



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
NILS WAHL
esitatud 20. detsembril 2017¹

Kohtuasi C-203/16 P

Dirk Andres (Heitkamp BauHolding GmbH pankrotihaldur), varem Heitkamp BauHolding GmbH,
versus

Euroopa Komisjon

Apellatsioonkaebus – Riigiabi – Saksamaa maksuõigusnormid, mis reguleerivad kahjumi ülekandmist järgmistele maksustamisaastatele – Otsus, millega abi tunnistatakse siseturuga kokkusobimatuks – Tühistamishagi – Vastuvõetavus – ELTL artikli 263 lõige 4 – Isiklik puutumus – Riigiabi mõiste – Valikulisus – Võrdlussüsteem – Võrdlemine – Põhjendatus

1. Heitkamp BauHolding GmbH (edaspidi „apellant“ või „HBH“) pankrotihaldur palub apellatsioonkaebuses Euroopa Kohtul tühistada Üldkohtu kohtuotsus kohtuasjas T-287/11². Selle kohtuotsusega jättis Üldkohus rahuldamata apellandi tühistamishagi komisjoni otsuse 2011/527/EL³ peale, mis käsitles Saksamaa poolt antud riigiabi abikava, mis võimaldas raskustes olevate ettevõtjate saneerimisel kahjumi ülekandmist.

2. Apellatsioonkaebuses tõstatatakse kaks küsimust, mis puudutavad liidu riigiabiõiguse tuuma.

3. Esimene küsimus on menetluslik. See käsitleb ELTL artikli 263 neljandat lõiku, milles on sätestatud eraõigusliku isiku poolt hagi esitamise õiguse nõuded: kas haigetav otsus puudutab apellanti isiklikult vastavalt Euroopa Kohtu kohtuotsusest Plaumann⁴ tulenevale kohtupraktika liinile? Konkreetsemalt, kas ettevõtja vastab isikliku puutumuse kriteeriumile, kui vaidlusalusest riigisisest meetmest tulenevat maksusäästu ei ole tuvastatud lõplikus maksuotsuses? Sellega seoses pakub käesolev kohtuasi Euroopa Kohtule võimalust kaaluda maksumeetmete kontekstis ilmselt ebaselget vahetegemist hagemisõigusega ja hagemisõiguseeta ettevõtjate vahel.

4. Teine küsimus on materiaaloiguslik. See puudutab ühte riigiabi olemuslikest elementidest. Kuidas tuleks mõistet „valikuline“ tõlgendada otseste maksumeetmete spetsiifilises kontekstis? Euroopa Kohtul avaneb käesolevas asjas võimalus veelgi täiendada kohtuotsuses World Duty Free⁵ antud juhiseid tunnuste kohta, millele peaks vastama tavapärane maksusüsteem (võrdlussüsteem). See küsimus on vägagi oluline, võttes arvesse, et võrdlussüsteem kujutab endast võrdlusbaasi, mille suhtes maksumeetme valikulisust tuleb hinnata.⁶

1 Algkeel: inglise.

2 Kohtuotsus, 4.2.2016, Heitkamp BauHolding vs. komisjon, T-287/11, EU:T:2016:60 (edaspidi „vaidlustatud kohtuotsus“).

3 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 2011, L 235, lk 26; edaspidi „vaidlusalune otsus“).

4 Kohtuotsus, 15.7.1963, Plaumann vs. komisjon, 25/62, EU:C:1963:17.

5 Kohtuotsus, 21.12.2016, komisjon vs. World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981.

6 Kohtuotsused, 6.9.2006, Portugal vs. komisjon, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56, ja 21.12.2016, komisjon vs. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 55.

I. Menetluse taust

5. Käesoleva menetluse tausta kohta nähtub vaidlusalusest otsusest ja vaidlustatud kohtuotsusest järgmist.

A. Riigisisene õigusraamistik

6. Ettevõtjaid maksustatakse Saksamaal peamiselt tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) ja ettevõtte tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz; edaspidi „KStG“) alusel.

7. Tulumaksuseaduse § 10d lõike 2 kohaselt võib ühe maksustamisaasta kahjumi üle kanda järgmistele maksustamisaastatele. See tähendab, et kahjumi võib maha arvata järgmiste aastate maksustatavast tulust (edaspidi „kahjumi ülekandmise reegel“). KStG § 8 lõike 1 kohaselt kohaldatakse kahjumi ülekandmise reeglit ka ettevõtjatele, kes peavad tasuma ettevõtte tulumaksu.

8. Kahjumi ülekandmise võimalus tõi pelgalt maksusäästu saamise eesmärgil kaasa nn „riiulifirmade“ omandamise. Need äriühingud olid oma majandustegevuse juba ammu lõpetanud, ent nende kahjumit oli siiski võimalik üle kanda.

9. Selliste äriühingute ostmise tõkestamise eesmärgil kehtestas Saksamaa seadusandja 1997. aastal KStG § 8 lõike 4. Selle sättega anti kahjumi ülekandmise õigus ainult ettevõtjatele, kes olid kahjumi saanud ettevõtjatega õiguslikult ja majanduslikult identsed (edaspidi „kahjumi kaotamise varasem reegel“). See säte ei sisaldanud mõiste „majanduslikult identne“ määratlust, ent pakkus ühe negatiivse ja kaks positiivset näidet:

- „a) majandusliku identsusega ei ole tegemist juhul, kui üle poole kapitaliühingu osalusest kantakse üle ja kapitaliühing jätkab või taasalustab oma äritegevust valdavalt uue käibekapitaliga;
- b) majandusliku identsusega on seevastu tegemist juhul, kui uus käibekapital on mõeldud üksnes kahjumi ettevõtja saneerimiseks ning kui ülekantud kahjumi põhjustanud tegevus jätkub järgneva viie aasta kestel võrreldavas mahus;
- c) majandusliku identsusega on tegemist ka juhul, kui ostja uue käibekapitali andmise asemel katab need kahjud, mis kahjumiga ettevõtjal on tekkinud.“

10. Erandit kahjumi kaotamise suhtes (punktid b ja c) nimetati tavaliselt saneerimisklauslik (Sanierungsklausel), mille näol on tegemist sättega, mis võimaldab raskustes olevate äriühingute ümberkorraldamist.

11. Jaanuaris 2008 tunnistati kahjumi kaotamise varasem reegel KStG § 8 lõikes 4 kehtetuks. KStGsse lisati uus § 8c lõige 1 (edaspidi „kahjumi kaotamise reegel“). See säte piiras kahjumi ülekandmise võimalust, kui omandatakse vähemalt 25% äriühingu aktsiatest (edaspidi „kahju tekitav osaluse omandamine“). Täpsemalt nägi uus säte ette, et kui kantakse üle 25%–50% aktsiakapitalist, liikmeõigustest, omanike koosseisust või hääleõigusest, siis kaob kasutamata kahjum proportsionaalselt aktsiaosaluse protsendiga. Kui aktsiakapitalist, liikmeõigustest, omanike koosseisust või hääleõigusest kantakse omandajale üle rohkem kui 50%, siis kaotatakse kasutamata kahjum täielikult.

12. Kahjumi kaotamise reegli jõustumise ajal ei näinud see ette ühtegi erandit. Siiski võis maksuhaldur olukorras, kus toimus kahju tekitav osaluse omandamine, mille eesmärk oli raskuses oleva ettevõtja ümberkorraldamine, anda õigluse kaalutlustel maksuvabastuse vastavalt Saksamaa rahandusministeeriumi 27. märtsi 2003. aasta määrusele.

13. 2009. aasta juunis lisati KStGsse veel üks säte, nimelt § 8c lõige 1a. Selle sätte kohaselt oli kahjumi ülekandmine jälle võimalik, kui raskustes olev äriühing ostetakse saneerimise eesmärgil (edaspidi „saneerimisklausel“ või „vaidlusalune meede“).

14. Konkreetsemalt võib omandatud ettevõtja selle klausli alusel kahjumi üle kanda siis, kui kahju tekitav osaluse omandamine toimub järgmistel tingimustel: 1) omandamise eesmärk on ettevõtja saneerida, 2) omandamise ajal on äriühing maksejõuetu või tõenäoliselt maksejõuetu või võlgadega ülekoormatud, 3) äriühingu olulised äristruktuurid säilitatakse, 4) äriühing ei vaheta oma tegevussektorit viie aasta jooksul pärast omandamist, ning 5) äriühing ei olnud omandamise ajal oma äritegevust lõpetanud.

15. Saneerimisklausel jõustus 10. juulil 2009. Seda kohaldatakse tagasiulatuvalt alates 1. jaanuarist 2008, mis on sama kuupäev, mil jõustus kahjumi kaotamise reegel.

B. Vaidlusalune otsus

16. Vaidlusalune otsus võeti vastu 26. jaanuaril 2011. Selle artiklis 1 märgitakse, et KStG § 8c lõike 1a alusel ebaseaduslikult antud riigiabi, millega Saksamaa rikkus EL toimimise lepingu artikli 108 lõiget 3, ei sobi kokku siseturuga.

17. Riigiabi olemasolu osas ELTL artikli 107 tähenduses leidis komisjon eeskätt, et saneerimisklausel kujutab endast erandit üldisest reeglist, milles on ette nähtud omanikku vahetanud ettevõtjate kahjumi kaotamine. Kõnealune säte võimaldas komisjoni hinnangul selles sätestatud tingimustele vastavatele ettevõtjatele valikulise eelise. See kohtlemise erinevus ei olnud põhjendatud süsteemi laadi või üldise korraldusega. Lisaks oli vaidlusaluse otsuse kohaselt saneerimisklausli eesmärk maksusüsteemi väline finants- ja majanduskriisi põhjustatud probleemide lahendamine.

18. Vaidlusaluse otsuse artiklites 2 ja 3 leiti siiski, et § 8c lõikel 1a põhineva abikava alusel antud piiratud individuaalne abi teatavatele abisaajatele oli teatavate tingimuste täidetuse korral siseturuga kokkusobiv.

19. Vaidlusaluse otsuse artiklites 4 ja 6 tegi komisjon Saksamaale ettekirjutuse nõuda vaidlusaluse meetme alusel antud siseturuga kokkusobimatu abi tagasi ning edastada komisjonile kava alusel abi saanute loetelu.

C. Apellatsioonkaebuse aluseks olevad faktilised asjaolud

20. Vaidlusaluse otsuse vastuvõtmise ajal ähvardas HBH-d maksejõuetus. HBH emaühing Heitkamp KG ostis 20. veebruaril 2009 HBH aktsiad eesmärgiga viia läbi nende kahe äriühingu ühinemine. Kõnealuse tehingu kuupäeval täitis apellant tema suhtes saneerimisklausli kohaldamise tingimused. See selgub Finanzamt Herne (Herne maksuamet, Saksamaa) 11. novembri 2009. aasta siduvast teabest (edaspidi „siduv teave“). Samuti sai apellant 29. aprillil 2010 maksuametilt maksuteate 2009. aasta ettevõtte tulumaksu kohta, millega seoses oli arvesse võetud saneerimisklausli alusel üle kantud kahjumit.

21. Komisjon teatas 24. veebruaril 2010. aastal Saksamaale, et ta on otsustanud algatada vaidlusaluse meetme suhtes ELTL artikli 108 lõikes 2 ette nähtud menetluse. Saksamaa rahandusministeerium andis 30. aprilli 2010. aasta kirjas maksuametile korralduse saneerimisklauslit mitte kohaldada.

22. 27. detsembril 2010 asendas maksuamet 29. aprilli 2010. aasta maksuteate uue maksuteatega 2009. aasta ettevõtte tulumaksu kohta. Selles teates ei võetud arvesse saneerimisklauslit.

23. HBH sai 1. aprillil 2011 kätte maksuotsused 2009. aasta ettevõtte tulumaksu ja ettevõtlusmaksu kohta. Saneerimisklausli kohaldamata jätmise tõttu ei saanud hageja enam üle kanda 31. detsembril 2008 eksisteerinud kahjumit.

24. 19. aprillil 2011 tühistas maksuamet siduva teabe.

25. Saksamaa Liitvabariik edastas 22. juulil 2011 komisjonile kooskõlas vaidlustatud otsusega loetelu ettevõtjatest, kelle suhtes vaidlusalust meedet oli kohaldatud. Samuti saatis ta komisjonile loetelu ettevõtjatest, kelle puhul siduv teave saneerimisklausli kohaldamise kohta oli tühistatud. HBH nimi on selles teises loetelus.

26. Apellant esitas eelnimetatud maksuteadete ja maksuotsuste peale vaide maksuametile ja kaebused pädevatele maksukohtutele. Finanzgericht Münster (Münsteri maksukohus) andis 1. augustil 2011 määruse, milles peatas nende teadete täitmise.

II. Menetlus Üldkohtus ning apellatsioonkaebusega vaidlustatud kohtuotsus

27. HBH esitas Üldkohtu kantseleisse 6. juunil 2011 saabunud hagi, milles nõudis vaidlusaluse otsuse tühistamist.

28. Üldkohtu kantseleisse 16. septembril 2011 eraldi esitatud dokumendiga esitas komisjon vastuvõetamatuse vastuväite.

29. Saksamaa Liitvabariik esitas 29. augustil 2011 Üldkohtu kantseleisse avalduse asjas menetlusse astumiseks hageja nõuete toetuseks. Üldkohtu teise koja presidendi 5. oktoobri 2011. aasta määrusega lubati Saksamaal menetlusse astuda.

30. Üldkohtu 21. mai 2014. aasta määrusega liideti vastuvõetamatuse vastuväide põhiküsimusega.

31. HBH esitas hagi põhjenduseks kaks väidet: ühelt poolt, et vaidlusalune meede ei ole valikuline, ja teiselt poolt, et see on põhjendatud süsteemi olemuse või üldise ülesehitusega.

32. Vastuvõetavuse osas väitis komisjon, et HBH-l puudub ELTL artikli 263 neljanda lõigu tähenduses hagi esitamise õigus. Konkreetsemalt väitis ta, et vaidlusalune otsus ei puudutanud HBH-d isiklikult ning et vaidlusalune otsus eeldab rakendusmeetmeid. Lisaks väitis komisjon, et kuna HBH ei saanud abi, siis ei olnud tal põhjendatud huvi hagi esitamiseks.

33. Vaidlustatud kohtuotsuses lükkas Üldkohus kõigepealt tagasi vastuvõetavuse vastuväite. Selle suhtes ta leidis, et vaidlusalune otsus puudutas HBH-d otseselt ja isiklikult. Seejärel jättis Üldkohus HBH hagi põhjendamata tõttu rahuldamata.

III. Menetlus Euroopa Kohtus ja esitatud nõuded

34. HBH palub apellatsioonkaebuses Euroopa Kohtul:

- tühistada vaidlustatud kohtuotsus osas, milles sellega jäeti hagi põhjendamata tõttu rahuldamata (kohtuotsuse resolutsiooni punktid 2 ja 3), ning tühistada vaidlusalune otsus;
- teise võimalusena tühistada vaidlustatud kohtuotsus osas, milles sellega jäeti hagi põhjendamata tõttu rahuldamata (kohtuotsuse resolutsiooni punktid 2 ja 3), ning saata asi selles osas tagasi Üldkohtusse;

– mõista kohtukulud välja komisjonilt.

35. Komisjon palub Euroopa Kohtul jätta apellatsioonkaebus rahuldamata ja mõista kohtukulud välja HBH-lt.

36. Oma vastuapellatsioonkaebuses palub komisjon Euroopa Kohtul:

- tühistada vaidlustatud kohtuotsuse resolutsiooni punkt 1;
- jätta esimesse kohtuastmesse esitatud hagi rahuldamata vastuvõetamatuse tõttu;
- jätta apellatsioonkaebus rahuldamata;
- tühistada vaidlustatud kohtuotsuse resolutsiooni punkt 3, millega jäeti komisjoni kanda kolmandik tema kohtukuludest;
- mõista HBH-lt välja Üldkohtus ja Euroopa Kohtus kantud kohtukulud.

37. HBH palub Euroopa Kohtul jätta vastuapellatsioonkaebus põhjendamatusse tõttu rahuldamata ja mõista kohtukulud välja komisjonilt.

38. HBH, komisjon ja Saksamaa valitsus esitasid suulisi argumente kohtuistungil 19. oktoobril 2017.

IV. Analüüs

39. HBH põhjendab oma apellatsioonkaebust kahe väitega. Esimeses väites väidetakse, et vaidlustatud kohtuotsuses jättis Üldkohus täitmata oma kohustuse otsust põhjendada. Selle väite kohaselt on vaidlustatud kohtuotsuse põhjendused ebapiisavad või vastuolulised. Teises väites väidetakse, et Üldkohus tõlgendas valesti ELTL artikli 107 lõiget 1. Apellatsioonkaebuses viidatakse mitmele väidetavale õigusnormi rikkumisele vaidlusaluse meetme valikulisuse hindamisel.

40. Komisjon nõuab, et mõlemad apellatsioonkaebuse väited lükataks tagasi kas vastuvõetamatuse või põhjendamatusse tõttu.

41. Komisjon on esitanud vaidlustatud kohtuotsuse peale ka vastuapellatsioonkaebuse. Selles esitab ta üheainsa väite, mille kohaselt eksis Üldkohus selles, et luges HBH tühistamishagi vastuvõetavaks. See on nii, kuna komisjoni väitel puudub HBH-l hagi esitamise õigus: vaidlusalune otsus ei puuduta teda isiklikult. Järelikult oleks pidanud HBH hagi esimeses kohtuastmes vastuvõetamatuna tagasi lükatama.

42. HBH palub jätta vastuapellatsioonkaebuse põhjendamatusse tõttu rahuldamata.

43. Menetluse huvides käsitlen kõigepealt vastuapellatsioonkaebust.

A. Vastuapellatsioonkaebus: kas vaidlusalune otsus puudutab apellanti isiklikult?

44. Komisjon väidab, et Üldkohus tõlgendas vaidlustatud kohtuotsuses valesti mõistet „isiklik puutumus“ ELTL artikli 263 neljanda lõigu tähenduses.⁷ Eeskätt lahkneb vaidlustatud kohtuotsus, võimaldades HBH-l hagi esitada, Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast selle kriteeriumi osas konkreetselt seoses tühistamishagidega, mis on esitatud komisjoni otsuste peale, millega on kuulutatud abikavad siseturuga kokkusobimatuks.

⁷ Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 50–79.

45. Komisjon väidab, et vaidlustatud kohtuotsuses on segamini aetud kohtupraktikas selgelt paika pandud vahetegemine riigiabi tegelike saajate, kellel on hagi esitamise õigus, ning võimalike, tulevaste abisaajate vahel, kellel sellist õigust ei ole. Konkreetsemalt vaidleb ta vastu asjaolule, et Üldkohus tugines oma hinnangus isikliku puutumuse osas väitele, et HBH-l oli „omandatud õigus“ maksusäästule.

46. HBH vaidleb vastu.

47. Selgitamaks, miks HBH-l on minu arvates õigus kohtusse pöörduda, esitan kõigepealt paar sissejuhatavat märkust isikliku puutumuse kriteeriumi kohta riigiabiõiguse spetsiifilises kontekstis.

1. Sissejuhatavad märkused isikliku puutumuse kriteeriumi kohta riigiabiõiguses

48. Õigus pöörduda kohtusse ning edasi ka asja kohtulikule arutamisele moodustavad vastutuse ja õigusriigi põhimõtetel põhineva õigussüsteemi aluskivimi. Seetõttu ongi küsimus eraõiguslike hagejate kohtusse pöördumise õiguse kohta liidu õiguses tõmmanud endale liidu juristkonna tähelepanu juba alates (ja võib-olla varemgi) Euroopa Kohtu teedrajavast kohtuotsusest Plaumann⁸. Selles kohtuotsuses rajati vundament, mis toetab siiani ELTL artikli 263 neljandas lõigus ette nähtud kohtusse pöördumise õiguse tõlgendamist.

49. Üldreegel näeb ette, et hagi esitamiseks EL institutsiooni akti vastu peab eraõiguslik hageja, kellele see akt ei ole adresseeritud, tõendama, et see akt puudutab teda otseselt ja isiklikult. Selle erijuhuks on ELTL artikli 263 neljandas lõigus nimetatud üldkohaldatav akt, mis ei vaja rakendusmeetmeid. Selliste üldkohaldatavate aktide puhul on piisav, et tõendatakse otsest puutumust.

50. Riigiabi käsitlevate otsuste puhul peab ettevõtja tõendama otsest ja isiklikku puutumust, kui ta soovib esitada tühistamishagi sellise komisjoni otsuse peale, milles tunnistatakse abi siseturuga kokkusobimatuks.⁹

51. Euroopa Kohus on kohaldanud rangeid nõudeid eraõiguslike isikute kohtusse pöördumise õiguse suhtes. Eriti raske on täita isikliku puutumuse kriteeriumit.

52. Kohtuotsuses Plaumann leidis Euroopa Kohus, et 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.¹⁰

53. Euroopa Kohus ei ole oma lähenemisest taganenud vaatamata üleskutsetele, milles on tehtud ettepanekuid see test ümber vaadata ning kirjeldatud selle alternatiive.¹¹

54. Seda testi on samuti kohandatud riigiabiõiguse kontekstile, kus komisjoni otsused on adresseeritud ainult asjaomasele liikmesriigile.

⁸ Kohtuotsus, 15.7.1963, Plaumann vs. komisjon, 25/62, EU:C:1963:17.

⁹ Juhin tähelepanu, et Üldkohus on hiljuti leidnud, et komisjoni otsus, milles osaliselt leiti, et tegemist ei ole riigiabiga ja osaliselt tunnistati abi siseturuga kokkusobimatuks, ent ei tehtud ettekirjutust selle tagasinõudmiseks, kujutab endast üldkohaldatavat akti, mis ei vaja rakendusmeetmeid ELTL artikli 263 neljanda lõigu tähenduses. Vt kohtuotsused 15.9.2016, Ferracci vs. komisjon, T-219/13, EU:T:2016:485, punktid 50–55, ja Scuola Elementare Maria Montessori vs. komisjon, T-220/13, ei avaldata, EU:T:2016:484. Samas ei ole Euroopa Kohus veel selles asjas apellatsioonimenetluses otsust teinud (Scuola Elementare Maria Montessori vs. komisjon, C-622/16; komisjon vs. Scuola Elementare Maria Montessori, C-623/16, ja komisjon vs. Ferracci, C-624/16, menetluses).

¹⁰ Kohtuotsus, 15.7.1963, Plaumann vs. komisjon, 25/62, EU:C:1963:17, punkt 107.

¹¹ Enim märkimist väärivad kohtujuristi ettepanek, Jacobs, kohtuasi Unión de Pequeños Agricultores vs. Council, C-50/00 P, EU:C:2002:197, punkt 59 jj, ning kohtuotsus, 3.5.2002, Jégo-Quéré vs. komisjon, T-177/01, EU:T:2002:112, punkt 49. Seevastu seadusandja on olnud mõneti avatum võimalusele leevendada eraõiguslike isikute kohtusse pöördumise suhtes kehtivaid nõudeid. Seda avatust ilmestab Lissaboni lepinguga ELTL artikli 263 neljandasse lõiku kategooria „üldkohaldatavad aktid“ lisamine.

55. Selles konkreetsetes kontekstis ei vasta ettevõtja, kes soovib esitada hagi komisjoni otsuse peale, millega abikava keelatakse, isikliku puutumuse kriteeriumile pelgalt selle alusel, et ta kuulus asjaomasesse sektorisse ja võis olla potentsiaalne abisaaja.¹² Sellega seoses on Euroopa Kohus selgitanud, et võimalus määrata enam-vähem täpselt kindlaks isikud, kelle suhtes meedet kohaldatakse, ei tähenda automaatselt, et see meede puudutab neid isiklikult.¹³

56. Konkreetsemalt nõuab isiklik puutumus kuulumist vaidlusaluse otsuse vastuvõtmise ajal suletud, identifitseeritavas rühma.¹⁴ Sellega on eeskätt tegemist tegelike abisaajate puhul, st nende ettevõtjate puhul, kes on saanud positiivset kasu.¹⁵ Ent see ei ole siiski ainus selline olukord. Euroopa Kohus on teatavatel spetsiifilistel juhtudel võtnud vastu ka hagnosisid, mille on esitanud riigiabi meetmetest abisaajate konkurendid.¹⁶

57. Nii nähtub Euroopa Kohtu lähenemisest riigiabiõigusele, et isikliku puutumuse kriteerium, nagu see on paika pandud kohtuotsuses Plaumann, on täidetud, kui eraõiguslik hageja on võimalik individualiseerida teatavate eriomaste tunnuste alusel. Need tunnused võivad olla seotud muu hulgas abi olulise mõjuga konkurendi positsioonile turul või asjaoluga, et ettevõtja on tegelikult saanud riigi vahendite arvelt eelise.

58. Vaidlustatud kohtuotsuses leidis Üldkohus, et HBH eriomast faktilist ja õiguslikku olukorda arvestades puudutas vaidlustatud otsus teda individuaalselt kohtuotsuse Plaumann tähenduses. Üldkohus põhistas seda järeldust asjaoluga, et HBH oleks saanud saneerimisklauslist kasu (2009.) maksustamisaasta lõppedes. Saksamaa ametiasutustel ei olnud mingit kaalutusõigust nimetatud klausli kohaldamisel. Sellega seoses pani Üldkohus eriti suurt rõhku HBH „omandatud õigusele“, mida kinnitasid Saksamaa ametiasutused siduvas teabes. See eristab teda kõikidest teistest ettevõtjatest, kes vastasid saneerimisklauslist kasu saamise tingimusele.¹⁷

59. Komisjon leiab, et sellega rikkus Üldkohus õigusnormi. Ent erinevalt sellest, mida komisjon väidab, ei ole selle tuvastamine, kas eraõiguslikul hagejal on isiklik puutumus riigiabi käsitleva komisjoni otsusega, mingil juhul aritmeetiline ülesanne: kohtupraktikas ei lähtuta kahendloogikast, mis eristab võimalikke ja tegelikke abisaajaid. Selgitan järgnevalt, et Plaumanni kriteeriumi puhul on – riigiabiõiguse kontekstis – otsustav see, et hagejat oleks võimalik eristada teistest ettevõtjatest eriomaste tunnuste alusel. Need tunnused võivad juhtumiti erineda.

2. Isikliku puutumuse tuvastamine maksumeetmete kontekstis: käesolev kohtuasi

60. Nagu käesolevast asjast nähtub, on vaieldav, keda tuleks konkreetsetes maksustamise kontekstis pidada tegelikult abisaajaks. Selles kontekstis võib olla eriti keeruline eristada selgelt võimalikke ja tegelikke abisaajaid. See on nii, kuna maksumeetmete raames tehakse harva konkreetseid abi väljamakseid.

61. Komisjon väidab sisuliselt, et see eristus on otsustav, kuivõrd tema väitel vastavad ainult tegelikult abisaajad, kes on päriselt abi vastu võtnud, isikliku puutumuse kriteeriumile. Ainult sellised abisaajad võivad esitada tühistamishagi otsuse peale, millega abi tunnistatakse siseturuga kokkusobimatuks.

12 Vt paljude hulgast kohtuotsused, 2.2.1988, Kwekerij van der Kooy jt vs. komisjon, 67/85, 68/85 ja 70/85, EU:C:1988:38, punkt 15; 19.10.2000, Itaalia ja Sardegna Lines vs. komisjon, C-15/98 ja C-105/99, EU:C:2000:570, punkt 33, ja 19.12.2013, Telefónica vs. komisjon, C-274/12 P, EU:C:2013:852, punkt 49.

13 Kohtuotsus, 22.11.2001, Antillean Rice Mills vs. nõukogu, C-451/98, EU:C:2001:622, punkt 52.

14 Kohtuotsused, 27.2.2014, Stichting Woonpunt jt vs. komisjon, C-132/12 P, EU:C:2014:100, punktid 59–62, ja 27.2.2014, Stichting Woonlinie jt vs. komisjon, C-133/12 P, EU:C:2014:105, punktid 46–49.

15 Kohtuotsus, 9.6.2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ jt vs. komisjon, C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 53.

16 Vt nt kohtuotsused, 28.1.1986, COFAZ jt vs. komisjon, 169/84, EU:C:1986:42, punkt 25; 19.5.1993, Cook vs. komisjon, C-198/91, EU:C:1993:197, punkt 23; 13.12.2005, komisjon vs. Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, EU:C:2005:761, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika, ja 9.7.2009, 3F, C-319/07 P, EU:C:2009:435, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika.

17 Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 66–79.

62. Kohtupraktika ei toeta komisjoni seisukohta. Näib, et tegelikult püüab komisjon kunstlikult tuletada Euroopa Kohtu praktikast üldkohaldatavat reeglit, mida tegelikult lihtsalt ei eksisteeri.

63. Komisjon tugineb oma seisukohta põhjendades sisuliselt kahele kohtupraktika liinile. Ta lähtub oma tõlgenduses Euroopa Kohtu otsustel Itaalia ja Sardegna Lines¹⁸ ning Comitato „Venezia vuole vivere“¹⁹ põhinevast kohtupraktika liinist. Neis otsustes nõustus Euroopa Kohus, et abisaajad, kes on saanud individuaalset abi abikava alusel, mille kohta komisjon on andnud tagasinõudmise korralduse, on sellest asjaolust tulenevalt isiklikult puudutatud ETL artikli 263 neljanda lõigu tähenduses. Lisaks tuleneb kohtuotsusest Itaalia ja Sardegna Lines, et erinevalt sellistest abisaajatest ei ole õigust kohtusse pöörduda võimalikel abisaajatel, kes pelgalt kuuluvad asjaomasesse sektorisse.²⁰

64. Minu arvates saab neist kohtuotsustest teha vaid piiratud järeldusi. Ühelt poolt kinnitavad need kohtuotsused, et tegelikel abisaajatel (st neil, kes on tegelikult saanud abi, mille kohta on antud korraldus see tagasi nõuda) peaks olema lubatud esitada hagi otsuse peale, millega abi tunnistatakse siseturuga kokkusobimatuks. Teiselt poolt ei laiene see õigus ettevõtjatele, kes on pelgalt võimalikud tulevased abikavast abi saajad.

65. Olemuslik loogika seisneb siin selles, et tegelike abisaajate hulk on eristatav – kohtuotsuses Plaumann kasutatud tähenduses – ettevõtjatest, kes ei ole abi saanud. Sellisest eristusest on kindlasti kasu seoses selliste abikavadega, mille puhul kannab riik asjaomastele ettevõtjatele vahendeid üle.

66. Ent minu meelest ei saa neist kohtuotsustest teha mingeid lõplikke järeldusi teiste ettevõtjate suhtes, kes võivad olla spetsiifilistel asjaoludel isiklikult puudutatud otsusest, millega tunnistatakse abi siseturuga kokkusobimatuks.

67. Põhimõtteliselt on tegelike ja võimalike abisaajate eristamine pelgalt mõisteline vahend, mida kasutatakse, et teha abstraktselt vahet teatavate ettevõtjate kategooriate vahel, keda selline otsus isiklikult puudutab või ei puuduta.

68. Minu meelest jääb asjakohaseks õiguslikuks kriteeriumiks endiselt kohtuotsuses Plaumann määratletud kriteerium: kas hageja kuulub suletud rühma, mille saab piiritleda selliste eriomaste tunnuste alusel, mis teda kõigist teistest eristab?

69. Sellest vaatenurgast on selge, et selles hinnangus võivad olla asjakohased muud tunnused peale hageja staatuse tegeliku abisaajana. Ilmselt on võimatu abstraktselt kindlaks määrata, mis need tunnused on. Pigem on selline hinnang väga sõltuv asjaoludest.

70. Seda arvestades on mul raskusi nõustuda komisjoni argumendiga, et käesolevas asjas ei saa tugineda kohtuotsusele Belgium ja Forum 187²¹ ega kohtuotsusele FrieslandCampina²². Need kohtuotsused, milles käsitleti üleminekumeetmeid seoses siseturuga kokkusobimatuks tunnistatud abiga, illustreerivad Euroopa Kohtu tahet lubada kohtusse pöörduda hagejatel, kes on võtnud vajalikud sammud vaidlusaluse riigisisese meetme kasutamiseks, ent ei ole veel abi tegelikult kätte saanud.²³

18 Kohtuotsus, 19.10.2000, Itaalia ja Sardegna Lines vs. komisjon, C-15/98 ja C-105/99, EU:C:2000:570.

19 Kohtuotsus, 9.6.2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ jt vs. komisjon, C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368.

20 Kohtuotsused, 9.6.2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ jt vs. komisjon, C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 53, ja 19.10.2000, Itaalia ja Sardegna Lines vs. komisjon, C-15/98 ja C-105/99, EU:C:2000:570, punktid 33 ja 34.

21 Kohtuotsus, 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 vs. komisjon, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416.

22 Kohtuotsus, 17.9.2009, komisjon vs. Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EU:C:2009:556.

23 Kohtuotsused, 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 vs. komisjon, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, punktid 60–63, ja 17.9.2009, komisjon vs. Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EU:C:2009:556, punktid 56–58. Vt ka kohtuotsus, 17.1.1985, Piraiki-Patraiki jt vs. komisjon, 11/82, EU:C:1985:18, punkt 19.

71. Vastupidi komisjoni väidetule ei suuda ma ka mõista, miks kohtuotsused Stichting Woonpunt²⁴ ja Stichting Woonlinie²⁵ ei peaks olema käesolevas asjas asjakohased. Neis asjades leidis Euroopa Kohus, et isiklik puutumus tuvastati tulenevalt asjaolust, et enne vaidlusaluse otsuse vastuvõtmist olid hagejad omandanud õiguse rahalistele eelistele, mis seejärel tunnistati siseturuga kokkusobimatuks.²⁶

72. Vaidlusaluse meetme laadi käesolevas asjas arvesse võttes tundub mõistlik, et Üldkohus otsis inspiratsiooni neist kohtuotsustest. Tegelikult ongi nii, et vaidlusaluse otsuse vastuvõtmise ajal ei vastanud HBH mitte ainult abstraktselt saneerimisklausli kohaldamise üldistele tingimustele. Ta oli samuti saanud siduva teabe ning maksuteate 2009. aasta ettevõtte tulumaksu kohta, milles oli arvesse võetud saneerimisklausli alusel üle kantud kahjumit. Seda kirjeldaski Üldkohus fraasiga „omandatud õigus“.

73. Just nimelt siduva teabe ja maksuteate tõttu ongi HBH seisund põhimõtteliselt erinev selliste ettevõtjate omast, kes pelgalt vastavad saneerimisklausli kohaldamise üldistele tingimustele.²⁷ Seepärast vastabki apellant isikliku puutumuse kriteeriumile.

74. Muidugi ei ole Üldkohtu sõnavalik just õnnestunud. Nagu komisjoni argumendid illustreerivad, võib selline sõnastus viia selleni, et tõmmatakse soovimatuid paralleele liidu õigusest tuleneva õiguspärase ootuse põhimõttega. Ent minu meelest püütakse fraasiga „omandatud õigus“ pelgalt kirjeldada seda faktilist ja õiguslikku olukorda, mis eristab kohtuotsuse Plaumann tähenduses käesolevas konkreetse asjas HBH-d isikliku puutumuse osas teistest ettevõtjatest.

75. Pean märkima, et maksustamise kontekstis võib olla eriti keeruline määrata kindlaks täpne hetk, mil ettevõtja on tegelikult abi saanud. Kindla ajahetke tuvastamine on teataval määral meelevaldne. Kas selleks on hetk, mil anti välja siduv teave, või hetk, mil HBH sai kätte maksuteate? Või on selleks hoopis hetk, nagu komisjon väidab, mil maksusääst määratakse kindlaks lõpliku maksuotsusega (võttes seejuures arvesse, et selline otsus võidakse teha alles mitu aastat pärast asjaomase maksustamisaasta lõppu)? Või on selleks mõni teine ajahetk?

76. On kaheldamatult selge, et selle kindlaksmääramisel, kas abi siseturuga kokkusobimatuks tunnistav otsus puudutab ettevõtjat isiklikult, on eeltoodud või muude variantide vahel vahetegemine ebakindel ja meelevaldne.

77. Seda ebakindlust arvestades ei ole esmatähtis küsimus, kas hageja on tegelikult abi saanud. Pigem nähtub kohtupraktikast selgelt, et isikliku puutumuse kriteerium loetakse täidetuks, kui hagejat on võimalik eriomaste tunnuste alusel eristada teistest ettevõtjatest.²⁸ Just nii on see HBH puhul.

78. Eeltoodud põhjustel ei tehtud vaidlustatud kohtuotsuses minu meelest viga seoses ELTL artikli 263 neljanda lõigu tähenduses isikliku puutumuse hindamisega. Vastavalt tuleb komisjoni vastuapellatsioonkaebus põhjendamatusse tõttu rahuldamata jätta.

24 Kohtuotsus, 27.2.2014, Stichting Woonpunt jt vs. komisjon, C-132/12 P, EU:C:2014:100.

25 Kohtuotsus, 27.2.2014, Stichting Woonlinie jt vs. komisjon, C-133/12 P, EU:C:2014:105.

26 Kohtuotsused, 27.2.2014, Stichting Woonpunt jt vs. komisjon, C-132/12 P, EU:C:2014:100, punktid 59–62, ja 27.2.2014, Stichting Woonlinie jt vs. komisjon, C-133/12 P, EU:C:2014:105, punktid 46–49.

27 Kõrvalmärkusena tooksin välja ka selle, et ka kohtuotsuses, 19.12.2013, Telefónica vs. komisjon, C-274/12 P, EU:C:2013:852, käsitletud faktilised asjaolud on põhimõtteliselt erinevad käesoleva asja omadest. Nimetatud asjas oli hageja teinud investeeringuid sellise abimeetme alusel, mille komisjon tunnistas hiljem siseturuga kokkusobimatuks. Seega oli ta vaidlusalusest meetmest abi saanud. Ent sarnasused lõppevad siin. Hageja investeeringud olid tehtud enne asjaomase meetme sulgemise tähtpäeva: komisjoni otsuses oli konkreetselt lubatud vaidlusaluse meetme kehtivust jätkata selliste investeeringute suhtes, mis olid tehtud enne ametliku uurimismenetluse otsuse vastuvõtmist. Vt selle kohta punktid 47–50. Vt ka kohtumäärus, 21.3.2012, Telefónica vs. komisjon, T-228/10, ei avaldata, EU:T:2012:140, punktid 36–40.

28 Sel põhjusel ei oma siin tähtsust komisjoni vastuväide, et apellant ei väitnud Üldkohtus, et ta oleks abi saanud.

B. Apellatsioonkaebus: kas Üldkohus rikkus õigusnormi, kui ta leidis, et vaidlusalune meede annab valikulise eelise raskustes olevatele äriühingutele?

79. HBH on esitanud kaks väidet. Need väited on lahutamatult seotud.

80. Esimese väitega vaidlustab apellant Üldkohtu põhjenduskäigu. Ta väidab, et vaidlustatud kohtuotsuses on tehtud põhjendamise kohustusega seotud menetlusvigu, kuivõrd Üldkohtu põhjenduskäik on ebapiisav või vastuoluline järgmistes küsimustes: 1) võrdlussüsteemi kindlaksmääramine; 2) saneerimist vajavate ettevõtjate õigusliku ja faktilise olukorra ning saneerimisklausli kui „üldkohaldatava meetme“ hindamine, ning 3) vaidlusaluse meetme põhjendatus.

81. Teise väitega vaidlustatakse needsamad kohtuotsuse aspektid, ent materiaalõiguslikust vaatenurgast. Selle väitega väidab HBH, et vaidlustatud kohtuotsus rikub ETL artikli 107 lõiget 1 seoses õigusnormi rikkumise või riigisisese õiguse moonutustega järgmistes küsimustes: 1) võrdlussüsteemi kindlaksmääramine; 2) saneerimist vajavate ettevõtjate õigusliku ja faktilise olukorra ning saneerimisklausli kui „üldkohaldatava meetme“ hindamine, ning 3) vaidlusaluse meetme põhjendatus.

82. Komisjon vaidleb apellandi argumentidele vastu. Esimese väite osas, mis käsitleb põhjendamist, leiab see institutsioon sisuliselt, et see väide põhineb vaidlustatud kohtuotsuse ekslikul tõlgendusel. Teise väite suhtes on komisjon seisukohal, et see on vastuvõetamatu. Teise võimalusena väidab komisjon, et apellatsioonkaebuse teine väide on põhjendamatu.

83. Võttes arvesse nende kahe väite kattuvust, käsitlen neid koos etappide kaupa. See on vajalik eeskätt seetõttu, et selmet ette heita põhjenduste puudumist, seatakse esimeses väites kaudselt kahtluse alla Üldkohtu sisuline hinnang.

84. Hindan esimesena võrdlussüsteemi kindlaksmääramist käsitlevaid argumente. Alltoodud põhjustel asun seisukohale, et teise väite esimene osa on vägagi põhjendatud. Sel põhjusel tuleks vaidlustatud kohtuotsus ning samuti vaidlusalune otsus tühistada osas, milles vaidlusaluse meetme valikulisuse hindamiseks kasutatud võrdlussüsteem määrati kindlaks ekslikult.

85. Juhuks kui Euroopa Kohus peaks minu hinnanguga teise väite esimesele osale mitte nõustuma, analüüsin lühidalt ka teisi apellandi argumente.

86. Teiseks analüüsin argumente, mis puudutavad saneerimist vajavate ettevõtjate õigusliku ja faktilise olukorra ning saneerimisklausli kui „üldkohaldatava meetme“ hindamist. Ning viimaks kolmandaks kaalun vaidlusaluse meetme põhjendatuse kohta esitatud argumente.

87. Ent enne seda on omal kohal mõned sissejuhatavad märkused valikulisuse mõiste kohta spetsiifilises maksustamise kontekstis.

1. Sissejuhatavad märkused valikulisuse hindamise kohta otsese maksustamise meetmete kontekstis

a) Mõiste „valikulisus“ – kolmeetapiline hindamine

88. Kõigepealt tulevad kasuks mõned märkused valikulisuse mõiste loogika ja eesmärgi kohta. Samuti on abiks meeles pidada valikulisuse hindamiseks kasutatavat analüütilist raamistikku ning raskusi, mis tekivad selle raamistiku kohaldamisel otsese maksustamise meetmete kontekstis.

89. ELTL artikli 107 lõike 1 kohaselt on igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, siseturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust. Seega peab olema täidetud neli kumulatiivset kriteeriumit, et liikmesriigi meede kuuluks selle sätte kohaldamisalasse. Esiteks peab eksisteerima eelis. Teiseks peab see eelis olema valikuline. Kolmandaks peab olema tegemist riigi sekkumisega või abi andmisega riigi ressurssidest. Neljandaks peab sekkumine olema võimeline mõjutama liikmesriikidevahelist kaubandust.

90. Maksustamisega seoses on ilmselt kõige kauem jätkuvalt vaieldud selle üle, mis kujutab endast valikulist eelist.

91. Üldisel tasandil aitab valikulisuse kriteerium tuvastada meetmed, mis soodustavad teatavaid ettevõtjaid (maksumaksjaid) või teatavate toodete tootmist teistega võrreldes.

92. Maksusoodustused, mis tulenevad „üldkohaldatavast meetmest“, mida kohaldatakse vahet tegemata kõigi turuosaliste suhtes, ei kujuta endast riigiabi. Seda seetõttu, et selline meede ei ole valikuline. Seevastu meede, mis asetab soodustuse saajad teistest maksumaksjatest soodsamasse olukorda, võib anda soodustuse saajatele valikulise eelise ning kujutab endast seega riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.²⁹

93. Seetõttu on valikulise hindamisel põhirõhk ettevõtjate võrdlusel. Nagu Euroopa Kohus on märkinud artikli 107 lõikes 1, tuleb kindlaks määrata see, kas meede soodustab teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist *võrreldes* teiste ettevõtjatega, kes on sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras.³⁰

94. Ent enne kui on võimalik hinnata, kas abi saajad ja teised ettevõtjad on sarnases olukorras, tuleb paika panna võrdlussüsteem.

95. Euroopa Kohtu hiljutises kohtuotsuses *World Duty Free*³¹ on kehtestatud parameetrid, mille alusel tuleks maksumeetme valikulisust hinnata. Euroopa Kohus on eristanud maksumeetme valikulisuse hindamisel kolme etappi.

96. Euroopa Kohtu seisukoha kohaselt peab maksumeetme valikuliseks kvalifitseerimisel kindlaks tegema, milline on asjaomases liikmesriigis kohaldatav tavapärane maksustamissüsteem (esimene samm). Seejärel tuleb tõendada, et kõnealune maksumeetme kaldub üldisest süsteemist kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes selle süsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (teine samm).³² Kui see on tuvastatud, siis tuleb kontrollida, kas vahetegemine on põhjendatud, kuna see tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse meetmed kuuluvad (kolmas samm).³³

29 Kohtuotsus, 21.12.2016, komisjon *vs.* *World Duty Free Group* jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika.

30 Kohtupraktikas esineb mõningane lahknevus selle suhtes, kas ettevõtjate sarnasus tuleb tuvastada maksusüsteemi kui terviku eesmärkide või ainult vaidlusaluse riigisisese meetme valguses. Näiteks kohtuotsuses *Adria-Wien Pipeline* otsustas Euroopa Kohus, et ettevõtjaid tuleb võrrelda asjaomase *meetme* eesmärkide alusel (kohtuotsus, 8.11.2001, *Adria-Wien Pipeline* ja *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika). Seevastu äsjasemal ajal on Euroopa Kohus leidnud kohtuotsuses *World Duty Free*, et ettevõtjaid tuleb võrrelda tavalise maksusüsteemiga taotletud eesmärgi alusel (kohtuotsus, 21.12.2016, komisjon *vs.* *World Duty Free Group* jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Kohtuotsus, 21.12.2016, komisjon *vs.* *World Duty Free Group* jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981.

32 Kohtuotsus, 21.12.2016, komisjon *vs.* *World Duty Free Group* jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika. Vt ka kohtuotsus, 18.7.2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 19.

33 Kohtuotsus, 21.12.2016, komisjon *vs.* *World Duty Free Group* jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika.

97. Konkreetsemalt selgitas Euroopa Kohus, et valikulisuse tingimus on täidetud, kui komisjon suudab tõendada, et vaidlusalune meede kaldub kõrvale asjaomases liikmesriigis kohaldatavast üldisest või „tavapärasest“ maksustamissüsteemist ning selle konkreetset tagajärjed toovad kaasa ettevõtjate erineva kohtlemise, samas kui maksusoodustust saavad ettevõtjad ja ettevõtjad, kes soodustust ei saa, on selle liikmesriigi maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.³⁴

98. Käesolev apellatsiooniasi illustreerib raskusi, mida põhjustab nende parameetrite alusel maksumeetme (sisulise) valikulisuse kindlaksmääramine. Eeskätt toob see nähtavale objektiivsete kriteeriumide alusel võrdlussüsteemi kindlaksmääramise raskused hindamise esimeses etapis.³⁵ Just seepärast on kasulik enne apellatsioonkaebuse üksikasjalikumat käsitlemist esitada mõned sissejuhatavad märkused kriteeriumide kohta, millest tuleks lähtuda võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel.

b) Võrdlussüsteemi otsustav tähtsus valikulisuse hindamisel ning kriteeriumid selle süsteemi kindlaksmääramiseks

99. Valikulisuse kriteeriumi eesmärk on tuvastada meetmed, mille raames koheldakse põhjendamatult erinevalt ettevõtjaid, kes on õiguslikult ja faktiliselt sarnases olukorras. Ent sellisel võrdlusel on mõtet ainult võrdlusaluse suhtes. Seetõttu ongi valikulisuse hindamisel kohase võrdlussüsteemi kindlaksmääramine otsustava tähtsusega.³⁶

100. Samas ei leia Euroopa Kohtu praktikast nõu selle kohta, *kuidas* tuleks asjakohane võrdlussüsteem kindlaks määrata. Euroopa Kohus on pelgalt selgitanud, et võrdlussüsteemiks on asjaomases liikmesriigis kehtiv üldine või „tavapärase“ maksustamissüsteem.³⁷ Hindamiskriteeriumina on selline märkus ilmselt kasutu.

101. Siiski ei ole üllatav Euroopa Kohtu soovimatus panna paika täpsed kriteeriumid. See on nii, kuna võrdlussüsteemi kindlaksmääramiseks tuleks tuvastada liikmesriigi maksusüsteemis ettevõtjatele kohaldatav üldine maksustamistase. Erinevalt muud liiki abikavadest on sellise ühise üldkohaldatava süsteemi täpne kindlaksmääramine maksustamise kontekstis väga ebakindel. Võttes arvesse iga maksusüsteemi keerukust ning muutujaid, mis mõjutavad ettevõtjate maksukoormust, näib võimatu tõsikindlalt teada, mis on „tavapärase olukord“.

102. Positiivsete hüvedega see nii ei ole. Näiteks sooduslaenu tingimuste või kaevandusloa puhul, millest saab kasu vaid piiratud arv ettevõtjaid, on enne vaidlusaluse meetme vastuvõtmist valitsenud „tavapärase olukorra“ kindlaksmääramine küllaltki sirgjooneline ülesanne.

103. Komisjoni kirjelduse kohaselt koosneb võrdlussüsteem järjepidevast reeglite kogumist, mida kohaldatakse üldjuhul objektiivsete kriteeriumide alusel kõikide ettevõtjate suhtes, kes kuuluvad süsteemi eesmärgiga määratletud reguleerimisalasse: nende reeglitega ei ole määratletud üksnes süsteemi ulatus, vaid ka tingimused, mille alusel süsteemi kohaldatakse, selle reguleerimisalasse kuuluvate ettevõtjate õigused ja kohustused ning süsteemi toimimise tehnilised üksikasjad. Konkreetset maksumeetmete puhul on võrdlussüsteem ehitatud üles sellistele elementidele nagu maksubaas, maksustatavad isikud, maksustatav sündmus ja maksumäärad.³⁸

34 Kohtuotsus, 21.12.2016, komisjon vs. World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punktid 57 ja 67.

35 Nende erinevuste kohta vt nt O. Peiffert, „Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État“, *Concurrences*, nr 3, 2017, 52 lk 60.

36 Erineva seisukoha kohta seoses tavalise maksusüsteemi piiritlemisega, vt kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi ANGED, C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 88.

37 Kohtuotsused, 8.9.2011, Paint Graphos, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika; 18.7.2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 19, ja 21.12.2016, komisjon vs. World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57.

38 Komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta EL toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, C(2016) 2946 (ELT 2016, C 262, lk 1), veebis: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_2016.262.01.0001.01.ENG&toc=OJ:C:2016:262:TOC#ntc205-C_2016262EN.01000101-E0205, punktid 133 ja 134.

104. Ilmselt võib sellele kirjeldusele vastata mis tahes maksualane õigusnorm või selliste normide kogum.

105. Sellega seoses esitati komisjonile kohtuistungil küsimus. Kui komisjonilt küsiti, et milliseid kriteeriume tuleks kasutada võrdlussüsteemi kindlaksmääramiseks, ei olnud komisjon võimeline selgitama, mis aluselt lähtuvalt ta võrdlussüsteemi kindlaks määrab. Ta kirjeldas seda kui süsteemis loogika otsimise protsessi. Nii näibki komisjoni vastus kinnitavat seda, et võrdlussüsteemi kindlaksmääramine konkreetsel juhul ei põhine tegelikult objektiivsetel kriteeriumitel.

106. Ent sellele vaatamata on võimalik Euroopa Kohtu praktikast teha teatavaid järeldusi. Selle kohtupraktikaga tutvumisel ilmneb vähemasti, et võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel tuleks eelistada laiemat lähenemist. Sellise lähenemise puhul võetakse arvesse kõiki asjakohaseid õigusnorme kogumis ehk kõige laiemat võimalikku võrdluspunkti.³⁹ Lisaks nähtub kohtupraktikast, et võrdlussüsteemi kindlaksmääramine ei tohiks olla formaalne.⁴⁰

107. Märgin, et näiteks kohtuotsuses *World Duty Free* kinnitas Euroopa Kohus komisjoni seisukohta, et asjakohaseks võrdlusaluseks ei olnud välismaale investeerimist reguleerivad eeskirjad, vaid pigem Hispaania äriühingute tulumaksustamise süsteem tervikuna. Komisjon oli selle võrdlusaluse alusel järeldanud, et ettevõtjate erikategooriale oli antud valikuline eelis. Hispaania maksukohustuslasest ettevõtjaid, kes omandasid välismaises äriühingus vähemalt 5-protsendilise osaluse, koheldi soodsamalt võrreldes Hispaania maksukohustuslasest ettevõtjatega, kes tegid täpselt samasuguse investeeringu omamaisesse ettevõtjasse, kuigi nende kahe kategooria ettevõtjad olid Hispaania äriühingu tulumaksu üldise süsteemiga taotletava eesmärgi seisukohast sarnases olukorras.⁴¹

108. Teiselt poolt kinnitas Euroopa Kohus kohtuotsuses *Gibraltar*, et võrdlussüsteem võib koosneda reast erinevatest maksueeskirjadest. Komisjon oli sellest lähtudes leidnud, et teatavatele ettevõtjatele (*offshore*-äriühingud) oli antud valikuline eelis. See oli nii isegi vaatamata sellele, et vormiliselt oli neil ettevõtjatel sama maksukoormus mis teistel ettevõtjatel. Samuti kinnitas Euroopa Kohus selles otsuses, et võrdlussüsteemi tuvastamisel ei tuleks tähtsust omistada normitehnilisele lahendusele.⁴²

109. Lihtsamalt öeldes võib kohtupraktikast järeldada, et Euroopa Kohus nõuab lähenemist, mille puhul püütakse tuvastada nende eeskirjade terviklik kogum, mis mõjutavad ettevõtjatel lasuvat maksukoormust. Minu arvates on selline lähenemine põhjendatud. See tagab, et maksumeetme valikulisust hinnatakse võrdluses raamistikuga, mis hõlmab kõiki asjakohaseid sätteid, ning mitte võrdluses sätetega, mis on kunstlikult laiemast regulatsioonist välja lõigatud. Samuti tagab see, et valikulisuse hindamisel ei ühendataks omavahel esimest ja teist etappi. See on nii, kuna kitsama lähenemise kohaselt tuleb tuvastada ettevõtjad, kes on sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras. Ei tohi unustada, et võrdlussüsteemi kindlaksmääramine peab eelnema ettevõtjate võrdlemisele.

110. Analüüsin käesolevat apellatsioonkaebust nende kaalutluste valguses.

39 Vt selle kohta kohtuotsused, 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 vs. komisjon, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, punktid 95, 104, 107 ja 122; 6.9.2006, Portugal vs. komisjon, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56; 17.9.2009, komisjon vs. Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EU:C:2009:556, punktid 2–7, ja 21.12.2016, komisjon vs. World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 68.

40 Kohtuotsus, 15.11.2011, komisjon ja Hispaania vs. Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 92 ja 93.

41 Kohtuotsus, 21.12.2016, komisjon vs. World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punktid 22 ja 67–69.

42 Kohtuotsus, 15.11.2011, komisjon ja Hispaania vs. Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 92–95.

2. Esimene etapp: võrdlussüsteemi kindlaksmääramine

a) Poolte argumendid

111. Esimese nõude esimeses osas väidab HBH, et Üldkohtu põhjenduskäik on võrdlussüsteemi kindlaksmääramise osas ebapiisav või vastuoluline.⁴³ Seda apellandi hinnangul sellepärast, et vaidlustatud kohtuotsuses hinnatakse saneerimisklausli valikulisust kahjumi kaotamise reegli suhtes, ehkki Üldkohus möönis, et vaidlusalust meedet tuleks hinnata üldisema reegli, nimelt kahjumi ülekandmise reegli valguses.⁴⁴

112. Komisjon leiab, et Üldkohtu põhjenduskäik on põhjendatud ega ole sugugi vastuoluline.

113. Teise väite esimeses osas väidab HBH, et võrdlussüsteemi kindlaksmääramisega seotud vigade tõttu tõlgendas Üldkohus valesti ELTL artikli 107 lõiget 1.⁴⁵ Samuti väidab apellant, et Üldkohus ühendas vaidlustatud kohtuotsuses ebaõigesti valikulisuse hindamise esimese ja teise etapi.⁴⁶

114. Oma esmase positsioonina väidab komisjon, et apellandi argumendid on seotud faktiliste asjaolude tuvastamisega ning tuleks vastuvõetamatuse tõttu tagasi lükata. Teise võimalusena väidab komisjon, et need argumendid on põhjendamatud. Kohtuasja toimikust ei nähtu midagi, mis toetaks HBH seisukohta, et saneerimisklausli valikulisuse hindamisel oleks pidanud asjakohaseks eeskirjaks lugema kahjumi ülekandmise reegli.

115. Alustan vastuvõetavuse küsimusest.

b) Hinnang

1) Võrdlussüsteemi kindlaksmääramine on apellatsioonistmes läbivaatamisele kuuluv õigusküsimus

116. Nagu on Euroopa Kohtusse esitatavate apellatsioonkaebuste puhul juba tavaks saanud, vaidleb komisjon vastu apellandi argumentide vastuvõetavusele. Ta väidab, et võrdlussüsteemi kindlaksmääramist puudutavad apellandi argumendid ei kuulu Euroopa Kohtu poolt kontrollimisele. Seda seepärast, et need puudutavad faktiliste asjaolude tuvastamist.

117. On ilmne, et komisjoni argumendid tuleb tagasi lükata.

118. Tõsi, Üldkohtul on Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 58 ning ELTL artikli 256 kohaselt ainupädevus tuvastada ja hinnata faktilisi asjaolusid. Apellatsioonkaebusi võib Euroopa Kohtusse esitada üksnes õigusküsimustes. Selles suhtes on kohtupraktikas välja kujunenud, et liikmesriigi õiguse sisu kindlaksmääramine on osa faktiliste asjaolude hindamisest, mis ei kuulu läbivaatamisele apellatsioonimenetluses.⁴⁷

⁴³ Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 103–106.

⁴⁴ Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 107–109.

⁴⁵ Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 103–106.

⁴⁶ Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 104.

⁴⁷ Vt nt kohtuotsused, 24.10.2002, *Aéroports de Paris vs. komisjon*, C-82/01 P, EU:C:2002:617, punkt 63; 21.12.2011, *A2A vs. komisjon*, C-318/09 P, ei avaldata, EU:C:2011:856, punkt 125, ja 3.4.2014, *Prantsusmaa vs. komisjon*, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punktid 78 ja 79 ja seal viidatud kohtupraktika.

119. Siiski võib Euroopa Kohus kontrollida kõnealuste faktide õiguslikku kvalifitseerimist ja Üldkohtu poolt neist tuletatud õiguslikke järeldusi.⁴⁸ Samuti võib ta otsustada, kas tegemist on riigisisese õiguse moonutamisega, kui väidetava moonutuse saab tuvastada ilma, et oleks vaja fakte ja tõendeid uuesti hindama asuda.⁴⁹

120. HBH argumentid võrdlussüsteemi kindlaksmääramise kohta kuuluvad läbivaatamisele apellatsioonimenetluses.

121. Siin ei või mööda vaadata sellest, et poolte vahel puudub vaidlus riigisiseste õigusnormide sisu üle. Nad on eri meelt nende normide eesmärkide suhtes. Samuti valitseb erimeelsus kõnealuste normide liidu riigiabi eeskirjadest lähtuva *õigusliku kvalifikatsiooni* osas. Konkreetsemalt on seoses valikulisuse hindamise esimese etapiga siin vaidluse all valikulisuse õiguslik hinnang, mille Üldkohus andis asjakohaste faktide alusel.

122. Valikulisuse mõiste õige tõlgendus on selgelt õigus- ja mitte faktiküsimus.

123. Kui lähtuda komisjoni pakutud jäigast lähenemisest, siis tähendaks see, et valikulisuse hindamisel põhimõttelise tähtsusega küsimus jääks pidevalt väljapoole Euroopa Kohtu pädevust. Kuivõrd võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel on otsustav mõju valikulisuse hindamise kahele järgmisele etapile, ei peaks minu meelest sellist lähenemist toetama. Nagu olen juba selgitanud, kujutabki võrdlussüsteem endast seda võrdlusalust, mille suhtes maksumeetme valikulisust tuleb hinnata.

2) Üldkohus eksis võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel

i) Vaidlusaluse meetme õigusraamistik ja Üldkohtu põhjenduskäik

124. Saneerimisklauslit sisaldav õiguslik raamistik hõlmab kolme reeglit.

125. Esiteks kohaldatakse KStG artikli 8 lõike 1 kohaselt kõikidele ettevõtjatele kahjumi ülekandmise reeglit. See kajastab põhimõtet, et maksumaksjaid maksustatakse vastavalt nende võimele makse tasuda. Teiseks tehakse selle reegli suhtes erand KStG artikli 8c lõikes 1 ette nähtud kahjumi kaotamise reegli näol. See on nii, kuna sellega välistatakse kahju tekitav osaluse omandamine (25% või rohkem) üldreegli kohaldamisalast. Kolmandaks välistatakse KStG artikli 8c lõikes 1a toodud saneerimisklausliga selle erandi (ehk kahjumi kaotamise reegli suhtes tehtava erandi) kohaldamisalast teatavad spetsiifilised olukorrad. Sellest tulenevalt ei hõlma kahjumi kaotamise reegel enam meetmes määratletud olukordi (nimelt raskustes olevate äriühingute ümberkorraldamine). Need olukorrad siirduvad tagasi üldisema reegli kohaldamisalasse, kus ettevõtjal on lubatud kahjumit üle kanda.

126. Sellise seadusandliku lahenduse tõttu on vaidlusaluse meetme valikulisus suuresti sõltuv vaatenurgast. Järeldus valikulisuse kohta on väga erinev sõltuvalt sellest, kas saneerimisklausli valikulisuse hindamisel võetakse võrdlusaluseks kahjumi ülekandmise üldreegel või selle reegli erandiks olev kahjumi kaotamise reegel.⁵⁰

⁴⁸ Vt paljude hulgast kohtuotsused, 17.12.1998, *Baustahlgewebe vs. komisjon*, C-185/95 P, EU:C:1998:608, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika, ja 3.4.2014, *Prantsusmaa vs. komisjon*, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 78 ja seal viidatud kohtupraktika.

⁴⁹ Kohtuotsus, 3.4.2014, *Prantsusmaa vs. komisjon*, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punktid 79 ja 80 ja seal viidatud kohtupraktika.

⁵⁰ Samamoodi kirjeldab Euroopa Kohus kohtuotsuses, 18.7.2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 13, eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukohta alternatiivide kohta võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel.

127. Konkreetsemalt, kui kahjumi kaotamise reegel võetaks välja laiemast kahjumi ülekandmise reegli õigusraamistikust, siis muutuks saneerimisklausel kahjumi kaotamise reegli erandiks. Seevastu kui võrdlussüsteem hõlmaks ka kahjumi ülekandmist, siis ei oleks saneerimisklausel enam võrdlussüsteemi ilmne erand, mis võib anda valikulise eelise teatavatele ettevõtjatele. Pigem muutuks ta võrdlussüsteemi enda olemuslikuks osaks.

128. Selles suhtes ei ole vaidlustatud kohtuotsus just selguse musternäide.

129. Eeskätt võib segaduse allikaks pidada järgmist mõttekäiku: „[...] kahjumi kaotamise reegel, sarnaselt kahjumi ülekandmise reeglga, kuulub õigusnormide raamistikku, mille osaks on vaidlusalune meede. Teisisõnu koosneb siinses asjas tähtsust omav õiguslik raamistik kahjumi ülekandmise üldreeglit, mida piirab kahjumi kaotamise reegel; ning just selles raamistikus tuleb kontrollida, kas vaidlusalune meede kehtestab erisused [...] faktiliselt ja õiguslikult sarnastes olukordades olevate ettevõtjate vahel; seda küsimust käsitletakse esimese väite teise osa raames“.⁵¹

130. Eraldivõetuna oleks võimalik seda seisukohta tõlgendada (nagu apellant teeb) nii, et Üldkohtu hinnangul moodustavad võrdlussüsteemi kahjumi ülekandmise reegel *ja* kahjumi kaotamise reegel üheskoos. Siiski põhineb apellandi väide ebapiisava või vastuolulise põhjenduskäigu kohta minu meelest vaidlustatud kohtuotsuse ekslikul lugemisel.

131. Kui vaidlustatud kohtuotsust lähemalt uurida, siis ilmneb, et Üldkohus võttis lähtekohaks, et võrdlussüsteemiks on kahjumi kaotamise reegel.

132. Tõsi, Üldkohus möönis, et eksisteerib üldisem reegel (kahjumi ülekandmise reegel). Samuti märkis ta, et komisjoni kasutatud võrdlussüsteem kujutab endast erandit sellest üldreeglit. Siiski selgitas Üldkohus seejärel, miks ta peab saneerimisklausli valikulisuse hindamisel asjakohaseks võrdlussüsteemiks kahjumi kaotamise reeglit.

133. Üldkohus selgitas konkreetselt, et kahjumi kaotamise reegel piirab kahjumi ülekandmise reeglit, kui omandatakse 25% suurune või suurem osalus kapitalis, ning kaotab selle õiguse, kui omandatakse enam kui 50% suurune osalus kapitalis. Seda reeglit kohaldatakse seega süstemaatiliselt kõigis olukordades, kui aktsionäride koosseisu muutus vastab vähemalt 25%-le kapitalist, eristamata asjaomaseid ettevõtjaid laadi või omaduste poolest.⁵² Lisaks märkis Üldkohus, et saneerimisklausel on sõnastatud kui erand kahjumi kaotamise reeglist ning seda kohaldatakse üksnes selgelt määratletud olukordadele, milles viimati nimetatud reegel kehtib.⁵³ Sellest lähtudes ta leidis, et komisjon oli õigesti määratlenud, et võrdlussüsteem koosneb kahjumi kaotamise reeglist.⁵⁴

134. Sellega seoses ei suuda ma tuvastada vaidlustatud kohtuotsuses seoses põhjendamise kohustusega ühtegi viga. Olen siiski seisukohal, et vaidlustatud kohtuotsuses on oluliselt rikutud õigusnormi seoses võrdlussüsteemi kindlaksmääramisega. Selle rikkumise tõttu on valesti kohaldatud ELTL artikli 107 lõiget 1.

135. Selle mõistmiseks on vaja heita pilk ka vaidlusaluses otsuses toodud põhjendustele. Seda sellepärast, et Üldkohus kinnitas komisjoni hinnangut õigusraamistiku kohta, milles saneerimisklauslit kohaldatakse.

⁵¹ Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 106.

⁵² Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 104.

⁵³ Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 105.

⁵⁴ Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 107.

ii) Üldkohus määras võrdlussüsteemi kindlaks kasutatud normitehnilise lahenduse alusel ning seda tehes ühendas esimese ja teise etapi

136. Pärast riigisisese õigusraamistiku ning selles tehtud muudatuste kronoloogilist kirjeldamist selgitas komisjon vaidlusaluses otsuses, et KStG § 8c lõikes 1a sätestatud saneerimisklausel erineb eelnevast reeglist ühes olulises küsimuses. Sellel küsimusel oli komisjoni hinnangul abi hindamise jaoks määrav tähtsus.⁵⁵

137. Konkreetsemalt selgitas komisjon, et KStG § 8c lõike 1 kohaselt ei saa ettevõtja kahjumit üldse üle kanda, kui võõrandatakse enam kui pool aktsiatest, välja arvatud juhul, kui saab rakendada saneerimisklauslit. Üldreegli kohaselt ei ole oluliselt muutunud omanike koosseisu korral kahjumi ülekandmine võimalik ning KStG § 8c lõikes 1a sätestatud saneerimisklausel on seetõttu erand üldisest reeglist.⁵⁶

138. Seevastu kahjumi kaotamise vana reegli (mis oli sätestatud KStG varasema § 8 lõikes 4) kohaselt seisnes üldreegel selles, et ka oluliselt muutunud omanike koosseisu korral oli kahjumit ikkagi võimalik üle kanda juhul, kui tegemist oli ettevõtja majandusliku identsusega. Selle erandi eesmärk oli takistada kuritarvitusi, näiteks riulifirmade ostmise teel.⁵⁷

139. Pealtnäha tundub olevat lihtne nõustuda selgitusega, miks võrdlussüsteemiks tuleks pidada kahjumi kaotamise reeglit. Ent lähemal uurimisel saab ilmseks, et see selgitus põhineb eristamisel ilma erinevuseta.

140. See on nii, kuna uue ja vana süsteemi ainus erinevus seisneb asjaomase meetme *vormis*. Väidetava erinevuse tingib liikmesriigi kasutatud normitehniline lahendus. Võttes arvesse Euroopa Kohtu otsusel Gibraltar põhinevat kohtupraktikat, on selline lähenemine kaugel rahuldavast.⁵⁸

141. Ei tohi unustada, et vaidlustatud kohtuotsuses on kahjumi kaotamise reeglit peetud asjakohaseks võrdlussüsteemiks, kuna saneerimisklausel kujutab endast erandit sellest reeglist. Kahjumi kaotamise vana reegli puhul see nii ei olnud.

142. Kahjumi kaotamise vana ja uue reegli võrdluses paljastuvad normitehnilisel lahendusel põhineva põhjenduskäigu vead. Nii ilmneb, et need kaks reeglit pelgalt lähenevad kahjumi ülekandmise teemale eri suundadest.

143. Kahjumi kaotamise vana reegli puhul oli rõhk omandatud ettevõtja majanduslikul identsusel. Kui majanduslikult identsetel üksustel oli lubatud kahjum üle kanda, siis seda ei võinud teha need, kelle majanduslik identsus oli muutunud omanike koosseisu muutumise tõttu. Sõnastatuna mõiste „majanduslikult identne“ näitena, moodustas saneerimisklausel kahjumi kaotamist reguleeriva reegli olemusliku osa.⁵⁹

144. Kuigi kahjumi kaotamise uus reegel on ilmselt täpsem (nagu on seda ka saneerimisklausel), ei suuda ma näha, kuidas normitehnilist muutust – ja asjaomaste reeglite suurenenud täpsust – saaks pidada määravalt oluliseks riigiabi olemasolu tõlgendamisel. Nii nagu kahjumi kaotamise vana reegel, piirab ka (uus) kahjumi kaotamist reguleeriv reegel pelgalt võimalust arvata varasemate perioodide kahjum tulevikus maha rangelt piiritletud olukordades, mis on seotud omanike koosseisu muutustega. Kui see erand kõrvale jätta, siis on endiselt võimalik kahjumit üle kanda.

55 Vaidlusaluse otsuse põhjendus 21.

56 Vaidlusaluse otsuse põhjendus 22.

57 Vaidlusaluse otsuse põhjendus 23.

58 Muidugi ei peaks valikulisuse hindamine sõltuma vormist. Vt samal teemal kohtuotsus, 15.11.2011, komisjon ja Hispaania vs. Gibaltari valitsus ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 92 ja 93.

59 Vt käesoleva ettepaneku punkt 9.

145. Seega saneerimisklausel sisuliselt pelgalt piirab kahjumi kaotamise reegli kohaldamisala.⁶⁰ Selles mõttes moodustab saneerimisklausel lahutamatu osa üldreegist, milleks on kahjumi ülekandmise reegel.

146. Peale normitehniliste põhjuste ei nähtu kohtuasja toimikust muud, mis selgitaks, miks ei peaks vaatlusaluses õigusraamistikus kahjumi ülekandmise reegel olema võrdlussüsteemi osa.

147. Sellega seoses tõusetub vaidlustatud kohtuotsusest veel üks täiendav probleem. Kasutades normitehnikal põhinevat kitsast lähenemist ning lõigates kahjumi kaotamise reegli välja selle laiemast õigusraamistikust, on vaidlustatud kohtuotsuses samuti omavahel ühendatud valikulisuse hindamise esimene ja teine etapp. Nii tugines Üldkohus võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel muutunud omanike koosseisuga ettevõtjate sarnasusele. Täpsemalt uurides ilmneb, et Üldkohus alustas oma põhjenduskäiku eeldusega, et kõik ettevõtjad, kelle omanike koosseis on oluliselt muutunud, on tingimata õiguslikult ja faktiliselt sarnases olukorras, selmet määrata kõigepealt kindlaks võrdlussüsteem.⁶¹ Kui eeldatakse, et ettevõtjad, kelle omanike koosseis muutub, on sarnases olukorras, siis on muidugi võimalik vaid järeldus, et kahjumi ülekandmise reegel ei moodusta osa võrdlussüsteemist.

148. Seetõttu ma leian, et Üldkohus rikkus võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel õigusnormi. Rajades oma järelduse kasutatud normitehnilisele lahendusele ning oluliselt muutunud omanike koosseisuga ettevõtjate sarnasusele, piiras Üldkohus kunstlikult võrdlussüsteemi, jättes sellest välja kahjumi ülekandmise reegli.

149. Sellest tulenevalt olen arvamusel, et teise väite esimese osaga tuleks nõustuda.

150. Märgin selle teema kokkuvõtteks, et vaidlustatud kohtuotsuses kasutatakse vaatlusaluse meetme valikulisuse hindamisel (teine ja kolmas etapp) võrdlusalusena kahjumi kaotamise reeglit. Kui Euroopa Kohus peaks vastavalt minu ettepanekule nõustuma teise väite esimese osaga, siis ei ole vaja kaaluda ülejäänud argumente, mis puudutavad valikulisuse hindamist teises ja kolmandas etapis. See on nii, kuna vaatlusaluse meetme hindamine sõltub lõppkokkuvõttes võrdlussüsteemi määratlemisest.

151. Juhuks kui Euroopa Kohus ei peaks siiski minuga nõustuma, esitan järgmised märkused selle hindamise kohta.

3. Teine etapp: ettevõtjate õigusliku ja faktilise olukorra võrdlemine

a) Poolte argumentid

152. HBH väidab oma apellatsioonkaebuse esimese väite teises osas, et Üldkohtu põhjenduskäik on ebapiisav või vastuoluline. Konkreetsemalt väidab ta esimese väite teise osa esimeses alaosas, et – võttes arvesse seda, kuidas võrdlussüsteem oli vaidlustatud kohtuotsuses määratletud – Üldkohus ei selgitanud adekvaatselt, miks oli võimalik võrrelda saneerimist vajavate ettevõtjate õiguslikku ja faktilist olukorda elujõuliste ettevõtjate omaga.⁶² Teises alaosas vaidleb apellant vastu vaidlustatud kohtuotsuse põhjendustele, milles selgitatakse, miks saneerimisklauslit ei saa pidada „üldkohaldatavaks meetmeks“, mida saavad kasutada kõik ettevõtjad.⁶³

⁶⁰ Siin on vaja märkida ka seda, et saneerimisklausel ei ole ainus säte, mis piirab kahjumi kaotamise reegli kohaldamisala. Detsembris 2009 kehtestati selle reegli suhtes kaks uut erandit. Esiteks lubati kahjumi ülekandmine kõikide saneerimiste puhul, mis toimuvad selliste ettevõtjate rühma piires, mille eesotsas on üksainus eraisik või äriühing, omades 100% aktsiatest. Teiseks lubati seda ka siis, kui kahju tekitava osaluse omandamise ajal vastas kahjum äriühingu vara varjatud reservidele.

⁶¹ Vt Üldkohtu põhjenduskäigu kohta käesoleva ettepaneku punkt 133.

⁶² Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 133 ja 134.

⁶³ Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 141.

153. Komisjon väidab, et Üldkohtu põhjenduskäik on põhjendatud ja piisav.

154. Teise väite teises osas heidab HBH ette, et rikutud on ELTL artikli 107 lõiget 1. Ta väidab, et Üldkohus eksis oma hinnangus, pidades vaidlusalust meedet (*prima facie*) valikuliseks. Üldkohus rikkus õigusnormi, pidades maksusüsteemi eesmärkide valguses saneerimist vajavaid raskustes olevaid ettevõtjaid ja elujõulisi ettevõtjaid sarnases olukorras olevateks.⁶⁴

155. Konkreetsemalt väidab HBH, et Üldkohus määratles ekslikult kahjumi kaotamise reegli eesmärgi (väite esimene alaosa).⁶⁵ Lisaks väidab apellant, et Üldkohus rikkus õigusnormi, kui ta leidis, et vaidlusalune meede on *prima facie* valikuline ning mitte „üldkohaldatav meede“, mida saavad kasutada kõik ettevõtjad (väite teine alaosa).⁶⁶ See on sisuliselt nii, kuna vaidlustatud kohtuotsuses kalduti kõrvale Üldkohtu kohtuotsusega Autogrill loodud kohtupraktikast.⁶⁷

156. Komisjon ei pea vaidlustatud kohtuotsust valikulisuse hindamise osas ekslikuks.

157. Oma esmase seisukohana väidab komisjon aga, et teise väite teine osa on vastuvõetamatu. Ühelt poolt puudutavad väite esimeses alaosas esitatud argumendid faktiliste asjaolude tuvastamist ja hindamist. Teiselt poolt käsitleb väite teine alaosa küsimust, mis ei olnud esimeses kohtuastmes vaidluse ese. Seetõttu tegi Üldkohus oma otsuse *ultra petita* osas, milles ta luges vastuvõetavaks apellandi argumendid küsimuses, kas vaidlusalune meede tuleks määratleda üldkohaldatavaks meetmeks.⁶⁸

b) Hinnang

1) Apellandi argumendid võrdlussüsteemi eesmärgi määratlemise kohta

158. Ühelt poolt on HBH esimese väite teise osa esimese alaosa argumendid, mis puudutavad ebapiisavat või vastuolulist põhjenduskäiku, seotud küsimusega, mida Üldkohus kaalus täielikkuse huvides. Samuti põhinevad need samal (ekslikul) eeldusel nagu esimese väite esimene osa, nimelt et Üldkohtu hinnangul moodustavad võrdlussüsteemi nii kahjumi ülekandmise reegel kui ka kahjumi kaotamise reegel. Nagu käesolevas ettepanekus on eespool kirjeldatud, luges Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuses asjakohaseks võrdlussüsteemiks kahjumi kaotamise reegli.⁶⁹ Seega tuleks need argumendid tagasi lükata.

159. Teisalt ei saa nõustuda ka apellandi teise väite teise osa esimese alaosa argumentidega, mis puudutavad ELTL artikli 107 lõike 1 rikkumist. Need argumendid on osaliselt vastuvõetamatud ja osaliselt tulemusetud.

160. Esiteks kordavad need argumendid positsiooni, et Üldkohus luges võrdlussüsteemiks kahjumi ülekandmise reegli ja kahjumi kaotamise reegli kogumis. Nagu juba selgitatud, põhineb see seisukoht vaidlustatud kohtuotsuse ekslikul lugemisel.

⁶⁴ Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 126–133.

⁶⁵ Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 128–131.

⁶⁶ Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 141.

⁶⁷ Kohtuotsus, 7.11.2014, Autogrill España vs. komisjon, T-219/10, EU:T:2014:939.

⁶⁸ Vaidlustatud kohtuotsus punkt 122.

⁶⁹ Vt käesoleva ettepaneku punkt 131 jj.

161. Teiseks vaidlustab apellant oma argumentidega Üldkohtu järelduse, et kahjumi kaotamise reegli eesmärk on tagada, et kahjumit ei kanta üle siis, kui kahjumi akumulleenud ettevõtja omanike koosseis on oluliselt muutunud.⁷⁰ Apellandi arvates on selle reegli eesmärk pelgalt võidelda kuritarvitustega, takistades riilufirmadega kauplemist.

162. Muidugi võib igal maksusüsteemil olla hulk erinevaid eesmärke. Nende eesmärkide hulka kuuluvad muude hulgas riigieelarvesse tulu teenimine, tarbijate ja ettevõtjate käitumise suunamine ning selliste probleemide nagu maksudest kõrvalehoidmise vältimine. Maksude abil võidakse samuti leevendada majanduslanguse tagajärge.

163. Samamoodi nagu võrdlussüsteemi kindlaksmääramise puhul, on ka maksusüsteemi eesmärgi alusel maksumaksjate võrdlemine valikulise hindamise teises etapis minu arvates õiguslik küsimus. See küsimus puudutab asjaomaste riigisiseste õigusnormide õiguslikku kvalifikatsiooni EL riigiabi eeskirjade alusel.⁷¹

164. Ent siin palub apellant Euroopa Kohtul (uuesti) määratleda kahjumi kaotamise reegli eesmärgi. Sellise küsimuse suhtes puudub Euroopa Kohtul minu meelest apellatsioonimenetluses pädevus. Nõustun komisjoniga, et Euroopa Kohtu pädevus ei ulatu võrdlussüsteemi *eesmärgi* ümberhindamiseni. See on puhtalt faktiküsimus, mis puudutab riigisisese õiguse sisu hindamist. Selliseid küsimusi ei saa edasi kaevata, välja arvatud juhul, kui riigisisese õiguse moonutamine nähtuks asja toimikust. Käesoleval juhul ei ole see nii.

165. Kolmandaks ning viimasena teeb HBH teise väite teise osa esimeses alaosas etteheiteid ka küsimuses, mida Üldkohus analüüsis täielikkuse huvides. Nimelt kaalus Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuses ka HBH poolt esitatud hüpoteesi, et võrdlussüsteemi asjakohane eesmärk on ennetada kahjumi ülekandmise reegli kuritarvitamist, takistades „riilufirmade“ ostmist. Üldkohus järeldas, et isegi selle hüpoteesi kohaselt on elujõulised ja raskustes olevad äriühingud, mille omanike koosseis on oluliselt muutunud, sarnases olukorras.⁷²

166. Kuivõrd apellant ei ole suutnud tõendada, et Üldkohus oleks oma peamise hindamisega seoses rikkunud õigusnormi, siis ei saa olla tulemuslikud ka selle alternatiivse hinnangu vastu esitatud argumendid.

2) Apellandi argumendid Üldkohtu järelduse vastu, et saneerimisklausel ei ole üldkohaldatav meede

167. Apellandi argumendid Üldkohtu järelduse vastu, et saneerimisklausel ei ole „üldkohaldatav meede“, mida saavad kasutada kõik ettevõtjad, on võimalik kiiresti ümber lükata.

168. Esiteks, mis puudutab esimese väite teise osa teist alaosa (ebapiisava põhjendatuse küsimus), siis on vaidlustatud kohtuotsuses lühidalt, ent selgelt esitatud põhjused, miks vaidlusalune meede ei ole üldkohaldatav meede, mida saavad kasutada kõik ettevõtjad: see hõlmab üksnes ühte ettevõtjate kategooriat, kes on spetsiifilises olukorras, st raskustes olevaid ettevõtjaid.⁷³

169. Veelgi põhimõttelisemalt, mis puudutab teise väite teise osa teist alaosa, on Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuses õigesti kohaldanud asjakohast kohtupraktikat.

⁷⁰ Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 128.

⁷¹ Vt käesoleva ettepaneku punkt 118.

⁷² Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 132–134.

⁷³ Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 141.

170. Pärast seda, kui käesoleva asja kirjalik menetlus oli lõppenud, tühistati apellatsioonimenetluses Üldkohtu kohtuotsus, millele apellant käesolevas asjas tugineb.⁷⁴ Vastupidi sellele, mida HBH väidab, ei tulene seega kohtupraktikast, et valikulisus tähendab, et vaidlusalust meedet peavad saama kasutada ainult teatavas kategooriasse kuuluvad ettevõtjad.

171. Kohtuotsuses World Duty Free kinnitas Euroopa Kohus seda seisukohta. Ta leidis, et maksumeetme lugemiseks valikuliseks ei pea see tingimata mõjutama selliste ettevõtjate erikategooriat, keda saab eristada ühiste eriomaste tunnuste põhjal. Pigem tuleb meetme valikulisuse kindlaksmääramiseks sisuliselt kontrollida seda, kas teatud ettevõtjate väljajätmine sellise maksusoodustuse kohaldamisalast, mis on ette nähtud üldisest maksustamissüsteemist kõrvale kalduvas meetmes, kujutab endast nende ettevõtjate diskrimineerimist.⁷⁵

172. Sellist analüütilist meetodit kasutati Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuses.⁷⁶ Seetõttu ei saa väita, et vaidlustatud kohtuotsuses oleks valesti järgitud valikulisuse hindamist käsitlevat kohtupraktikat.

173. Eeltoodust tulenevalt järeldan, et esimese ja teise väite teine osa tuleb tagasi lükata kui osaliselt vastuvõetamatu ja osaliselt põhjendamatu.⁷⁷

4. Kolmas etapp: maksusüsteemile sisemiselt omase põhjendatuse olemasolu hindamine

a) Poolte argumendid

174. Esimese väite kolmandas osas väidab apellant, et Üldkohus ei ole piisavalt selgitanud põhjuseid, miks ta lükkas tagasi apellandi poolt saneerimisklausli põhjendatuse kohta esimeses kohtuastmes esitatud argumendi, mille kohaselt vaidlusalune meede tagab, et järgitakse põhimõtet, et maksustamine peab lähtuma võimest makse maksta.⁷⁸

175. Komisjon ei näe Üldkohtu põhjenduskäigus vigu.

176. Teise väite kolmandas osas väidab HBH, et Üldkohus tõlgendas valesti ELTL artikli 107 lõiget 1, kui ta leidis, et saneerimisklausli eesmärk on soodustada raskustes olevate ettevõtjate saneerimist ning et seega taotletakse sellega maksusüsteemi välist eesmärki.⁷⁹

177. Komisjon leiab, et Üldkohus tuvastas õigesti vaidlusaluse meetme eesmärgi, lähtudes oma ainupädevusest tuvastada faktilised asjaolud. Mis puudutab maksude maksmise võimest lähtuva maksustamise põhimõtet käsitlevaid argumente, siis need argumendid on komisjoni väitel tulemusetud või teise võimalusena põhjendamatud.

b) Hinnang

178. Esimese ja teise väite kolmandas osas vaidleb apellant konkreetset vastu Üldkohtu järeldusele, et saneerimisklausli eesmärk ei ole maksusüsteemi sisene, st selle eesmärk ei ole tagada, et maksustamine põhineks maksumaksja võimel makse maksta.

⁷⁴ Kohtuotsused, 7.11.2014, Autogrill España vs. komisjon, T-219/10, EU:T:2014:939, ja 21.12.2016, komisjon vs. World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981.

⁷⁵ Kohtuotsus, 21.12.2016, komisjon vs. World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punktid 69–71 ja seal viidatud kohtupraktika.

⁷⁶ Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 140 ja 141.

⁷⁷ Kuivõrd teise väite teine osa teine alaosa on põhjendamatu, siis ei ole vaja käsitleda komisjoni argumenti, et Üldkohus tegi oma otsuse *ultra petita*.

⁷⁸ Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 165 ja 166.

⁷⁹ Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 158–160 ja 164–170.

179. Esiteks tuleb vastuvõetamatuna tagasi lükata argument, et Üldkohus rikkus õigusnormi sellega, et määratles valesti vaidlusaluse meetme eesmärgi. Samamoodi nagu ka võrdlussüsteemi eesmärgi kindlaksmääramine, on saneerimisklausli *eesmärgi* tuvastamine minu arvates faktiküsimus.⁸⁰ Kui tegemist ei ole ilmse moonutusega, ei ole Euroopa Kohus pädev selliseid faktiküsimusi läbi vaatama. Käesolevas asjas ei nähtu kohtuasja toimikust moonutusi.

180. Teiseks on ülejäänud apellandi argumendid tulemusetud. Tegelikult analüüsis Üldkohus vaid täielikkuse huvides argumente, mis puudutavad väidetavaid rikkumisi vaidlustatud kohtuotsuse põhjendamisel ning hindamisvigu selle HBH argumendi kaalumisel, et saneerimisklausli eesmärk on tagada, et maksustamine põhineks maksumaksja võimel makse maksta.

181. Teisisõnu nõustun komisjoniga, et apellantide argumendid esimese ja teise väite kolmandas osas on osaliselt vastuvõetamatud ja osaliselt tulemusetud.

182. Lõpetuseks leian, et eriti keerukas võib olla leida maksumeetmele põhjendus selles kolmandas valikulisuse hindamise etapis.

183. Euroopa Kohus ongi kasutanud põhjendatuse osas ranget lähenemist. Lubatavad on vaid põhjendused, mis tulenevad maksusüsteemi alus- või juhtpõhimõtetest. See tähendab, et meedet, mis loetakse *a priori* valikuliseks, saab põhjendada ainult maksusüsteemi olemuse või üldise ülesehitusega seotud põhjustest lähtudes. Sellega seoses on Euroopa Kohus leidnud, et tuleb eristada ühelt poolt maksusüsteemi eesmäärke, mis on tema suhtes välised, ning teiselt poolt nende eesmärkide saavutamiseks vajalikke, maksusüsteemile sisemiselt omaseid mehhanisme.⁸¹

184. Ent ehkki teoreetiliselt võib see vahetegemine tunduda selgepiiriline, on asi reaalsuses märksa keerukam.

185. Esiteks lähtub see vahetegemine eeldusest, et tugineda võib ainult maksubaasi säilitamisega seotud põhjustele (st vajadusele tagada riigieelarve täitmine). Seda kirjeldavad komisjoni pakutud näited: näiteks võivad maksumeetme põhjendusteks olla vajadus võidelda maksudest kõrvalehoidumisega, vajadus võtta arvesse raamatupidamisarvestuse erinõudeid, haldusjuhitavus, neutraalse maksustamise põhimõte ning samuti vajadus vältida topeltnmaksustamist.⁸² Ma ei ole siiski veendunud, et neid põhjuseid oleks võimalik tähenduslikult lahutada muudest riigi poolt maksustamisega taotletavatest eesmärkidest. Mööda ei tohiks vaadata sellest, et kaasaja maailmas on maksustamine samuti vahend, millega riik suunab käitumist. Ehk teisisõnu on Euroopa Kohtu taksonoomia kohaselt maksusüsteemile sisemiselt omased põhjused lahutamatu seotud laiemal ühiskondliku kontekstiga. Pean siin silmas selliseid eesmäärke nagu tööhõive säilitamine, keskkonnakaitse ja regionaalareng või maksumaksjate võrdne kohtlemine.

186. Teiseks on veelgi tähtsam see, et maksubaasi vähendab iga maksunduslik abikava, mille suhtes on tuvastatud, et see annab (*a priori*) teatavatele ettevõtjatele valikulise eelise. See on nii, kuna valikuline maksunduslik eelis kergendab teatavatel ettevõtjatel lasuvat maksukoormat.

187. Seetõttu pole üllatav, et minu teada ei ole Euroopa Kohus veel kordagi nõustunud liikmesriikide pakutud põhjendustega valikulisuse hindamise kolmandas etapis. Sellest võib järeldada, et meil on tegemist *de facto* ümberlukkamatu eeldusega, et maksumeetmed, mille puhul on tuvastatud *a priori* valikulisus, on ka tegelikult valikulised.

⁸⁰ Vt käesoleva ettepaneku punkt 164.

⁸¹ Vt nt kohtuotsused, 6.9.2006, Portugal vs. komisjon, C-88/03, EU:C:2006:511, punktid 81 ja 82; 8.9.2011, Paint Graphos, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 69; 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 42, ja 18.7.2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 29.

⁸² Nende ja teiste näidete kohta vt komisjoni teatis, *op. cit.*, punkt 138. Lisaks võib Euroopa Kohtu otsusest Paint Graphos järeldada, et topeltnmaksustamise vältimine on maksusüsteemile sisemiselt omane põhjus (kohtuotsus, 8.9.2011, Paint Graphos, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 71).

C. Hinnangu tagajärjed

188. Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 61 esimese lõigu kohaselt tühistab Euroopa Kohus Üldkohtu otsuse, kui apellatsioonkaebus on põhjendatud. Ta võib ise teha asja suhtes lõpliku kohtuotsuse, kui menetlusstaadium lubab. Samuti võib ta suunata asja tagasi Üldkohtusse otsustamiseks.

189. Olen leidnud, et apellatsioonkaebuse teise väite esimese osaga tuleb nõustuda. Kui Euroopa Kohus peaks minu hinnanguga nõustuma, siis soovitan Euroopa Kohtul teha asjas lõplik otsus.

190. Võrdlussüsteemi kindlaksmääramise osas tuvastatud õigusnormi rikkumine tähendab, et vaidlustatud kohtuotsus tuleks tühistada osas, milles sellega jäeti apellandi hagi põhjendamatusse tõttu rahuldamata. See on nii, kuna see õigusnormi rikkumine moonutab vaidlusaluse meetme valikulisuse hinnangut. Üldkohus kinnitas sellele õigusnormi rikkumisele viidates, et komisjon oli vaidlusaluses otsuses võrdlussüsteemi õigesti kindlaks määranud. Saneerimisklausli valikulisust on seetõttu hinnatud sellise võrdlusaluse (kahjumi kaotamise reegel) alusel, mis minu hinnangul on õiguslikult ekslik. Ehk teisisõnu põhineb valikulisuse hindamine vaidlusaluses otsuses ekslikul eeldusel. Seetõttu tuleb ka see otsus tühistada.

191. Kui aga Euroopa Kohus ei peaks minu hinnanguga nõustuma, siis tuleks apellatsioonkaebus jätta tervikuna rahuldamata.

D. Kulud

192. Euroopa Liidu Kohtu kodukorra artikli 138 lõikes 1 on sätestatud, et kohtuvaidluse kaotanud pool on kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud.

193. Kui Euroopa Kohus nõustub minu hinnanguga apellatsioonkaebusele, siis tuleb vastavalt kodukorra artiklitele 137, 138 ja 184 nii esimese kohtuastme kui ka apellatsiooniastme kohtukulud välja mõista komisjonilt.

V. Ettepanek

194. Eeltoodud kaalutlustest lähtudes soovitan Euroopa Kohtul:

- jätta komisjoni vastuapellatsioonkaebus rahuldamata;
- tühistada Üldkohtu 4. veebruari 2016. aasta otsus kohtuasjas T-287/11, Heitkamp BauHolding vs. komisjon, osas, milles hagi jäeti põhjendamatusse tõttu rahuldamata;
- 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“;
- mõista kohtukulud välja komisjonilt.