja olulised struktuurid säilitatakse, mille eelduseks on asjaolud:
 - et ettevõtte järgib sõlmitud ettevõtte lepingut töökohtade reguleerimisega
 - või esimesel viiel aastal pärast aktsiakapitali omandamist säilitatakse 80% töökohtadest (arvestades iga-aastast keskmist töötasu)
 - või kaheteistkümne kuu jooksul suurendatakse märkimisväärselt käibekapitali või võetakse veel väärtust omavaid rahalisi kohustusi; olulisel määral käibekapitali suurendamisega on tegemist juhul, kui uus käibekapital moodustab vähemalt 25% möödunud majandusaasta märgitud kapitalist; kapitaliühingust antavad soodustused, mis tehakse kolme aasta jooksul pärast uue käibekapitali lisamist, vähendavad antud käibekapitali väärtust;
- d) viie aasta jooksul pärast aktsiakapitali omandamist ei vahetata majandussektorit;
- e) ettevõtja ei olnud aktsiakapitali omandamise ajal oma äritegevust lõpetanud.

11 Saneerimisklausel jõustus 10. juulil 2009 ja seda kohaldatakse tagasiulatuvalt alates 1. jaanuarist 2008, st samast kuupäevast, kui jõustus kahjumi kaotamise reegel.

Latentseid reserve ja ettevõtjate kontserne puudutavad klauslid

12 2009. aasta detsembris kehtestati Wachstumsbeschleunigungsgesetz'iga (majanduskasvu kiirendamise seadus) alates 1. jaanuarist 2010 kaks uut erandit kahjumi kaotamise reeglist, st esiteks KStG §8c lõike 1 viies lause (edaspidi „ettevõtjate kontsernide klausel”) ja teiseks KStG §8c lõike 1 kuues lause (edaspidi „latentsete reservide klausel”).

13 Ettevõtjate kontsernide klausel näeb ette, et kahjumi ülekandmine säilitatakse kõigi ümberkorralduste puhul, mis toimuvad üksnes sellise ettevõtjate kontserni sees, mille eesotsas on üks isik või üks äriühing, kellele kuulub 100% aktsiatest.

14 Latentsete reservide klausel näeb ette, et kahjumi ülekandmine säilitatakse siis, kui kahju tekitava osaluse omandamise ajal vastab see kahjum käibekapitali „latentsetele reservidele”, mille all peetakse silmas summat, mis vastab ühelt poolt omakapitali (mis tuleneb tervikuna maksualaselt arvutatud kasumist) ja teiselt poolt äriühingu aktsiate väärtuse (mis vastavad sellele omakapitalile) vahelisele erinevusele.

Vaidluse aluseks olevad asjaolud

15 Hageja, Heitkamp BauHolding GmbH on äriühing, mida ähvardas 2008. aastast alates maksejõuetus ja mis vajab saneerimist.

16 Hageja emaühing Heitkamp KG ostis 20. veebruaril 2009 hageja aktsiad eesmärgiga kaks äriühingut liita.

17 Kõnealuse tehingu kuupäeval täitis hageja tingimused, et talle saaks kohaldada saneerimisklauslit, nagu selgub Finanzamt Herne (Herne maksuamet) 11. novembri 2009. aasta siduvast teabest (edaspidi „siduv teave”).

18 29. aprillil 2010 sai hageja maksuametilt maksuteate 2009. aasta ettevõtte tulumaksu kohta, mis võttis arvesse saneerimisklausli alusel üle kantud kahjumit.

19 Pärast komisjoni otsust alгатada ametlik uurimismenetlus (vt punkt 25 allpool) andis Saksamaa rahandusministeerium 30. aprilli 2010. aasta kirjas maksuametile korralduse jätta edaspidi saneerimisklausel kohaldamata.

20 27. detsembril 2010 asendas maksuamet seetõttu 29. aprilli 2010. aasta maksuteate uue maksuteatega 2009. aasta ettevõtte tulumaksu kohta, milles ei kohaldatud saneerimisklauslit. 2011. aasta jaanuaris sai hageja maksuteated hilisemate maksuaastate või muude maksude kohta, milles samuti puudus saneerimisklausel.

21 Hageja sai 1. aprillil 2011 maksuotsused 2009. aasta ettevõtte tulumaksu ja ettevõtlusmaksu kohta. Saneerimisklausli kohaldamata jätmise järel ei saanud hageja enam üle kanda 31. detsembril 2008 eksisteerinud kahjumit.

22 19. aprillil 2011 tühistas maksuamet siduva teabe.

23 Saksamaa Liitvabariik edastas 22. juulil 2011 komisjonile kooskõlas vaidlustatud otsuse ettekirjutustega (vt punkt 34 allpool) loetelu ettevõtjatest, kellele vaidluslust meedet oli kohaldatud. Hageja nimi on selles loetelus ettevõtjate hulgas, kelle suhtes siduv teave saneerimisklausli kohta oli tühistatud.

24 Hageja esitas eespool mainitud maksuteadete ja maksuotsuste peale vaide maksuametile ja kaebused pädevatele maksukohtutele. Finanzgericht Münster (Münsteri maksukohus) andis 1. augustil 2011 määruse, milles peatas nende teadete ja otsuste täitmise.

Haldusmenetlus

25 Komisjon palus 5. augusti ja 30. septembri 2009. aasta kirjades Saksamaa Liitvabariigilt teavet KStG § 8c kohta. Saksamaa ametiasutused vastasid sellele taotlusele 20. augusti ja 5. novembri 2009. aasta kirjadega. Komisjon algatas 24. veebruari 2010. aasta otsusega (ELT C 90, lk 8; edaspidi „algatamise otsus”) ELTL artikli 108 lõikes 2 ette nähtud ametliku uurimismenetluse riigiabi C 7/10 (ex NN 5/10) kohta.

26 Pärast menetluse algatamise otsuse avaldamist Euroopa Liidu Teatajas 8. aprillil 2010, kutsuti huvitatud isikuid üles esitama oma märkused. Saksamaa ametiasutused vastasid sellele kutsele 9. aprilli 2010. aasta kirjaga.

27 9. aprillil ja 3. juunil 2010 toimusid kaks kohtumist komisjoni talituste ja Saksamaa Liitvabariigi esindajate vahel. 2. juulil 2010 edastas see liikmesriik täiendavaid andmeid. Kolmandad huvitatud isikud ei edastanud komisjonile mingeid märkusi.

Vaidlustatud otsus

28 Komisjon võttis 26. jaanuaril 2011 vastu otsuse 2011/527/EL, milles käsitletakse Saksamaa antud riigiabi C 7/10 (ex CP 250/09 ja NN 5/10) „Ettevõtte tulumaksu seadus, saneerimisklausel” (ELT L 235, lk 26; edaspidi „vaidlustatud otsus”).

29 Esimesena luges komisjon saneerimisklausli riigiabiks.

30 Esiteks märkis komisjon, et kuna Saksamaa valitsus lubas teatud ettevõtjatel oma tulumaksubaasi kahjumi ülekandmise teel vähendada, siis jääb Saksamaa ilma riigiabiks olevaks tuludest, ning seetõttu oli see antud riigi ressurssidest. Ta lisas, et abi antakse seaduse alusel ning seetõttu peab selle jaotajaks olema riik.

31 Teiseks leidis komisjon, et saneerimisklausel kehtestas erandi üldreeglist, mille kohaselt äriühingute puhul, mille aktsionäride koosseisus olid toimunud muudatused, kaotati kasutamata kahjum. See klausel võis niisiis anda valikulise eelise ettevõtjatele, kes selle kohaldamise tingimused täitsid; nimetatud eelist ei saanud põhjendada süsteemi laadi või üldise korraldusega. Nimelt, komisjon märkis, et saneerimisklausli eesmärk oli finants? ja majanduskriisi põhjustatud probleemidest üle saada, see eesmärk asub aga maksusüsteemist väljaspool.

32 Kolmandaks järeldas komisjon, et saneerimisklausel kehtis kõigis Saksa majandussektorites ja et peaaegu kõik sektorid olid esindatud turgudel, kus valitseb konkurents ja toimub liikmesriikidevaheline kaubavahetus. Seetõttu võidi selle meetme kohaldamisega kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust ja moonutada või ähvardada moonutada konkurentsi. Lisaks on raskustes olevate äriühingute päästmiseks ja ümberkorraldamiseks antavat riigiabi käsitlevate ühenduse suuniste (ELT 2004, C 244, lk 2) tähenduses kõigi võimalike meetmest abisaajate puhul tegemist raskustes olevate ettevõtjatega, ning ühelegi neist ei laiene komisjoni 15. detsembri 2006. aasta määrus (EÜ) nr 1998/2006, milles käsitletakse [EÜ] artiklite 87 ja 88 kohaldamist vähese tähtsusega riigiabi suhtes (ELT L 379, lk 5).

33 Teisena hindas komisjon seda, kas meedet võiks pidada siseturuga kokkusobivaks, ja järeldas, et teatud abisaajatele antavat abi võib lubada kui siseturuga kokkusobivat piiratud abi, kui see vastab kõigile Saksa abikava tingimustele, mille komisjon on heaks kiitnud vastavalt ühenduse riigiabi meetmete ajutisele raamistikule praeguses finants? ja majanduskriisis rahastamisele juurdepääsu toetamiseks (ELT 2009, C 83, lk 1). Seevastu leidis komisjon, et saneerimisklausel ei ole kooskõlas siseturuga vastavalt raskustes olevate äriühingute päästmiseks ja ümberkorraldamiseks antavat riigiabi käsitlevatele suunistele, regionaalabi suunistele aastateks 2007–2013 (ELT 2006, C 54, lk 13) ja keskkonnakaitseks antavat riigiabi käsitlevatele ühenduse suunistele (ELT 2008, C 82, lk 1) ning ELT artikli 107 lõikele 3.

34 Kolmandana kohustas komisjon Saksamaa Liitvabariiki võtma kõik meetmed, et abisaajatelt õigusvastaselt antud abi tagasi saada. Muu hulgas pidi Saksamaa Liitvabariik koostama loetelu ettevõtjatest, kes alates 1. jaanuarist 2008 on abi saanud. Komisjon täpsustas ühtlasi, et ettevõtte tulumaksu iga-aastane maksetähtaeg on oluline selle ajavahemiku määramisel, mil abi oli abisaaja

käsitusesse antud, ja et tagastamisele kuuluv riigiabi tuleb arvutada asjaomaste ettevõtjate maksudeklaratsioonide alusel. Komisjoni sõnul arvutatakse abisumma vahena, mille moodustab erinevus maksusumma, mis oleks tulnud tasuda, kui saneerimisklauslit ei oleks kohaldatud, ja selle maksusumma vahel, mis selle klausli kohaldamisel tasuti.

35 Vaidlustatud otsuse resolutsioonis on sätestatud:

„Artikkel 1

[KStG] paragrahvi 8c lõike 1a alusel ebaseaduslikult antud riigiabi, millega Saksamaa rikkus ELi toimimise lepingu artikli 108 lõiget 3, ei sobi kokku siseturuga.

Artikkel 2

Siseturuga sobib kokku artiklis 1 osutatud abikava raames antud individuaalne abi ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 3 punkti b kohaselt, nagu see on esitatud ühenduse riigiabi meetmete ajutises raamistikus, kui abi summa ei ületa 500 000 eurot, kui abi saaja ei olnud 1. juuli 2008. aasta seisuga raskustes olev äriühing ning kõik muud tingimused ühenduse riigiabi meetmete ajutise raamistiku punkti 4.2.2 ja Saksa abikavade heakskiitmise otsuse kohaselt on täidetud.

Artikkel 3

Artiklis 1 osutatud abikava raames antud individuaalne abi, mis andmise ajal täitis komisjonis heaks kiidetud abikava tingimusi muude õigusaktide kui [komisjoni 6. augusti 2008. aasta määruse (EÜ) nr 800/2008 [EÜ] artiklite 87 ja 88 kohaldamise kohta, millega teatavat liiki riigiabi tunnistatakse ühisturuga kokkusobivaks (üldine grupierandi määrus) (ELT L 214, lk 3)], regionaalabi suuniste või teadus- ja arendustegevuseks ning innovatsiooniks antava riigiabi suuniste [(ELT 2006, C 323, lk 1)] alusel ning mis ei välista võimalike abisaajatena raskustes olevaid ettevõtjaid, sobib siseturuga kokku kõnealust liiki abile kehtiva abi osatähtsuse ülemmäära ulatuses.

Artikkel 4

1. Saksamaa peab tühistama artiklis 1 nimetatud abikava.

2. Saksamaa nõuab abisaajatelt tagasi mittevastava abi, mida anti artiklis 1 nimetatud abikava raames.

[...]

Artikkel 6

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

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

[...]”

Menetlus ja poolte nõuded

36 Hageja esitas käesolevas asjas hagi, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 6. juunil 2011.

37 Üldkohtu kantseleisse 16. septembril 2011 eraldi esitatud dokumendiga esitas komisjon

Üldkohtu 2. mai 1991. aasta kodukorra artikli 114 alusel vastuvõetamatuse vastuväite. Hageja esitas oma seisukohad selle vastuväite kohta 20. oktoobril 2011.

38 Saksamaa Liitvabariik esitas 29. augustil 2011 Üldkohtu kantseleisse avalduse käesolevas asjas menetlusse astumiseks hageja nõute toetuseks. Üldkohtu teise koja presidendi 5. oktoobri 2011. aasta määrusega lubati Saksamaal menetlusse astuda. Saksamaa Liitvabariik esitas menetlusse astuja seisukohad, mis piirdusid vastuvõetavuse küsimusega, ning teised pooled esitasid oma märkused nende seisukohtade kohta ette nähtud tähtajal.

39 Kuna Üldkohtu kodade koosseis muutus, kuulus ettekandja-kohtunik kaheksanda koja koosseisu, mistõttu käesolev kohtuasi määrati sellele kojale.

40 Kaheksanda koja presidendi 30. jaanuari 2012. aasta määrusega peatas kaheksanda koja president hageja taotlusel menetluse kuni 4. septembrini 2012.

41 Kuna Üldkohtu kodade koosseis muutus, kuulus ettekandja-kohtunik üheksanda koja koosseisu, mistõttu käesolev kohtuasi määrati sellele kojale.

42 Üldkohtu (üheksas koda) 21. mai 2014. aasta määrusega liideti vastuvõetavuse vastuväide põhiküsimusega vastavalt 2. mai 1991. aasta kodukorra artikli 114 lõikele 4.

43 Komisjon esitas 3. juulil 2014 kostja vastuse. Hageja esitas 15. augustil 2014 repliigi ning komisjon esitas 13. detsembril 2014 vasturepliigi.

44 Saksamaa Liitvabariik esitas 21. augustil 2014 menetlusse astuja seisukohad ning teised pooled esitasid oma märkused nende seisukohtade kohta ette nähtud tähtajal.

45 2. mai 1991. aasta kodukorra artiklis 64 sätestatud menetlust korraldavate meetmete raames esitas Üldkohus (üheksas koda) pooltele 19. mail 2015 kirjalikud küsimused, millele pooled vastasid ette nähtud tähtajal.

46 Poolte kohtukõned ja Üldkohtu küsimustele antud vastused kuulati ära 8. juuli 2015. aasta kohtuistungil.

47 Hageja, keda toetab Saksamaa Liitvabariik, palub Üldkohtul:

- lükata tagasi komisjoni esitatud vastuvõetamatuse vastuväide;
- tühistada vaidlustatud otsus;
- mõista kohtukulud välja komisjonilt.

48 Komisjon palub Üldkohtul:

- jätta hagi vastuvõetamatuse tõttu läbi vaatamata või teise võimalusena jätta hagi põhjendamata tõttu rahuldamata;
- mõista kohtukulud välja hagejalt.

Õiguslik käsitus

Hagi vastuvõetavus

49 Oma vastuvõetamatuse vastuväite põhjenduseks väidab komisjon, et hagi on vastuvõetamatu, kuna hageja ei ole tõendanud, et ELTL artikli 263 neljanda lõigu tingimused on

täidetud, ega seda, et tal on põhjendatud huvi.

ELTL artikli 263 neljanda lõigu tähenduses hagi esitamise õigus

50 Esiteks vaidleb komisjon vastu sellele, et hagejal on hagi esitamise õigus, kuna vaidlustatud otsus ei puuduta teda individuaalselt

51 Komisjon väidab, et hageja ei ole tegelikult saanud saneerimisklausli alusel antud individuaalset abi, mille tagasinõudmise komisjon oli määranud. Nimelt tekkis maksuvõlg õiguslikult siduvalt üksnes maksuotsuse tegemisega vastavalt Saksamaa maksuseadustiku § 155 lõikele 1.

52 Kuna puudus maksuotsus, mis tuvastas tema maksuvõla vaidlusaluse meetme alusel, siis ei saa hageja isikliku puutumuse tõendamiseks tugineda maksuteatele ega siduval teabele. Ta ei saa tugineda ka sellele, et ta on ELTL artikli 108 lõike 2 tähenduses asjassepuutuv isik. Komisjon eristab sellega seoses maksu tekkimist ja selle sissenõutavaks muutumist ning väidab, et üksnes õiguslikult siduv järeldus maksuvõla vähendamisest, mis on tehtud maksuotsusega, kinnitaks hageja isiklikku puutumust.

53 Selles olukorras ei määra vaidlustatud otsus, et hagejale juba antud abi tuleb tagasi nõuda, vaid jätab riikliku ametiasutuse ülesandeks teha maksuotsustega järeldused abikorra kokkusobimatuses siseturuga. Maksuotsuseid saab liikmesriigi kohtus vaidlustada, nagu siin ka toimus, ning Finanzgericht peatas kõnealuse maksuotsuse täitmise.

54 Teiseks rõhutab komisjon, et hagi ei ole vastuvõetav ka ELTL artikli 263 neljanda lõigu kolmanda hüpoteesi alusel, kuna vaidlustatud otsus sisaldab rakendusmeetmeid, st maksuotsuse tegemist.

55 Hageja, keda toetab Saksamaa Liitvabariik, väidab, et hagi on vastuvõetav.

56 ELTL artikli 263 neljandas lõigus on märgitud, et „iga füüsiline või juriidiline isik võib esitada hagi temale adresseeritud või teda otseselt ja isiklikult puudutava akti vastu ning üldkohaldatava akti vastu, mis puudutab teda otseselt ja ei sisalda rakendusmeetmeid”.

57 Esmalt tuleb meenutada, et hageja ei ole vaidlustatud otsuse adressaat, vaid selleks on üksnes Saksamaa Liitvabariik.

58 Tuleb ühtlasi märkida, et kuna vaidlustatud otsuse artikkel 4 kohustab Saksamaa Liitvabariiki tühistama nimetatud artiklis 1 märgitud abikava ja abi saajatelt tagasi nõudma, siis tuleb järeldada, et see otsus puudutab hagejat otseselt. Siinses asjas on täidetud kaks kriteeriumi, mis on kohtupraktikas otsese mõjutatuse kohta esitatud, st esiteks, et kõnealune akt mõjutab otseselt hageja õiguslikku olukorda, ja teiseks, et see akt ei jäta meedet rakendama kohustatud adressaadile mingit kaalutusõigust (vt selle kohta kohtuotsus 17.9.2009, komisjon vs. Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EKL, EU:C:2009:556, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika). Komisjon ei esita selle kohta pealegi ühtegi vastuväidet.

59 Kuna hageja otsene mõjutatus on tõendatud, tuleb kontrollida, kas vaidlustatud otsus puudutab hagejat ka individuaalselt, ilma et jaatava vastuse korral tuleks kontrollida, kas vaidlustatud otsus on üldkohaldatav akt, mis ei sisalda rakendusmeetmeid.

60 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et teised isikud, kes ei ole otsuse adressaadid, saavad väita, et see puudutab neid isiklikult, ainult siis, kui see mõjutab neid mingi neile omase tunnuse või neid iseloomustava faktilise olukorra tõttu, mis neid kõigist teistest isikutest eristab ning seega individualiseerib neid sarnaselt otsuse adressaadiga (kohtuotsused 15.7.1963,

Plaumann vs. komisjon, 25/62, EKL, EU:C:1963:17, lk 223; 9.6.2011, Comitato „Venezia vuole vivere” jt vs. komisjon, C?71/09 P, C?73/09 P ja C?76/09 P, EKL, EU:C:2011:368, punkt 52, ja 19.12.2013, Telefónica vs. komisjon, C?274/12 P, EKL, EU:C:2013:852, punkt 46).

61 Seetõttu ei saa üldjuhul olla vastuvõetav ettevõtja esitatud hagi komisjoni sellise otsuse tühistamise nõudes, millega keelatakse sektoriaalne abikava, kui see otsus puudutab ettevõtjat vaid põhjusel, et ta kuulub kõnealusesse sektorisse ja et ta võib selle kava alusel abi saada. Nimelt on selline otsus selle ettevõtja suhtes üldkohaldatav meede, mida kohaldatakse objektiivselt määratletud olukordadele ja mis tekitab õiguslikke tagajärgi üldiselt ja abstraktselt määratletud isikute kategooriale (vt kohtuotsused 29.4.2004, Itaalia vs. komisjon, C?298/00 P, EKL, EU:C:2004:240, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika, ja 11.6.2009, Acegas vs. komisjon, T?309/02, EKL, EU:T:2009:192, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika). Sellega seoses ei tähenda võimalus vaidlusaluse meetme vastuvõtmisel enam-vähem täpselt määratleda õigussubjektide arvu ja isegi neid isikuid, kellele meedet kohaldatakse, mingil moel, et meede neid subjekte isiklikult puudutab, kui seda kohaldatakse vaidlusaluse aktiga määratletud õiguslikult või faktiliselt objektiivse olukorra alusel (kohtuotsus Telefónica vs. komisjon, punkt 60 eespool, EU:C:2013:852, punkt 47).

62 Seevastu, kui vaidlustatud akt puudutab isikute gruppi, kes olid akti vastuvõtmise ajal identifitseeritud või identifitseeritavad grupi liikmetele omaste kriteeriumide põhjal, võivad need isikud olla otsusest isiklikult puudutatud, kuna nad kuulusid teataval moel piiritletud ettevõtjate ringi (kohtuotsused 17.1.1985, Piraiki-Patraiki jt vs. komisjon, 11/82, EKL, EU:C:1985:18, punkt 31; 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 vs. komisjon, C?182/03 ja C?217/03, EKL, EU:C:2006:416, punkt 60, ja komisjon vs. Koninklijke FrieslandCampina, punkt 58 eespool, EU:C:2009:556, punkt 54).

63 Selle kohtupraktika alusel tuleb kontrollida, kas hageja faktilise ja õigusliku olukorra tõttu tuleb järeldada, et vaidlustatud otsus puudutab teda individuaalselt.

64 Esmalt ja vastupidi hageja argumentidele tuleb välistada see, et ELTL artikli 108 lõike 2 tähenduses „asjassepuutuv” isik olemine võiks anda hagejale erilise staatuse, mis iseloomustab tema isiklikku puutumust, eriti kuna ta ei ole ametliku uurimismenetluse käigus kasutanud sellest tulenevaid menetlusõigusi (vt selle kohta kohtuotsus 13.12.2005, komisjon vs. Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C?78/03 P, EKL, EU:C:2005:761, punkt 37).

65 Mis puudutab kohtuotsuse Plaumann vs. komisjon, punkt 60 eespool (EU:C:1963:17) tähenduses individuaalset mõjutatust, siis tuleb märkida, et hageja faktilist ja õiguslikku olukorda kirjeldavad järgmised asjaolud.

66 Esiteks oli hagejal 2009. maksustamisaasta lõppedes ja seega enne komisjoni algatatud menetluse algust õigus Saksamaa õigusnormide alusel kanda üle oma kahjum, kuna saneerimisklauslis esitatud tingimused olid täidetud.

67 Teiseks oli hageja saanud 2009. aastal maksustatava kasumi, millest ta oli maha arvanud saneerimisklausli alusel üle kantud kahjumi.

68 Saksamaa maksuamet on neid asjaolusid kinnitanud siduvas teabes ja 2009. majandusaasta ettevõtte tulumaksu kohta väljastatud maksuteates, mis võtsid arvesse saneerimisklausli alusel üle kantud kahjumi (vt eespool punktid 17 ja 18). Lisaks tõi siduva teabe saamine kaasa selle, et hageja nimi kanti nimekirja, mille Saksamaa ametiasutused edastasid komisjonile vaidlustatud otsuse artikli 6 lõike 1 punkti b alusel.

69 Seega oli Saksamaa õigusnormide alusel kindel, et 2009. maksustamisaasta lõppedes oleks hageja saanud maksusäästu summas, mida tal oli pealegi võimalik täpselt välja arvutada.

Nimelt kuna Saksamaa ametiasutustel ei ole mingit kaalutusõigust vaidlustatud meetme kohaldamisel, oli viidatud maksusäästu tekkimine vähendatud maksu maksmise teel maksusüsteemi rakendusmeetmete alusel vaid aja küsimus. Hagejal oli seega tekkinud õigus, mida kinnitasid Saksamaa ametiasutused enne algatamisotsuse ja seejärel vaidlustatud otsuse tegemist, kohaldada seda maksusäästu, mida kõnealuste otsuste puudumise korral oleks konkretiseerunud maksuotsusega, mis lubab kahjumi üle kanda ja hiljem bilansis kajastada. Ta oli seega kergelt tuvastatav Saksamaa maksuameti ja komisjoni poolt.

70 Seetõttu ei saanud hagejat lugeda üksnes vaidlustatud otsusest puudutatuks, kuna ta kuulus kõnealusesse sektorisse ja oli potentsiaalne abisaaja, vaid teda tuleb vastupidi lugeda piiritletud ettevõtjate ringi hulka, kes olid tuvastatud või vähemalt kergelt tuvastatavad vaidlustatud otsuse tegemise hetkel vastavalt kohtuotsusele Plaumann vs. komisjon, punkt 60 eespool (EU:C:1963:17) (vt samuti analoogia alusel kohtuotsused Belgia ja Forum 187 vs. komisjon, punkt 62 eespool, EU:C:2006:416, punkt 63; komisjon vs. Koninklijke FrieslandCampina, punkt 58 eespool, EU:C:2009:556, punkt 57; Comitato „Venezia vuole vivere” jt vs. komisjon, punkt 60 eespool, EU:C:2011:368, punkt 56; 27.2.2014, Stichting Woonpunt jt vs. komisjon, C?132/12 P, EKL, EU:C:2014:100, punktid 59?61; ja Stichting Woonlinie jt vs. komisjon, C?133/12 P, EKL, EU:C:2014:105, punktid 46?48).

71 Seda järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et pärast algatamise otsust ja seejärel vaidlustatud otsust võtsid Saksamaa ametiasutused vastu meetmed, mille eesmärk oli jätta saneerimisklausel kohaldamata, sh eelkõige siduva teabe tühistamine ja maksuotsuse tegemine seoses 2009. majandusaasta ettevõtte tulumaksuga, mis ei võtnud enam arvesse saneerimisklausli alusel üle kantud kahjumit (vt punkt 21 eespool).

72 Nimelt otsustasid Saksamaa ametiasutused peatada saneerimisklausli kohaldamise (seda siiski kehtetuks tunnistamata) ning teha maksuotsuse, milles ei kohaldata seda klauslit nimelt seetõttu, et täita algatamisotsust ja vaidlustatud otsust. Seega, kui hinnatakse sellise hagi vastuvõetavust, milles käsitletakse vaidlustatud otsust, milles komisjon järeldas, et vaidlusalune meede sisaldas riigiabi, ja tuvastas, et see on siseturuga kokkusobimatu, ei saa komisjonil tekkida eelist asjaolust, et Saksamaa ametiasutused võtsid viivitamatult kõik vajalikud meetmed tagamaks, et nad täidavad seda otsust, oodates selle peale esitada võidava hagi lahendamist.

73 Seda järeldust ei saa samuti kahtluse alla seada komisjoni poolt menetlusedokumentides ja kohtuistungil viidatud kohtupraktika ja eelkõige kohtuotsused Telefónica vs. komisjon, punkt 60 eespool (EU:C:2013:852), 11.6.2009, AMGA vs. komisjon (T?300/02, EKL, EU:T:2009:190), Acegas vs. komisjon, punkt 61 eespool (EU:T:2009:192), ja 8.3.2012, Iberdrola vs. komisjon (T?221/10, EKL, EU:T:2012:112).

74 Nimelt ei ole nende kohtuasjade faktilised asjaolud sarnased siinse kohtuasja omadega, milles tuvastati, et Saksamaa õigusnormide eripära tõttu oli hageja saanud õiguse maksusäästule, mida kinnitas Saksamaa maksuamet (vt punkt 68 eespool); see asjaolu eristas teda teistest ettevõtjatest, keda see puudutab üksnes kui vaidlusalusest meetmest potentsiaalseid kasusaajaid (vt selle kohta kohtuotsus komisjon vs. Koninklijke FrieslandCampina, punkt 58 eespool, EU:C:2009:556, punkt 55).

75 Eespool punktis 69 tehtud järeldust ei sea kahtluse alla ka komisjoni argument, et üksnes riigi vahenditest antud eelis võib tõendada hageja individuaalset puutumust, ja et riigile tekiksid kulutused üksnes hetkel, kui maksuvähendust tuvastatakse maksuotsuses.

76 Nimelt tuleb meelde tuletada, et asjaolud, mille põhjal kohtupraktika järeldab ELTL artikli 263 neljanda lõigu tähenduses individuaalset puutumust (vt punktid 60?62 eespool), ei kattu tingimata nende asjaoludega, mille põhjal järeldatakse ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabi

(vt analoogia alusel kohtuotsus Comitato „Venezia vuole vivere” jt vs. komisjon, punkt 60 eespool, EU:C:2011:368, punktid 56, 63 ja 64). Kohtuotsuses Plaumann vs. komisjon, punkt 60 eespool (EU:C:1963:17, lk 223) on märgitud, et isikut, kes ei ole otsuse adressaat, puudutab see otsus isiklikult, kui see mõjutab teda teatud talle eriomaste tunnuste või teda iseloomustava faktilise olukorra tõttu, mis teda kõigist teistest isikutest eristab, ning mistõttu kuulub ta teatud ettevõtjate piiratud ringi.

77 Käesolevas asjas tuleb meenutada, et riiklike õigusnormide alusel oli hagejal enne algatamise otsust ja enne vaidlustatud otsust omandatud õigus, mida kinnitas Saksamaa maksuamet, saada maksusääst 2009. maksuaasta alusel. Ülejäänud osas täpsustas komisjon ise vaidlustatud otsuse põhjenduses 50, et pelgalt see, et Saksamaa valitsus lubab ettevõtjatel oma tulumaksubaasi kahjumi ülekandmise teel vähendada, tähendab, et Saksamaa jääb ilma riigiabiks olevatest tuludest.

78 Kõike eelnevat silmas pidades tuleb järeldada, et siinses asjas puudutab vaidlustatud otsus hagejat otseselt ja isiklikult.

79 Hagejal on seega hagi esitamise õigus ETL artikli 263 neljanda lõigu tähenduses.

Põhjendatud huvi

80 Komisjon väidab, et hageja ei ole abi saaja ega saa seega mingit kasu sellest, kui Üldkohus peaks vaidlustatud otsuse tühistama. Saksamaa Liitvabariigil ei ole kohustust pärast vaidlustatud otsuse vastuvõtmist nõuda abi hagejalt tagasi, ning sõltumata vaidlustatud otsuse võimalikust tühistamisest, võivad Saksamaa ametiasutused mis tahes hetkel otsustada vaidlusalune meede tervikuna kehtetuks tunnistada.

81 Hageja, keda toetab Saksamaa Liitvabariik, vaidleb neile argumentidele vastu.

82 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on füüsilise või juriidilise isiku esitatud tühistamishagi vastuvõetav üksnes siis, kui hagejal on huvi vaidlustatud akti tühistamise suhtes. Selline huvi eeldab, et selle akti tühistamine võib iseenesest tekitada õiguslikke tagajärgi ja et hagi tulemusel võib selle esitanud pool saada mingit kasu (vt selle kohta kohtuotsused komisjon vs. Koninklijke FrieslandCampina, punkt 58 eespool, EU:C:2009:556, punkt 63; Stichting Woonpunt jt vs. komisjon, punkt 70 eespool, EU:C:2014:100, punktid 50-54, ja Stichting Woonlinie jt vs. komisjon, punkt 70 eespool, EU:C:2014:105, punkt 54).

83 Hagi vastuvõetavuse tingimuste hindamisel on määrav hagi esitamise aeg, välja arvatud juhul, kui tegemist on teistsuguse küsimusega, mis puudutab põhjendatud huvi äralangemist (vt kohtuotsus 21.3.2002, Shaw ja Falla vs. komisjon, T-131/99, EKL, EU:T:2002:83, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

84 Siinses asjas täitis hageja tingimused saneerimisklausli kohaldamiseks ja oli saanud eelise, mis sellest klauslist tuleneb, nagu ilmneb punktidest 66-69 eespool.

85 Ehkki saneerimisklausli kohaldamine oli vaidlustatud otsuse vastuvõtmise järel peatatud vastavalt KStG § 34 lõikele 6, siis oleks selle otsuse tühistamise korral saneerimisklausel uuesti kohaldatav tagasiulatuvalt kõigile ettevõtjatele, kelle maksuotsus ei olnud veel jõustunud, sh hageja, nii et vaidlustatud otsuse tühistamine toob talle kasu.

86 Lisaks, isegi kui oletada, et hageja ei saa enam tulevikus kasumit saada (nagu väidab komisjon), siis kuna ta sai kasumit enne vaidlustatud otsuse vastuvõtmist, on tal selle otsuse tühistamise korral õigus nõuda saneerimisklausli kohaldamist vähemalt 2009. aasta tulu

maksustamise osas.

87 Seetõttu on hagejal vaidlustatud otsuse tühistamise suhtes põhjendatud huvi.

88 Hagi on seega vastuvõetav.

Sisulised küsimused

89 Hagi põhjenduseks esitab hageja kaks väidet, mis puudutavad seda, et vaidlustatud meede ei ole valikuline.

90 Selles kontekstis tuleb esmalt meenutada, et ELTL artikli 107 lõige 1 keelab abi, mis „soodustab teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist”, st valikulise abi.

91 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldab meetme „valikuliseks” liigitamine esiteks selle kindlakstegemist, missugune on asjaomases liikmesriigis üldkohaldatav või „tavapärane” maksustamiskord, ja selle eelnevat uurimist. Teiseks tuleb selle üldkohaldatava või „tavapärase” maksustamiskorra alusel hinnata ja tuvastada, et kõnealuse maksumeetmega antavat soodustust kohaldatakse valikuliselt, tõendades, et meede on üldkohaldatava korra erand, kuna see eristab ettevõtjaid, kes asjassepuutuva liikmesriigi maksusüsteemi enda eesmärgi arvestades on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (vt selle kohta kohtuotsused 8.9.2011, *Paint Graphos* jt, C-78/08 ja C-80/08, EKL, EU:C:2011:550, punktid 50 ja 54, ja 15.11.2011, komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EKL, EU:C:2011:732, punkt 75). Nende kahe esimese hindamisetapi järel võib meedet määratleda *prima facie* valikuliseks.

92 Siiski ei vasta meede valikulisuse tingimusele, kui see annab küll soodustatud isikule eelise, kuid on põhjendatud selle süsteemi olemuse või üldise ülesehitusega, millesse see kuulub (vt selle kohta kohtuotsused 8.11.2001, *Adria-Wien Pipeline* ja *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EKL, EU:C:2001:598, punkt 42; ja *Paint Graphos* jt, punkt 91 eespool, EU:C:2011:550, punkt 64). Selle võimaliku kolmanda etapi järel kvalifitseeritakse meede valikuliseks.

93 Tuleb meenutada, et tõendamaks, et asjaomast meedet kohaldatakse teatud ettevõtjatele või teatud kaupade tootmisele valikuliselt, peab komisjon kindlaks tegema, et selle tulemusena koheldakse erinevalt ettevõtjaid, kes on asjaomase meetme eesmärgi silmas pidades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, samas kui liikmesriik, kes on kehtestanud ettevõtjate erineva kohtlemise kohustuste osas, peab tõendama, et see on kõnealuse süsteemi olemusest ja ülesehitusest lähtuvalt tõepoolest põhjendatud (vt selle kohta kohtuotsus 8.9.2011, komisjon vs. Madalmaad, C-279/08 P, EKL, EU:C:2011:551, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).

94 Selle kolmes etapis toimuva analüüsi alusel (nagu see tuleneb kohtupraktikast) tuleb hinnata hageja esitatud kahte väidet, milles esimene käsitleb peamiselt seda, et vaidlusalune meede ei ole *prima facie* valikuline, ja teine väide käsitleb seda, et see on maksusüsteemi laad ja ülesehitus.

Esimene väide, et vaidlusalune meede ei ole *prima facie* valikuline

95 Esimene väide koosneb kolmest osas. Esimene väiteosa käsitleb viga viitesüsteemi määratlemisel. Teine väiteosa käsitleb viga saneerimist vajavate ettevõtjate õigusliku ja faktilise olukorra hindamisel ning komisjoni keeldumist kvalifitseerida saneerimisklausel üldmeetmeks; kolmas väiteosa käsitleb õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte rikkumist.

– Esimene väiteosa, mis käsitleb viga viitesüsteemi määratlemisel

96 Vaidlustatud otsuses võttis komisjon vaidlusaluse meetme valikulisuse hindamisel arvesse esiteks üldkohaldatavat reeglit kahjumi ülekandmise kohta; teiseks kahjumi kaotamise reeglit, mis teeb esimesest reeglist erandi olukordades, kus toimus kahju tekitav osaluse omandamine; ja kolmandaks saneerimisklauslit, mis võimaldab teha erandi teisest reeglist ja kohaldada esimest reeglit teatud kindlates olukordades.

97 Komisjon järeldas vaidlustatud otsuse põhjenduses 66 nende asjaolude põhjal, et Saksamaa ettevõtete tulumaksusüsteemi kontekstis on kahjumi kaotamine viitesüsteem, st üldreegel, mida kohaldatakse kõigil aktsionäride koosseisu muutmise juhtudel, ja et saneerimisklausel oli erand sellest reeglist.

98 Hageja, keda toetab Saksamaa Liitvabariik, väidab, et komisjon on teinud vea viitesüsteemi kindlaksmääramisel, et hinnata vaidlusaluse meetme valikulist laadi. Komisjon järeldas ekslikult, et kahjumi kaotamise reegel on üldreegel ja et saneerimisklausel oli erand sellest reeglist.

99 Hageja sõnul on viitesüsteemiks kahjumi ülekandmise reegel, mis kaasneb konstitutsioonilise põhimõttega, et maksustamine peab lähtuma võimest makse maksta. Kahjumi kaotamise reegel on erand sellest põhimõttest ning seda ei saa lugeda viitesüsteemiks, samas kui saneerimisklausel, mis teeb erandi sellest erandist, piirdub üldreegli, st kahjumi ülekandmise reegli taastamisega, sarnaselt teiste eranditega, nagu ettevõtjate kontsernide klausel ja latentsete reservide klausel.

100 Komisjon väidab kõigepealt, et esimese väite esimene osa on vastuvõetamatu, kuna see tugineb uutele asjaoludele, mida ei olnud esitatud haldusmenetluses. Ta meenutab, et ta määratles kahjumi kaotamise reegli kui viitesüsteemi nii algatamise otsuses kui ka MoRaKG seadust puudutavas otsuses 2010/13, ilma et hageja, Saksamaa Liitvabariik või teised huvitatud pooled oleksid seda määratlust haldusmenetluse käigus vaidlustanud. Ta täpsustab ühtlasi, et riiklik maksuõigus on Euroopa Liidu õiguse vaatenurgast faktiline asjaolu, mida ta vaidlustatud otsuse tegemise hetkel täielikult ei tundnud ja mida ta ei pidanud omal algatusel uurima.

101 Põhiküsimuses vaidleb komisjon vastu hageja argumentidele.

102 Esmalt tuleb tagasi lükata komisjoni esitatud vastuvõetamatuse vastuväide. Nimelt ilmneb isegi komisjoni poolt oma argumendi põhjenduseks viidatud kohtupraktikast, et otsuse seaduslikkuse hindamine teabe alusel, mis sai komisjoni käsutuses olla ajal, kui ta otsuse tegi, kuulub tegelikkuses kõnealuse väite põhjendatuse, mitte aga selle vastuvõetavuse küsimuse alla (vt selle kohta kohtuotsused 26.9.1996, Prantsusmaa vs. komisjon, C?241/94, EKL, EU:C:1996:353, punkt 33; 24.9.2002, Falck ja Acciaierie di Bolzano vs. komisjon, C?74/00 P ja C?75/00 P, EKL, EU:C:2002:524, punkt 168, ja 7.12.2010, Frucona Košice vs. komisjon, T?11/07, EKL, EU:T:2010:498, punkt 49).

103 Mis puudutab hageja esitatud argumentide põhjendatust, siis tuleb meenutada, et komisjon määratles vaidlustatud otsuses sisuliselt kahjumi kaotamise reegli kui üldreegli, mille alusel tuleb hinnata, kas sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevaid ettevõtjaid eristati, samas kui hageja viitab kahjumi ülekandmise üldisemale reeglile, mida kohaldatakse kõigil maksustamise juhtudel.

104 Sellega seoses tuleb esiteks meenutada, et kahjumi ülekandmise reeglit saavad kasutada kõik ettevõtjad ettevõtte tulumaksu kohaldamise ajal, ja teiseks, et kahjumi kaotamise reegel piirab seda õigust, kui omandatakse enam kui 25% suurune osalus kapitalis, ning kaotab selle õiguse, kui omandatakse enam kui 50% suurune osalus kapitalis. Viimast reeglit kohaldatakse seega süstemaatiliselt kõigis olukordades, kui aktsionäride koosseisu muutus vastab vähemalt 25%

kapitalist, eristamata asjaomaseid ettevõtjaid laadi või omaduste poolest.

105 Lisaks on saneerimisklausel sõnastatud kui erand kahjumi kaotamise reeglist ning seda kohaldatakse üksnes selgelt määratletud olukordadele, millele viimati nimetatud reeglit kohaldatakse.

106 Seetõttu tuleb järelada, et kahjumi kaotamise reegel, sarnaselt kahjumi ülekandmise reegluga, kuulub õigusnormide raamistikku, mille osaks on vaidlusalune meede. Teisisõnu koosneb siinses asjas tähtsust omav õiguslik raamistik kahjumi ülekandmise üldreeglist, mida piirab kahjumi kaotamise reegel; ning just selles raamistikus tuleb kontrollida, kas vaidlusalune meede kehtestab erisused eespool punktis 91 viidatud kohtupraktika tähenduses faktiliselt ja õiguslikult sarnastes olukordades olevate ettevõtjate vahel; seda küsimust käsitletakse esimese väite teise osa raames.

107 Seetõttu tuleb järelada, et komisjon ei teinud viga, kui ta tuvastas üldisema reegli olemasolu (st kahjumi ülekandmise reegel), ja märkis, et kehtestatud seadusandlik viitesüsteem vaidlusaluse meetme valikulise laadi hindamiseks koosneb kahjumi kaotamise reeglist.

108 Seda järelust ei sea kahtluse alla hageja argumendid, mis käsitlevad liikmesriigi kohtute kahtlusi küsimuses, kas kahjumi kaotamise reegel on konstitutsiooniga kooskõlas, ja vajadust tõlgendada seda reeglit kitsendavalt vastavalt konstitutsioonilistele põhimõtetele. Nimelt ei takista need argumendid tegemast järelust, et see reegel on osaks liikmesriigi õigusest seni, kuni seda ei ole kehtetuks tunnistatud, ja et saneerimisklauslit kohaldatakse üksnes selle reegli kohaldamisega seoses. Seetõttu ei saanud komisjon seda reeglit kõrvale jätta, kui ta määratles viitesüsteemi, isegi kui ta soovis vajaduse korral seda piiravalt tõlgendada.

109 Samuti ei ole asjassepuutuvad argumendid, millega soovitakse tõendada, et kahjumi kaotamise reegel on laadilt erandlik, võrreldes konstitutsiooniliste põhimõtetega, kuna selle reegli kvalifitseerimine erandiks kõrgemalseisvast õigusnormist (näiteks põhimõttest, et maksustamine lähtub võimest makse maksta) ei ole takistuseks, et see kuuluks viitesüsteemi, mille osaks on vaidlusalune meede ja millega seoses tuleb selle meetme valikulisust hinnata.

110 Seega tuleb esimese väite esimene osa tagasi lükata.

– Teine väiteosa, et on tehtud viga, hinnates saneerimist vajavate ettevõtjate õiguslikku ja faktilist olukorda ning kvalifitseerides saneerimisklausli üldkohaldatavaks meetmeks

111 Vaidlustatud otsuses märkis komisjon, et kahjumi kaotamise reeglil oli laiem kohaldamisala kui vanal reeglil (põhjendus 10), et esialgu ei nähtud uue sättega ette ühtegi erandit (põhjendus 11) ja et nagu ilmneb 2008. aasta ettevõtte tulumaksureformi seaduse põhjendustest (vt punkt 6 eespool), oli reeglil topelteesmärk: esiteks lihtsustada õigusnorme ja teiseks takistada sihipärasemalt kuritarvitamist (põhjendus 12). Ta rõhutas samuti, et kuna puudus otsene erand, mis võimaldaks saneerimise korral kahjumi üle kanda, siis seda heastati maksuametitele antud võimalusega loobuda maksunõuetest õigluse põhimõttel (põhjendus 12; vt punkt 7 eespool).

112 Nendest asjaoludest lähtuvalt järeldas komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 68-79 esmalt, et maksusüsteemi eesmärk on tuua eelarvesse tulu ning et kahjumi kaotamise reegli eesmärk oli tõkestada seda, et muutunud aktsionäride koosseisuga ettevõtjad saaksid oma kahjumi üle kanda. Seejärel järeldas ta, et kõik ettevõtjad, mille aktsionärid on vahetunud vähemalt 25% osaluse ulatuses, on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. Lõpuks järeldas komisjon, et saneerimisklausli alusel koheldakse erinevalt selle kategooria sees esiteks kahjumiga, ent muidu elujõulisi ettevõtjaid ja teiseks ettevõtjaid, kes saneerimisklauslis kehtestatud tingimuste kohaselt olid maksejõuetud või võlgadega ülekoormatud või maksejõuetusest ja võlgadega

ülekoormatusest ohustatud.

113 Hageja väidab esiteks, et ettevõtjad, kellele kohaldatakse saneerimisklauslit, ei ole õigusnormidega taotletud eesmärki (st kuritarvitamise ennetamine) arvestades faktiliselt ja õiguslikult sarnases olukorras nagu teised ettevõtjad, kellele kohaldatakse kahjumi kaotamise reeglit. Niisiis ei kohaldata kahjumi kaotamise reeglit ettevõtjate saneerimise olukordades, mis ei tekita kuritarvituste ohtu.

114 Hageja, keda toetab Saksamaa Liitvabariik, väidab teiseks, et saneerimisklausel on üldkohaldatav meede, kuna seda kohaldatakse kõigile majandusraskustes olevatele ettevõtjatele, sõltumata nende suurusest, tegevusvaldkonnast või tegevuse ulatusest.

115 Komisjon märgib esmalt, et repliigis esitatud argumendid, mis puudutavad saneerimist vajavate ettevõtjate õiguslikku ja faktilist olukorda ning saneerimisklausli määratlemist üldkohaldatavaks meetmeks, kujutavad endast uusi väiteid ja on seetõttu vastuvõetamatud.

116 Sisulises osas vaidleb komisjon hageja argumentidele vastu.

117 Mis puudutab hageja esitatud argumentide vastuvõetavust, siis tuleb meenutada, et 2. mai 1991. aasta kodukorra artikli 48 lõike 2 esimese lõigu kohaselt keelatud menetluses esitada uusi väiteid, kui need ei tugine faktilistele ja õiguslikele asjaoludele, mis on tulnud ilmsiks menetluse käigus. Samas tuleb tunnistada vastuvõetavaks väide või argument, millega täiendatakse varem otseselt või kaudselt menetluse algatusdokumendis esitatud väidet ja millel on varem esitatud väitega otsene seos (kohtuotsus, 11.7.2013, Ziegler vs. komisjon, C?439/11 P, EKL, EU:C:2013:513, punkt 46). Sarnane lahendus kehtib ka väite põhjenduseks esitatud väiteosa kohta (kohtuotsus, 21.3.2002, Joynson vs. komisjon, T?231/99, EKL, EU:T:2002:84, punkt 156, kinnitatud määrusega, 10.12.2003, Joynson vs. komisjon, C?204/02 P, EKL, EU:C:2003:660).

118 Seega tuleb eespool viidatud kohtupraktika alusel kontrollida, kas argumendid, mis puudutavad saneerimist vajavate ettevõtjate õiguslikku ja faktilist olukorda ja saneerimisklausli määratlemist üldkohaldatavaks meetmeks, kujutavad endast uusi väiteid või on hoopis esimese väite esimese osa täiendus.

119 Tuleb märkida, et esimese väite esimese osaga, mis käsitleb viga viitesüsteemi määratlemisel, soovib hageja vaidlustada seda, et puudub ETL artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabi üks koostisosadest, st valikulisuse tingimus. Argumentidega, mis puudutavad esiteks seda, et saneerimist vajavate ettevõtjate õiguslik ja faktiline olukord ei ole sarnane, ja teiseks saneerimisklausli määratlemist üldkohaldatavaks meetmeks, soovitakse samuti vaidlustada valikulisuse tingimust erineva vaatenurga alt.

120 Nimelt eespool punktis 91 viidatud väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldab meetme *prima facie* valikuliseks määratlemine esiteks selle kindlakstegemist, missugune on asjaomases liikmesriigis üldkohaldatav või „tavapärane” maksustamiskord, ja selle eelnevat uurimist; ning teiseks tõendamist, et kõnealuse maksumeetmega kehtestatakse erisused ettevõtjate vahel, kes on selle süsteemiga taotletud eesmärki silmas pidades sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras.

121 Käesolevas asjas tuleb märkida, et hageja vaidlustab oma esimeses väites sisuliselt komisjoni hinnangu, et vaidlusalune meede on *prima facie* valikuline, ja täpsemalt viitesüsteemi määratluse.

122 Ühtlasi tuleb märkida, et konkreetsemad argumendid saneerimist vajavate ettevõtjate õigusliku ja faktilise olukorra kohta ning saneerimisklausli üldkohaldatavaks meetmeks määratlemise kohta arendati välja vastusena komisjoni argumentidele, kes kostja vastuses

täpsustas, et viitesüsteemi määratlust ei saanud läbi viia üldise maksusüsteemi põhjal, vaid pigem nende ettevõtjate põhjal, kes tema arvates olid sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras kui need ettevõtjad, kellele saneerimisklauslit kohaldati. Küsimus, kas sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevate ettevõtjate tuvastamist tuleb käsitleda eespool toodud hindamise esimese või teise etapi raames, tekitab poolte vahel vaidlust.

123 Niisiis tuleb järeldada, et vastupidi komisjoni väidetele, on kõnealune argument esimese väite täiendus, mitte aga uus väide.

124 Seega on esimese väite teine osa vastuvõetav.

125 Mis puudutab hageja esitatud argumentide põhjendatust, siis kuna viitesüsteemiks loeti kahjumi kaotamise reegel, tuleb esiteks kontrollida, kas asjaomase maksusüsteemi eesmärki silmas pidades on ettevõtjad, kellele saneerimisklauslit kohaldatakse, faktiliselt ja õiguslikult sarnases olukorras teiste ettevõtjatega, kellele kohaldatakse kahjumi kaotamise reeglit; seda peab aga komisjon tõendama eespool punktis 93 viidatud kohtupraktika tähenduses.

126 Komisjon leiab sisuliselt, et kuna asjaomase maksusüsteemi eesmärk on tõkestada seda, et ettevõtjad, kelle aktsionäride koosseisus on toimunud muutus, kannavad oma kahjumi üle, siis on kõik ettevõtjad, kelle aktsionäride koosseisus on toimunud muutus, faktiliselt ja õiguslikult sarnases olukorras, sõltumata sellest, kas neile kohaldatakse saneerimisklauslit või mitte. Vaidlusalune meede on seega *prima facie* valikuline, kuna seda kohaldatakse üksnes ettevõtjatele, kes täidavad selles klauslis esitatud tingimused.

127 Seevastu, kuna hageja sõnul on kõnealuse süsteemi eesmärk kahjumi ülekandmise kuritarvituste vältimine, siis on üksnes saneerimisklausli tingimustele vastavad ettevõtjad faktiliselt ja õiguslikult sarnases olukorras, kuna nad ei saa kahjumi ülekandmist kuritarvitada.

128 Nagu märgiti eespool punktis 106, siis käesolevas asjas koosneb asjaomane õiguslik raamistik kahjumi ülekandmise üldreeglist, mida piirab kahjumi kaotamise reegel. Seetõttu tuleb järeldada, nagu ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 71, et viitemaksusüsteemi asjassepuutuv eesmärk on tõkestada seda, et muutunud aktsionäride koosseisuga ettevõtjad saaksid oma kahjumi üle kanda. Teisisõnu on võimalus kahjumit üle kanda piiratud või kaotatud juhul, kui vähemalt 25% osaluse omandamise järel on kahjumit saanud ettevõtja teinud märkimisväärse muutuse oma aktsionäride koosseisus.

129 Sellest tuleneb, et kõik ettevõtjad, kelle aktsionäride koosseisus on toimunud selline muutus, on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, sõltumata küsimusest, kas nad on saneerimisklausli tähenduses raskustes või mitte.

130 Seevastu ei kohaldata vaidlusalust meedet kõigile ettevõtjatele, kelle aktsionäride koosseisus on toimunud märkimisväärne muutus, vaid seda kohaldatakse kindlalt määratletud ettevõtjate kategooriale, st ettevõtjatele, kes saneerimisklausli sõnastuse kohaselt on omandamise hetkel „maksejõuetu[d] või [...] võlgadega ülekoormatud või [keda] ähvardab [...] maksejõuetus või võlgadega ülekoormatus” (edaspidi „raskustes olev ettevõtja”).

131 Tuleb märkida, et see kategooria ei hõlma kõiki ettevõtjaid, kes on kõnealuse maksusüsteemi eesmärki silmas pidades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

132 Isegi kui oletada, nagu väitis hageja, et maksusüsteemi asjassepuutuv eesmärk on ennetada kahjumi ülekandmise kuritarvitamist, vältides „riiulifirmade” ostmist, ei ole siiski kahtlust selles, et vaidlusalust meetet kohaldatakse üksnes ettevõtjatele, kes täidavad teatud tingimused, eelkõige raskustes olevatele ettevõtjatele.

133 Isegi kui oletada, et vaidlusaluse meetme esemeks olevates olukordades ei ole kuritarvitamise ohtu vastavalt käsitletud eesmärgile, tuleb märkida, et see meede ei võimalda kahjumi üle kanda asjaomase äriühingu aktsionäride koosseisus toimunud olulise muutuse korral, kui see muutus ei puuduta raskuses olevaid ettevõtjaid, isegi kui muutus aktsionäride koosseisus ei ole suunatud „riiulifirmade” ostmisele ega tekita seega kuritarvitamise ohtu. Kahjumi ülekandmine on keelatud isegi siis, kui on täidetud saneerimisklausli teised tingimused, mis puudutavad eelkõige äriühingu oluliste struktuuride säilitamist, st saneerimisklausli punktides c?e esitatud tingimused. Teisisõnu ei ole saneerimisklausli punktides a ja b esitatud tingimused seotud kuritarvitamise vältimise eesmärgiga. Nende tagajärjel eelistatakse seega raskustes olevaid ettevõtjaid.

134 Niisiis tuleb järeldada, et komisjon ei teinud viga, kui ta märkis, et vaidlusaluse meetmega koheldi erinevalt ettevõtjaid, kes on maksusüsteemile omistatud eesmärki silmas pidades faktiliselt ja õiguslikult sarnases olukorras eespool punktis 91 viidatud kohtupraktika tähenduses.

135 Seda järeldust ei saa kahtluse alla seada hageja esitatud asjaolu, et teised erandid, näiteks ettevõtjate kontsernide klausel ja latentsete reservide klausel, hõlmavad olukordi, milles ei ole kuritarvitamise riski.

136 Isegi kui sellised erandid sarnaselt saneerimisklausliga on põhjendatud asjaoluga, et need käsitlevad olukordi, kus puudutatud ettevõtjad ei saa kahjumi ülekandmist kuritarvitada, kohtleb kõnealune õigusnormide süsteem siiski erinevalt ettevõtjaid, kes on asjassepuutuva maksusüsteemi eesmärgi seisukohast faktiliselt ja õiguslikult sarnases olukorras.

137 Nimelt ei saa väljaspool viidatud erandeid ettevõtja vältida kahjumi kaotamist, isegi kui puudub mis tahes kuritarvitamise oht. Lisaks leidis Euroopa Kohus, et niisuguse majandusliku eelise olemasolu tavapärasest maksust vabastatud ettevõtjatel ei saa vaidlustada põhjendusega, et teiste ettevõtjate suhtes kehtivad samast maksust muud vabastused (vt selle kohta kohtuotsused Belgia ja Forum 187 vs. komisjon, punkt 62 eespool, EU:C:2006:416, punkt 120, ja 1.7.2010, BNP Paribas ja BNL vs. komisjon, T?335/08, EKL, EU:T:2010:271, punkt 162).

138 Igal juhul, nagu on eespool punktis 133 selgitatud, just saneerimisklausliga tehakse selle kohaldamise eesmärgil eristus (mis ei tugine maksusüsteemi asjassepuutuval eesmärgil, mida on määratletud eespool punktis 106) ühelt poolt nende ettevõtjate, kes täidavad üksnes selle klausli punktides c?e esitatud tingimused, ja teiselt poolt nende ettevõtjate vahel, kes täidavad samuti sama klausli punktides a ja b esitatud tingimused, st raskustes olevad ettevõtjad.

139 Teiseks ei saa tulemust anda ka hageja ja menetlusse astuja argument, et vaidlusalune meede on üldkohaldatav meede, kuna seda kohaldatakse kõigile raskustes olevatele ettevõtjatele.

140 Nimelt esiteks, küsimus, kas maksumeetme valikulisuse hindamise kontekstis on meede laadilt üldkohaldatav või mitte, tugineb küsimusele, kas üldise või tavapärase maksusüsteemiga võrreldes kehtestab meede erisuse ettevõtjate vahel, kes on selle süsteemiga taotletud eesmärki silmas pidades faktiliselt ja õiguslikult sarnases olukorras. Nagu seda eelnevates punktides märgiti, siis järeldas komisjon vaidlustatud otsuses põhjendatult, et vaidlusalune meede tekitab eristamise ettevõtjate vahel, st kõnealuses meetmes kehtestatud tingimused täitnud ettevõtjate ja teiste ettevõtjate vahel, kes on kõnealuse süsteemiga taotletud eesmärki silmas pidades faktiliselt

ja õiguslikult sarnases olukorras. Isegi kui sarnaselt hageja väidetele võiks oletada, et see eesmärk on vältida kahjumi ülekandmise kuritarvitamist, tuleb siiski järeldada, et vaidlusalune meede (olgu siis eraldi võetult või koos kahe eespool märgitud erandiga) ei hõlma kõiki ettevõtjaid, kelle suhtes on toimunud kahju tekitav osaluse omandamine, mis ei tekita sellist kuritarvitamise riski.

141 Teiseks tuleb märkida, et vastupidi hageja argumentidele, ei ole vaidlusalune meede üldkohaldatav meede, kuna kõigil ettevõtjatel võib olla juurdepääs sellele vastavalt 7. novembri 2014. aasta kohtuotsusele *Autogrill España vs. komisjon* (T-219/10, EKL, apellatsioonimenetluses vaidlustatud, EU:T:2014:939, punktid 44 ja 45). Nimelt määratleb vaidlusalune meede oma kohaldamisala *ratione personae*. Sellega peetakse silmas üksnes ühte ettevõtjate kategooriat, kes on konkreetsetes olukorras, st raskustes olevad ettevõtjad. Selle asjaolu tõttu on meede *prima facie* valikuline.

142 Lõpuks tuleb tagasi lükata ka hageja argument, mille kohaselt sisuliselt, kui komisjon tunnistab, et kahjumi kaotamise reegli kohaldamata jätmine olukorras, kui aktsionäride koosseisu muudatus käsitleb vähem kui 25% kapitalist, ei kujuta endast riigiabi, sest selline muudatus ei võimalda ettevõtja poliitikat mõjutada, siis peaks sama kehtima ka saneerimise eesmärgil toimunud muudatustele aktsionäride koosseisus, mis ei anna samuti võimalust mõjutada ettevõtja poliitikat. Hageja leiab, et eitava vastuse korral viiks komisjoni arutluskäik selleni, et riigiabiks määratletakse ka kahjumi ülekandmise säilitamine väiksema kui 25% osaluse omandamise korral.

143 Sellega seoses tuleb märkida, et kahjumi kaotamise reegli kohaldamine tugineb üldistele kriteeriumidele, mida kohaldatakse kõigile ettevõtjatele. Eelkõige, nagu komisjon põhjendatult rõhutas, on 25% piirmäär mõistlik piirmäär, mida ületades võib eeldada, et esineb mõju omandatud ettevõtjale ja et seega esineb võimalus, et omandaja saab kasu selle ettevõtja poolt üle kantud kahjumist. Seevastu käsitleb saneerimisklausel üksnes ühte konkreetset ettevõtjate kategooriat, st raskustes olevaid ettevõtjaid.

144 Igal juhul ei oma see argument mõju, kuna selle asemel, et kõigutada järeldust, et saneerimisklausel on laadilt valikuline, soovitakse sellega sisuliselt tõendada, et esinevad muud olukorrad, st osaluse omandamised alla 25% piirmäära, millele ei kohaldata kahjumi kaotamise reeglit, kuid mis võivad tekitada valikulise eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Sellega seoses tuleb järeldada, et hageja ei saa viidata teiste meetmete olemasolule, mida võib potentsiaalselt kvalifitseerida riigiabiks, et tõendada seda, et vaidlusalune meede ei ole riigiabi.

145 Seega tuleb esimese väite teine osa tagasi lükata.

– Kolmas väiteosa, et on rikutud õiguspärase ootuse põhimõtet

146 Hageja väidab repliigis, et nii komisjoni praktika kui ka tema teatis riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta äriühingute otsese maksustamisega seotud meetmete suhtes (EÜT 1998, C 384, lk 3; ELT eriväljaanne 08/01, lk 277) tekitasid õiguspärase ootuse, et komisjon ei määratle saneerimisklauslit valikuliseks meetmeks.

147 Komisjon vastab, et see väiteosa, mis käsitleb õiguspärase ootuse põhimõtte rikkumist, on uus, kuna see esitati alles repliigis, ning on seetõttu vastuvõetamatu. Ta väidab samuti, et igal juhul tuleb see väiteosa tagasi lükata.

148 Siin tuleb märkida, et õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte rikkumist käsitleb väiteosa ei esitatud hagiavalduses ei otseselt ega vaikumisi. See ei ole ka hagiavalduses esitatud väite täiendus.

149 Seetõttu on kõnealune argument uus argument, mis on esimest korda esitatud alles repliigis ja mis ei tugine õiguslikele või faktilistele asjaoludele, mis ilmnesid menetluse käigus. See on niisiis vastuvõetamatu argument vastavalt 2. mai 1991. aasta kodukorra artikli 48 lõikele 2 ja eespool punktis 117 viidatud kohtupraktikale.

150 Seega tuleb kolmas väiteosa ja seega esimene väide tervikuna tagasi lükata.

Teine väide, et vaidlusalune meede on põhjendatud maksusüsteemi laadi ja ülesehitusega

151 Hageja väidab, et saneerimisklausel võimaldab sisuliselt kohaldada põhimõtet, et maksustamine lähtub võimest makse maksta, mis on maksusüsteemi lahutamatu eesmärk. Tegu on seega meetmega, mida põhjendab maksusüsteemi laad või sisemine struktuur.

152 Saneerimisklausel on ühtlasi proportsionaalne taotletud eesmärgiga, kuna esiteks eelmine süsteem, mis tugines saneerimisdekreedile, osutus ebapiisavaks ülemaailmset finantskriisi silmas pidades, ja teiseks ei anna uus süsteem maksuametile mingit kaalutusõigust saneerimisklausli kohaldamisel.

153 Komisjon märgib esmalt, et teine väide on vastuvõetamatu, kuna see tugineb uutele asjaoludele, st Saksa konstitutsiooniõigusest ja maksuõigusest tuletatud argumentidele, millele haldusmenetluse käigus ei viidatud.

154 Seejärel märgib komisjon, et teine väide on arusaamatu. Eelkõige ei selgitanud hageja, miks põhimõtte, et maksustamine peab lähtuma võimest makse maksta, on maksusüsteemi laadi ja ülesehitust käsitlev põhjendus, mitte aga põhjendus, mis tugineb välisele ja üldisele maksuvõrdsuse põhimõttele; ega ka seda, kuidas seadusandja kahjustas oma väga ulatuslikku kaalutusõigust seda põhimõtet kohaldades, võttes vastu kahjumi kaotamise reegli, nii et saneerimisklausli vastuvõtmine osutus vajalikuks.

155 Komisjon vaidleb lõpuks vastu nende hageja argumentide põhjendatusele.

156 Esmalt tuleb tagasi lükata komisjoni esitatud vastuväide, et see väide on vastuvõetamatu, nagu tehti ka punktis 102. Nimelt ilmneb komisjoni viidatud kohtupraktikast, mida tsiteeritakse samas punktis, et otsuse seaduslikkuse hindamine teabe alusel, mis sai komisjoni käsutuses olla ajal, kui ta otsuse tegi, kuulub tegelikkuses kõnealuse väite põhjendatuse, mitte aga selle vastuvõetavuse küsimuse alla.

157 Mis puudutab väite arusaadavust, siis tuleb järeldada, nagu märkis ka hageja, et komisjon suutis hinnata sisuliselt hageja argumente ja eelkõige argumenti, et maksustamine lähtub võimest makse maksta, mida (nagu juba märgiti) mainiti ka vaidlustatud otsuses.

158 Mis puudutab hageja argumentide põhjendatust, siis tuleb meenutada, et eespool punktis 92 viidatud kohtupraktika kohaselt ei täida valikulisuse tingimust selline meede, mis eristab ettevõtjaid, kes on asjaomase maksusüsteemi eesmäärke silmas pidades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, kuid mida põhjendatakse selle süsteemi üldise laadi või ülesehitusega, kuhu see kuulub.

159 Sellega seoses tuleb teha vahet konkreetse maksusüsteemi enda ja tema välise eesmärkide ning teiseks nende eesmärkide saavutamiseks vajalike maksusüsteemile omaste mehhanismide vahel, ning need eesmärgid ja mehhanismid kui kõnealuse maksusüsteemi aluspõhimõtted või suunised võivad kinnitada sellist põhjendust; seda peab aga tõendama liikmesriik (vt kohtuotsused *Paint Graphos* jt, punkt 91 eespool, EU:C:2011:550, punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika; ja 7.3.2012, *British Aggregates vs. komisjon*, T-210/02 RENV, EKL,

EU:T:2012:110, punkt 84 ja seal viidatud kohtupraktika). Järelikult kuuluvad sellistele maksuvabastustele, mis tulenevad niisuguse maksustamiskorraga taotletavatest välistest eesmärkidest, mille osa need soodustused on, kohaldamisele ELTL artikli 107 lõikes 1 sätestatud nõuded (kohtuotsus Paint Graphos jt, punkt 91 eespool, EU:C:2011:550, punkt 70).

160 Ühtlasi tuleb meenutada, et riiklikku meedet saab põhjendada kõnealuse maksusüsteemi laadi või üldise ülesehitusega üksnes siis, kui see esiteks vastab mitte üksnes kõnesolevale maksusüsteemile omastele tunnustele, vaid on ka kooskõlas selle süsteemi rakendusmeetmetega, ja teiseks on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega ega lähe kaugemale sellest, mis on vajalik ehk et sellega taotletavat õiguspärast eesmärki ei ole võimalik vähemate vahenditega saavutada (vt selle kohta kohtuotsus Paint Graphos jt, punkt 91 eespool, EU:C:2011:550, punktid 73-75).

161 Vaidlustatud otsuses tuvastas komisjon eristamise ühelt poolt kahjumi kaotamise eesmärgi ja teiselt poolt saneerimisklausli eesmärgi vahel.

162 Mis puudutab kahjumi kaotamise reegli eesmärki, siis ehkki Saksamaa ametiasutused viitasid haldusmenetluse ajal eesmärgile „takistada [...] kahjumi ülekandmise võimaluse kuritarvitamist riulifirmade ostmise teel” (vaidlustatud otsuse põhjendus 85), siis järeldas komisjon – nagu ilmneb kahjumi kaotamise vanasse reeglisse uue reeglga tehtud muudatustest –, et eesmärk oli „rahastada ettevõtte tulumaksumäära vähendamist 25%-lt 15%-le” (vaidlustatud otsuse põhjendus 86).

163 Seevastu oli komisjoni sõnul saneerimisklausli eesmärk finants- ja majanduskriisi põhjustatud probleemidest üle saada ja toetada selles kriisis raskustesse sattunud ettevõtjaid (vaidlustatud otsuse põhjendused 87 ja 88) Ta järeldas, et selle klausli eesmärk asub maksusüsteemist väljaspool (vaidlustatud otsuse põhjendus 89).

164 Tuleb märkida, et vaidlusaluse meetme sõnastusest ilmneb selgelt, et selle eesmärk on soodustada raskustes olevate ettevõtjate saneerimist. Kui olukord ei oleks selline, ei oleks võimalik selgitada, miks oma kohaldamise tingimuste hulgas nõuavad KStG § 8c lõike 1a punkt a ja KStG § 8c lõike 1a punkt b (vt punkt 10 eespool) vastavalt, et osade omandamise eesmärk on äriühingu saneerimine ja et omandamise hetkel oli ettevõtja maksejõuetu või võlgadega ülekoormatud või maksejõuetusest või võlgadega ülekoormatusest ohustatud. Lisaks tunnistas hageja ise, et vaidlustatud meetmega taotles seadusandja ühtlasi eesmärki võimaldada kriisist mõjutatud maksejõuetutel ettevõtjatel saada uuesti elujõulisteks.

165 Seega on ilmne, et vaidlusaluse meetme eesmärk või vähemalt peamine eesmärk on lihtsustada raskustes olevate ettevõtjate saneerimist.

166 Sellega seoses tuleb märkida, et eespool viidatud eesmärk ei kuulu maksusüsteemi aluspõhimõtete või suuniste hulka ning ei ole seega selle süsteemi sisene, vaid sellest väljaspool olev põhimõte (vt selle kohta ja analoogia alusel kohtuotsused 6.9.2006, Portugal vs. komisjon, C-788/03, EKL, EU:C:2006:511, punkt 82, ja 18.7.2013, P, C-6/12, EKL, EU:C:2013:525, punkt 30), ilma et oleks vajalik kontrollida, kas vaidlusalune meede on taotletud eesmärgiga proportsionaalne.

167 Igal juhul ei ole vaidlusalune meede põhjendatud ka hageja ja menetlusse astuja esitatud argumentide valguses.

168 Esmalt ei saa meedet põhjendada põhimõttega, et maksustamine peab lähtuma võimest makse maksta.

169 Sõltumata asjaolust, et see põhjendus ei tulene kõnealuse seaduse põhjendustest, näib see olevat seotud kahjumi kaotamise reeglile omase eesmärgiga vältida kuritarvitamisi kahjumi ülekandmise valdkonnas. Sisuliselt öeldakse selle argumendiga, et kuna esiteks on kahjumi kaotamise reegli eesmärk ennetada kuritarvitamist ja teiseks ei ole saneerimise korral kuritarvitamist, siis tuleneb sellest, et saneerimisklausli kohaldamist põhjendab sama loogika, mis on aluseks kahjumi kaotamise reegli kohaldamisele, ja see piirdub kahjumi ülekandmise üldreegli kohaldamise ennistamisega, mis väljendab põhimõtet, et maksustamine peab lähtuma võimest makse maksta.

170 Siiski, isegi kui oletada, et see tõlgendus on õige, tuleb järeldada, et vaidlusalune meede ei ole kokkusobiv taotletud eesmärgiga. Nimelt, nagu esimese väite raames selgitati, kohaldatakse vaidlusalust meedet üksnes raskustes olevatele ettevõtjatele. Selles olukorras ei arusaadav, miks põhimõtte, et maksustamine peab lähtuma võimest makse maksta, nõuaks seda, et raskustes olev ettevõtja saaks kahjumi üle kanda, samas kui seda ei lubata teha elujõulisel ettevõtjal, kes sai kahjumi ja kes täidab saneerimisklausli muud tingimused.

171 Seejärel ei ole vaidlusalune meede põhjendatav ka esiteks erinevustega kahju tekitava osaluse omandamise ja saneerimise eesmärgil toimuva osaluse omandamise vahel ja teiseks maksukohustuslaste objektiivsete erinevustega. Hageja, keda toetab Saksamaa Liitvabariik, märgib, et saneerimise eesmärgil toimuva osaluse omandamise korral ei kontrolli uus aktsionär täielikult kahjumi kasutamist. Lisaks, saneerimist vajavatel ettevõtjatel erinevalt elujõulistest ettevõtjatest puudub võimalus saada finantseerimist kapitaliturul või leida ülevõtja. Neil ei ole ka võimalust konserveerida oma kahjumi vastavalt latentsete reserve klauslile.

172 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et argument, mis puudutab kontrolli puudumist kahjumi kasutamise üle, ei ole loogiline. Nimelt võivad teised ettevõtjad, kes ei vasta saneerimisklausli tingimustele, samuti sattuda majandusraskustesse ega pruugi kontrollida kahjumi kasutamist, kuid nende puhul on saneerimisklausli kohaldamine välistatud. Teiseks ei puutu siin asjasse erinevus ühelt poolt saneerimist vajavate ettevõtjate seisundis ja teiselt poolt elujõuliste ettevõtjate seisundis seoses juurdepääsuga kapitalile ja latentsete reserve kättesaadavusega. Nagu komisjon põhjendatult märkis vaidlustatud otsuse põhjenduses 91, ei ole võimalik eesmärgina soodustada raskustes olevate ettevõtjate juurdepääsu kapitalile maksusüsteemi lahutamatu osana.

173 Seetõttu tuleb järeldada, et ei hageja ega Saksamaa Liitvabariik ei esitanud asjaolusid, et põhjendada vaidlusalust meedet vastavalt eespool punktides 158-160 viidatud kohtupraktikale.

174 Kokkuvõttes tuleb teine väide tagasi lükata ja seega hagi tervikuna rahuldamata jätta.

Kohtukulud

175 Üldkohtu kodukorra artikli 134 lõike 1 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Siiski on sama kodukorra artikli 134 lõikes 3 sätestatud, et kui osa nõudeid rahuldatakse ühe poole, osa teise poole kasuks ja kui kohtuasja asjaolud seda õigustavad, võib Üldkohus otsustada, et lisaks enda kohtukulude kandmisele mõistetakse poolelt välja ka osa teise poole kohtukuludest.

176 Siinses asjas tuleb märkida, et esiteks tuleb tagasi lükata komisjoni poolt 2. mai 1991. aasta kodukorra artikli 114 alusel esitatud vastuvõetamatuse vastuväide ja teiseks tuleb hagi tervikuna põhjendamatus tõttu rahuldamata jätta.

177 Neid asjaolusid arvestades tuleb jätta hageja kanda tema oma kohtukulud ja mõista temalt

välja kaks kolmandikku komisjoni kohtukuludest, ning jätta komisjoni kanda üks kolmandik tema kohtukuludest.

178 Kodukorra artikli 138 lõike 1 alusel kannavad menetlusse astunud liikmesriigid ise oma kohtukulud. Käesolevas asjas kannab Saksamaa Liitvabariik ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes

ÜLDKOHUS (üheksas koda)

otsustab:

1. **Lükata vastuvõetamatuse vastuväide tagasi.**
2. **Jätta hagi põhjendamatusse tõttu rahuldamata**
3. **Jätta Heitkamp BauHolding GmbH kanda tema enda kohtukulud ning mõista temalt välja kaks kolmandikku Euroopa Komisjoni kohtukuludest. Jätta komisjoni kanda üks kolmandik tema kohtukuludest.**
4. **Jätta Saksamaa Liitvabariigi kohtukulud tema enda kanda.**

Berardis

Czúcz

Popescu

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 4. veebruaril 2016 Luxembourgis.

Allkirjad

Sisukord

Siseriiklik õiguslik raamistik

Kahjumi ülekandmise reegel

Kahjumi kaotamise reegel

Saneerimisklausel

Latentseid reserve ja ettevõtjate kontserne puudutavad klauslid

Vaidluse aluseks olevad asjaolud

Haldusmenetlus

Vaidlustatud otsus

Menetlus ja poolte nõuded

Õiguslik käsitus

Hagi vastuvõetavus

ELTL artikli 263 neljanda lõigu tähenduses hagi esitamise õigus

Põhjendatud huvi

Sisulised küsimused

Esimene väide, et vaidlusalune meede ei ole prima facie valikuline

– Esimene väiteosa, mis käsitleb viga viitesüsteemi määratlemisel

– Teine väiteosa, et on tehtud viga, hinnates saneerimist vajavate ettevõtjate õiguslikku ja faktilist olukorda ning kvalifitseerides saneerimisklausli üldkohaldatavaks meetmeks

– Kolmas väiteosa, et on rikutud õiguspärase ootuse põhimõtet

Teine väide, et vaidlusalune meede on põhjendatud maksusüsteemi laadi ja ülesehitusega

Kohtukulud

* Kohtumenetluse keel: saksa.