



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

21. september 2023*

Apellatsioonkaebus – Riigiabi – ELTL artikli 107 lõige 1 – Abi mõiste – Valikulise eelise tingimus – Avalik-õiguslike kasiinoperaatorite maksustamine Saksamaal – Kasumimakse – Selle maksega seoses tasutud summade osaline mahaarvamine tulumaksuga maksustatavast tulust või ettevõtte tulumaksust ja ettevõtlusmaksust – Euroopa Komisjoni otsus – Kaebuse rahuldamata jätmise esialgse uurimismenetluse lõpus põhjendusel, et tegemist ei ole niisugusest mahaarvamisest tuleneva riigiabiga – Eraldi järeldus majandusliku eelise puudumise ja valikulisuse puudumise kohta – Euroopa Liidu Üldkohtule esitatud hagi, mis piirdub valikulisuse puudumise tuvastamisega – Hagi tulemusetus – Võrdlussüsteemi või „tavapärase“ maksustamissüsteemi määratlemine komisjoni poolt – Kohaldatava riigisisese maksuõiguse tõlgendamine sellisel eesmärgil – Kasumimakse kvalifitseerimine „erimaksuks“, mida võib „äritegevusega seotud kuludena“ maha arvata – *Ne ultra petita*-põhimõte

Kohtuasjas C-831/21 P,

mille ese on Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 56 alusel 28. detsembril 2021 esitatud apellatsioonkaebus,

Fachverband Spielhallen eV, asukoht Berliin (Saksamaa),

LM,

esindajad: *Rechtsanwälte* A. Bartosch ja R. Schmidt,

apellandid,

teised menetlusosalised:

Euroopa Komisjon, esindajad: K. Blanck ja B. Stromsky, hiljem B. Stromsky,

kostja esimeses kohtuastmes,

Saksamaa Liitvabariik, esindajad: J. Möller ja R. Kanitz,

menetluse astuja esimeses kohtuastmes,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

* Kohtumenetluse keel: saksa.

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

kohtujurist: P. Pikamäe,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

olles 25. mai 2023. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Apellatsioonkaebuses paluvad Fachverband Spielhallen eV ja LM tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 22. oktoobri 2021. aasta määruse Fachverband Spielhallen ja LM vs. komisjon (T-510/20, edaspidi „vaidlustatud kohtumäärus“; ECLI:EU:T:2021:745;), millega Üldkohus jättis rahuldamata nende hagi, milles nad palusid tühistada komisjoni 9. detsembri 2019. aasta otsuse C(2019) 8819 (final) riigiabi SA.44944 (2019/C, ex 2019/FC) kohta – Avalik-õiguslike kasiinooperaatorite maksustamine Saksamaal ja riigiabi SA.53552 (2019/C, ex 2019/FC) kohta – Väidetav tagatis avalik-õiguslikele kasiinooperaatoritele Saksamaal (kasumlikkuse tagatis) (edaspidi „vaidlusalune otsus“).

Vaidluse aluseks olevad asjaolud ja vaidlusalune otsus

- 2 Vaidlustatud kohtumääruse punktides 1–18 on vaidluse taust ja vaidlusaluse otsuse sisu kokku võetud järgmiselt:
 - „1 [Apellandid] Fachverband Spielhallen eV, mis on 88 hasartmänguautomaadiettevõtjast koosnev kutseorganisatsioon, ja LM, kes on hasartmänguautomaadiettevõtja, esitasid 22. märtsil 2016 [Euroopa Komisjonile] kolm kaebust avalik-õiguslike kasiinooperaatorite maksustamise kohta Saksamaa Liitvabariigis[(sest see kujutab endast liidu õigusega keelatud riigiabi)].
 - 2 [Kolmas neist kaebustest puudutas täpsemalt] Nordrhein-Westfaleni [liidumaad], [mille] kasiinodes pakutavat hasartmängutegevust reguleeris Nordrhein-Westfaleni liidumaa kasiinoseadus (Spielbank-Gesetz NRW, edaspidi „kasiinoseadus“) kuni selle asendamiseni 2020. aastal. Selle seaduse kohaselt oli Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (edaspidi „WestSpiel“) liidumaa avalik-õiguslike kasiinode ainus kontsessioonäär.
 - 3 Kasiinoseaduse järgi kohaldati kasiinode tulude suhtes kahte erinevat maksustamissüsteemi. Ühelt poolt kohaldati hasartmängudest saadud tulu suhtes maksustamise erisüsteemi, mis seisnes kasiinomaksus. Teiselt poolt kohaldati muude kui hasartmängudest saadud tulude, näiteks restoranide tulude suhtes tavapärasest maksustamissüsteemi, mis koosnes tulumaksust või äriühingu tulumaksust ja ettevõtlusmaksust (edaspidi „tavapärane maksustamissüsteem“).

- 4 Lisaks nägi kasiinoseaduse § 14 ette, et 75% avalik-õiguslike kasiinooperaatorite deklareeritud aastakasumist, olenemata sellest, kas see on saadud hasartmängudest, makstakse Nordrhein-Westfaleni liidumaale. Kui ülejäänud neljandik kasumist ületas aga 7% aktsiakapitali, reserve ja ühisfondi osade summast, tuli kogu see kasum liidumaale üle kanda (edaspidi „kasumimakse“).
- 5 Kasumimakse osa, mis on seotud hasartmänguvälise tuluga, võis siiski maha arvata ettevõtlusmaksu ning tulumaksu või äriühingu tulumaksu maksubaasist kui „äritegevusega seotud kulu“. [Apellandid] vaidlustasid oma [...] kaebuses [...] just selle mahaarvamise võimaluse (edaspidi „kasumimakse mahaarvamine“) või „vaidlusalune meede“.
- 6 Pärast [apellantidega] peetud kirjavahetust leidis [...] [k]omisjon 9. detsembril 2019, et vaidlusalune meede ei anna valikulist eelist ega ole seega riigiabi, ning otsustas seetõttu mitte algatada ELTL artikli 108 lõikes 2 ette nähtud ametlikku uurimismenetlust [...].
- 7 [Vaidlusaluses] otsuses tuvastas komisjon, et avalik-õiguslike kasiinooperaatorite hasartmänguvälise tulu suhtes kohaldatakse ühelt poolt tavapäraselt maksustamissüsteemi ja teiselt poolt kasumimakset, mille ta kvalifitseeris „erimaksuks“.
- 8 Komisjon märkis, et makse mahaarvamine [...] äriühingu tulumaksu ja ettevõtlusmaksu maksubaasist ei tulene mitte mõnest erisättest, vaid tavapärase maksustamissüsteemi üldiste maksustamiseskirjade kohaldamisest, mille kohaselt arvutatakse maksud netokasumi alusel, millest on maha arvatud sellised „äritegevusega seotud kulud“ nagu käesoleval juhul kasumimakse. Sellest tuleneb komisjoni väitel, et kasumimakse mahaarvamise õigus ei kujutanud endast valikulist eelist.
- 9 [Vaidlusaluse] otsuse ülejäänud osas analüüsis komisjon vaidlusalust meedet seoses [apellantide] poolt esialgse uurimise etapis esitatud argumentidega.
- 10 Komisjon märkis esiteks, et [apellandid] väitsid oma argumentides kaudselt, et kasumimakse on võrreldav üldise kasumimaksuga, mida ei saa tavapärase maksustamissüsteemi üldiste maksustamiseskirjade kohaselt maha arvata, eelkõige tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) § 4 lõike 5b tõttu.
- 11 Samas võib komisjoni arvates kasumimakset pidada kasumi erimaksuks. Ta leidis sellega seoses, et tulumaksuseaduse § 4 lõike 5b kohaselt ei või ettevõtlusega seotud kuluna maha arvata üksnes ettevõtlusmaksu, mitte aga mis tahes muid kasumimakse. Komisjoni väitel ei ole tegelikult ühtegi sätet, mis üldjuhul välistaks eriliiki kasumimakse mahaarvamise. [...]
- 12 Sellega seoses vastas komisjon teiseks argumendile, mille [apellandid] olid esitanud äriühingu tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz) § 10 lõike 2 kohta, mille kohaselt tulumaksu ja muid füüsilise isiku makse ei või äriühingu tulumaksu maksubaasi kindlaksmääramisel maha arvata. Ta märkis, et see säte puudutab üldisi kasumimakse ja miski ei viita sellele, et seda kohaldataks sellise täiendava erimaksu nagu kõnealuse kasumimakse suhtes, mida ei maksa ükski teine maksumaksja peale kasiinooperaatori ning mille maksubaas ei vasta täpselt viimati nimetatute tegevusest saadud tulule. [...]
- 13 Kolmandaks ja vastuseks [apellantide] teisele argumendile, mille kohaselt ei saa tavapärase maksustamissüsteemi üldiste maksustamiseskirjade kohaselt dividende ettevõtlusmaksu ja tulumaksu maksubaasist maha arvata, leidis komisjon, et kasumimakse ei ole dividend. [...]

- 14 Eeltoodut arvesse võttes leidis komisjon [vaidlusaluses] otsuses, et kasumimakse mahaarvamine on kooskõlas äritegevusega seotud kulude mahaarvamise üldreegliga ega ole seega valikuline.
- 15 Lõpuks märkis komisjon [vaidlusaluse] otsuse punktis 159, et mis puudutab täpsemalt eelise kriteeriumi, siis teiste ettevõtjate, eelkõige mänguautomaatide käitajate suhtes kasumimakset ei kohaldata. Seega ei saa asjaolu, et see makse arvati maha teiste maksude maksubaasist, anda WestSpielile mingit eelist võrreldes tavapärase maksustamissüsteemiga.
- 16 Sellega seoses märkis komisjon, et 2014. aastal ulatus kasumimakse 82,02 miljoni euroni ning et ettevõtlusmaksu ja äriühingu tulumaksu määrad olid vastavalt 17,7% ja 15,6%. Seega tähendas selle makse mahaarvamine – kasiinoseaduse § 14 piires –, et nimetatud maksumäärasid kõnealusele summale ei kohaldata. Selle tulemusena vähenes WestSpieli poolt tavapärase maksustamissüsteemi alusel tasumisele kuuluv kogusumma 27,3 miljoni euro võrra. Kogu maksukoormus, mida WestSpiel pidi kandma, suurenes aga samal ajal palju suurema summa võrra, nimelt kasumimaksele vastava 82,02 miljoni euro võrra.
- 17 Komisjon järeltas [selle] analüüsi [...] põhjal [...], et väidetava eelise, mis tuleneb niisuguse ettevõtja nagu WestSpiel võimalusest kasumimakse äriühingu tulumaksu ja ettevõtlusmaksu maksubaasist osaliselt maha arvata, kaalus igal juhul üles selle makse tasumise koorem, mida peavad kandma üksnes kasiinooperaatorid ja mis on palju suurem kui need kaks teist maksu.
- 18 [Vaidlusaluse] otsuse 87. joonealuses märkuses märkis komisjon, et niivõrd kui äriühingu tulumaks ja ettevõtlusmaks on proportsionaalsed ning füüsilise isiku tulumaks on astmeliselt progresseeruv, on kasiinooperaatorite eelis, mis tuleneb maksubaasi vähendamisest kasumimakse osa võrra, väiksem kui ebasoodsam olukord, mis tuleneb nende ettevõtjate kohustusest kõnealust makset maksta.“

Menetlus Üldkohtus ja vaidlustatud kohtumäärus

- 3 Apellandid esitasid vaidlusaluse otsuse tühistamiseks hagiavalduse, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 14. augustil 2020.
- 4 Nad põhjendasid oma hagi üheainsa väitega, mille kohaselt on nende menetlusõigusi rikutud sellega, et komisjon keeldus algatamast ELTL artikli 108 lõikes 2 ette nähtud ametlikku uurimismenetlust, kuivõrd sellel institutsioonil ei olnud esialgse uurimise etapi lõpus võimalik ületada kõiki tõsiseid raskusi, millega ta väidetavalt kokku puutus.
- 5 Üldkohtu hinnangul koosnes see ainus väide sisuliselt viiest osast.
- 6 Esimeses osas väitsid apellandid, et komisjon eeldas ekslikult, et nad pidasid kasumimakset maksuks, kuigi nad on alati märkinud, et tegemist on kasumi ümberpaigutamisega, mida ei saa tavapärase maksustamissüsteemi kohaselt maha arvata. Teises osas väitsid nad, et komisjon kvalifitseeris kasumimakse „erimaksuks“, leides ekslikult, et see, kuidas riigisiseses õiguses on teatav meede kvalifitseeritud, ei ole määrav. Kolmandas osas vaidlustasid nad kriteeriumid, mida komisjon kasutas kasumimakse liigitamisel maksuks. Neljandas osas väitsid apellandid hulga argumentidega, et isegi kui kasumimakse kujutaks endast maksu, ei saa seda tulumaksu või äriühingu tulumaksu ja ettevõtlusmaksu maksubaasist maha arvata. Viiendas osas esitasid nad

argumendid vaidlusaluse otsuse 77. joonealuses märkuses sisalduva väite vastu võrdluse kohta kasumimakse ja ettevõtjatele näiteks konkurentsivastase tegevuse eest kehtestatud erimaksete vahel, mida võib maha arvata.

- 7 Vaidlustatud kohtumääruse punktides 48 ja 57 lähtus Üldkohus ainsa väite analüüsis sellest, et apellandid kritiseerisid üksnes vaidlusaluse otsuse väidetavaid puudusi osas, milles see otsus eitas vaidlusaluse meetme valikulisust. Üldkohtu sõnul ei analüüsinud komisjon selles otsuses eelise ja valikulisuse olemasolu kriteeriume tervikuna, vaid keskendus vastuseks apellantide argumentidele ühelt poolt selle tõendamisele, et väidetav valikulisus käesolevas asjas puudus, ning teiselt poolt ja eraldi, sõltumata valikulisuse küsimusest, selle tõendamisele, et puudus majanduslik eelis.
- 8 Vaidlustatud kohtumääruse punktis 58 märkis Üldkohus, et apellandid ei ole muu hulgas vaidlustanud vaidlusaluse otsuse põhjenduses 159 ja 87. joonealuses märkuses tehtud järeldust, et kasumimakse mahaarvamine ei andnud eelist sellisele avalik-õiguslikule kasiinoooperaatorile nagu WestSpiel, kuna selle ettevõtja kasumiga seotud maksukoormus on kõnealuse kasumimakse tõttu alati ja vältimatult palju suurem kui maks, mis oleks tulnud tasuda sellele maksele vastavalt summalt.
- 9 Vaidlustatud kohtumääruse punktides 60–66 analüüsis Üldkohus siiski, kas selleks, et tõendada kasumimakse mahaarvamise tuleneva eelise olemasolu, on asjakohased repliigi lisad, milles kirjeldatakse erinevaid „maksustamisstsenaariume“, mis põhinevad majandusaastate 2014 ja 2019 raamatupidamisandmetel, ent leidis, et need asjaolud on hilinevalt esitatud ja vastuvõetamatud.
- 10 Vaidlustatud kohtumääruse punktis 67 meenutas Üldkohus, et kohtupraktika kohaselt on ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „abiks“ kvalifitseerimiseks nõutav, et kõik selles sättes ette nähtud tingimused on täidetud, ning mis puudutab valikulise eelise olemasolu tingimust, siis tuleb eelise olemasolu hinnata valikulisuse tingimusest sõltumatult.
- 11 Üldkohus järeldas sellest kohtumääruse punktis 68, et kuna apellandid ei ole tõendanud, et komisjoni käsutuses oleva teabe ja tõendite hindamine vaidlusaluse meetme esialgse uurimise etapis oleks pidanud tekitama kahtlusi ja tõsiseid raskusi küsimuses, kas kasumimakse mahaarvamise õigus kujutab endast eelist WestSpielile, siis oli ilmselgelt põhjendamatu apellantide väide, et vaidlusaluse otsusega rikuti nende menetlusõigusi.
- 12 Pärast seda, kui Üldkohus oli vaidlustatud kohtumääruse punktides 69 ja 70 leidnud, et ilmselgelt põhjendamatu on ka apellantide argument, et vaidlusalune otsus on vastuoluline, kuna selles kvalifitseeritakse kasumimakse kas erimaksuks või erimakseks, mis on võrreldav trahvidega konkurentsivastase tegevuse eest, järeldas Üldkohus vaidlustatud kohtumääruse punktis 71, et hagi ainus väide ja seega hagi tervikuna tuleb ilmselge õigusliku põhjendamatus tõttu tagasi lükata.

Apellatsioonimenetluse poolte nõuded

- 13 Apellandid paluvad Euroopa Kohtul:
 - tühistada vaidlustatud kohtumäärus;
 - suunata asi tagasi Üldkohtusse ja

– jätta kohtukulude üle otsustamine edaspidiseks.

14 Komisjon palub Euroopa Kohtul:

- jätta apellatsioonkaebus rahuldamata ning
- mõista kohtukulud välja apellantidelt.

Apellatsioonkaebus

Poolte argumendid

- 15 Apellatsioonkaebuse põhjendamiseks esitavad apellandid üheainsa väite, millega nad väidavad sisuliselt, et jättes nende hagi rahuldamata põhjusel, et vaidlusalune meede ei anna mingit majanduslikku eelist, ilma et oleks analüüsitud selle eelise materiaalse valikulisuse küsimust, rikkus Üldkohus õigusnormi, kui ta kohaldas ELTL artikli 107 lõikes 1 ette nähtud tingimusi, mis peavad olema täidetud, et seda meedet saaks kvalifitseerida „riigiabi“ selle sätte tähenduses..
- 16 Nagu Üldkohus vaidlustatud kohtumääruse punktis 52 riigisiseste maksumeetmete kohta Euroopa Liidu kohtute väljakujunenud praktikale viidates möönab, tuleb majandusliku eelise ja valikulisuse tingimusi analüüsida koos.
- 17 Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikas tunnustatud materiaalse valikulisuse tingimuse kolmeetapilisest kontrollimeetodist, et selleks, et Üldkohus saaks järeldada, et tegemist ei ole majandusliku eelisega, oleks ta pidanud alustama „tavapärase“ maksustamiskorra kindlaksmääramisest.
- 18 Apellandid leiavad aga, et Üldkohtus vaidlesid nad just vastu sellele, et – nagu komisjon vaidlusaluse otsuse põhjenduses 159 väitis – kasumimakse võib kvalifitseerida „erimaksuks“, mida võib Saksa õiguse üldiste maksustamiseskirjade kohaselt maha arvata tulumaksuga maksustatavast summast või äriühingu tulumaksust ja ettevõtlusmaksust.
- 19 Vaidlustatud kohtumääruses ei käsitletud Üldkohus oma õiguslikus hinnangus seda küsimust, vaid *de facto* kordas „tavapärase maksustamissüsteemi“ määratlust, mis on esitatud vaidlusaluse otsuse punktis 159.
- 20 Kui Saksa maksuõiguse kohaselt oleks kasumimakse kvalifitseerimine „erimaksuks“ ebatäpne ja kui – nagu apellandid Üldkohtus väitsid – kasumimakse kujutaks endast kasumi ümberpaigutamist või jaotamist, kujutaks selle makse mahaarvamine endast erandit „tavapärasest“ maksustamissüsteemist ja vaidlusalune meede oleks valikuline.
- 21 Kuna „tavapärase“ maksustamissüsteem peab tingimata tulenema kohaldatavatest Saksa maksuõiguse normidest, väidavad apellandid, et selles ei ole mingit kahtlust ning vaidlust ei ole ka selles, et kasumi ümberpaigutamist või jaotamist ei saa ettevõtlusmaksu ega ettevõtte tulumaksu maksubaasist maha arvata. Nimelt keelavad need õigusnormid heastada kasumimaksest tingitud majanduslikku halvemust eelistega, mis tulenevad nimetatud makse mahaarvamisest.

- 22 Nad järeldavad sellest, et Üldkohus kohaldas vaidlustatud kohtumääruses vääralt ELTL artikli 107 lõikes 1 sätestatud mõistet „riigiabi“, kui ta eitas majandusliku eelise olemasolu, ilma et ta oleks enne määratlenud „tavapärase“ maksustamissüsteemi sõltumatult komisjoni hinnangust vaidlusaluses otsuses. „Tavapärase“ maksustamissüsteemi kindlaksmääramine on aga majandusliku eelise olemasolu või puudumise tuvastamiseks vältimatu etapp.
- 23 Komisjon väidab, et see ainus apellatsioonkaebuse väide on tulemusetu ja igal juhul täiesti põhjendamatu.
- 24 See väide põhineb komisjoni hinnangul vaidlustatud kohtumääruse vääral tõlgendusel, kuna Üldkohus jättis sellega hagi rahuldamata mitte majandusliku eelise puudumise tõttu, vaid peamiselt põhjusel, et hagiavaldus ei sisaldanud ühtegi väidet vaidlusalusest meetmest tuleneva eelise puudumise kohta, nagu on tuvastatud vaidlusaluses otsuses.
- 25 Komisjon väidab, et eelise puudumisel ei saa aga meede mingil juhul olla riigiabi. Järelikult, isegi kui eeldada, et vaidlusalune meede on valikuline, nagu apellandid esimeses kohtuastmes väitsid, ei ole nad tõendanud, et komisjoni järeldus riigiabi puudumise kohta oli ekslik. Neil asjaoludel ei olnud Üldkohus kohustatud kontrollima, kas käesolevas asjas esines eelis või mitte, ning ta oleks võinud piirduda tõdemisega, et hagi ei puudutanud seda abi olemasolu puudutavat tingimust.
- 26 Teise võimalusena väidab komisjon, et *ne ultra petita*-põhimõtte kohaselt ei saanud Üldkohus igal juhul tuvastada majandusliku eelise puudumist, kuna see küsimus ei olnud esimeses kohtuastmes esitatud hagi ese ja seda ei tulnud omal algatusel tõstatada avalikul huvil põhineva väite raames.
- 27 Komisjoni arvates ei ole apellantidel õigus, kui nad tuginevad maksualase abi väidetavale eripärale. Kuigi on tõsi, et sellise abi puhul võib vastavalt eelise ja valikulisuse kriteeriume analüüsida koos, on need kriteeriumid kontseptuaalselt erinevad. Lisaks ei kattu eelise olemasolu ja selle valikulisuse tõendamise ei täielikult ega süstemaatiliselt. Komisjon märgib seega, et käesoleval juhul ei olnud vaidlusaluse meetme eesmärk vähendada maksu, mis tuleks harilikult tasuta üldise maksustamissüsteemi kohaldamisel. Vastupidi, võimalus arvata kasumimakse maha tulumaksust või ettevõtte tulumaksust ja kasumimaksust on mõeldud selleks, et vähendada Nordrhein-Westfaleni avalik-õiguslike kasiinode maksukoormust, mis tuleneb kasumimaksest.
- 28 Komisjon väidab samuti, et Üldkohus analüüsis vaidlustatud kohtumääruse punktides 60–66 teise võimalusena ja hoolikalt apellantide hilinenult esitatud tõendeid, millel võib olla ebamäärane seos võimaliku argumendiga eelise olemasolu kohta. Sellega seoses selgitas Üldkohus, et need vastuvõetamatud asjaolud on igal juhul asjasse puutumatud, kuna need ei võimaldanud edukalt vastu vaielda vaidlusaluses otsuses sisalduvale järeldusele eelise puudumise kohta.

Euroopa Kohtu hinnang

- 29 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt peavad riigisisese meetme kvalifitseerimisel ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabiks“ olema täidetud kõik järgnevad tingimused. Esimesena peab olema tegemist sekkumisega riigi poolt või riigi ressurssidest. Teisena peab sekkumine olema niisugune, et see võib kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandana peab sekkumine andma soodustatud isikule valikulise eelise. Neljandana peab sekkumine kahjustama konkurentsi või ähvardama seda teha (19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 30 Konkreetset riigisiseste maksu meetmete valikulisuse suhtes on Euroopa Kohus otsustanud, et komisjon peab seda laadi meetme „valikuliseks“ kvalifitseerimiseks läbi viima kolmeetapilise kontrolli. Ta peab nimelt esiteks kindlaks tegema, milline on asjaomas liikmesriigis kohaldatav võrdlussüsteem, s.o „tavapärase“ maksustamissüsteem, ja teiseks näitama, et kõnealune maksu meede kaldub võrdlussüsteemist kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes võrdlussüsteemi eesmärgi seisukohast on võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras. Meetmed, mis eristavad vaidlusaluse õigusliku regulatsiooni eesmärgi seisukohast võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras olevaid ettevõtjaid ja mis on seega *a priori* valikulised, ei ole siiski mõistega „riigiabi“ hõlmatud, kui asjaomane liikmesriik suudab kolmandaks tõendada, et vahetegemine on põhjendatud, kuna see tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse meetmed kuuluvad (vt selle kohta 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon, C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 68 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Apellandid heidavad oma ainsas väites Üldkohtule ette, et Üldkohus ei analüüsinud nende keskseid argumente, mis on esitatud hagi põhjendamiseks esitatud ainsa väite viie osa hulgast esimeses kolmes osas ja millega kritiseeritakse vaidlusalust otsust osas, milles komisjon tuvastas valikulisuse tingimuse hindamise raames ekslikult võrdlussüsteemi või „tavapärase“ maksustamissüsteemi, mis on asjaomas liikmesriigis kohaldatav selle analüüsi esimeses etapis, mille komisjon peab tegema kooskõlas käesoleva kohtuotsuse punktis 30 meenutatud kohtupraktikaga.
- 32 Komisjoni viga tuleneb eelkõige sellest, et ta kvalifitseeris vaidlusaluse meetme, st avalik-õiguslike kasiinode kasumimakse „erimaksuks“ või „täiendavaks erimaksuks“, mis võimaldas tal järeldada, et selle maksena tasutud summad võib maha arvata tulumaksust või ettevõtte tulumaksust ja ettevõtlusmaksust vastavalt kohaldatavas Saksa maksuõiguses ette nähtud tavapärase maksustamissüsteemi üldistele maksustamiseeskirjadele, mille kohaselt on lubatud maha arvata „äritehingutega seotud kulud“.
- 33 Apellandid väidavad, et kasumimakse tuleb kvalifitseerida kasumi „ümberpaigutamiseks“ või „jaotamiseks“, mitte „maksuks“ või „erimaksuks“, mistõttu vastavalt kohaldatavale Saksa maksuõigusele ei oleks pidanud seda kasumimakset ettevõtlusmaksu maksubaasist maha arvama. Tegelik mahaarvamine on seega erand „tavapärasest“ maksustamissüsteemist ja seega valikuline eelis.
- 34 Sellega seoses tekib küsimus, kas Üldkohus võis põhjendatult otsustada, et kuna komisjon järeldas vaidlusaluses otsuses, mis tehti ELTL artikli 108 lõikes 3 ette nähtud esialgse uurimismenetluse tulemusel, et vaidlusalune meede ei kujuta endast „riigiabi“ ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, siis nii seetõttu, et selle meetmega ei antud majanduslikku eelist, kui ka seetõttu, et meede ei ole valikuline, tuleb üksnes valikulisuse puudumise tuvastamise peale hagi tulemusel ja seega ilmselge õigusliku põhjendamata tõttu rahuldamata jätta, sest isegi kui väide osutub põhjendatuks, ei kujuta kõnealune meede endast ikkagi riigiabi, kuna puudub niisugune majanduslik eelis, nagu on tuvastatud vaidlusaluses otsuses.
- 35 Sellega seoses on Euroopa Kohus tõepoolest juba otsustanud, et ELTL artikli 107 lõikest 1 tulenevat valikulisuse nõuet tuleb selgelt eristada majandusliku eelise samaaegsest tuvastamisest selles mõttes, et kui komisjon on tuvastanud asjaomasest meetmest otseselt või kaudselt tuleneva eelise olemasolu laiemas tähenduses, peab ta veel tõendama, et see eelis on suunatud konkreetset ühele või mitmele ettevõtjale (4. juuni 2015. aasta kohtuotsus komisjon vs. MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 59).

- 36 Samas on Euroopa Kohus rõhutanud, et võrdlusraamistiku kindlakstegemine on riiklike maksumeetmete korral erilise tähtsusega, kuna ETL artikli 107 lõike 1 tähenduses majandusliku eelise olemasolu saab tuvastada üksnes võrdluses nn tavapärase maksustamisega (8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon, C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 69 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 37 Maksumeetme valikulisuse hindamiseks on seega oluline, et asjaomases liikmesriigis kohaldatav üldine maksustamissüsteem või võrdlussüsteem oleks komisjoni otsuses õigesti kindlaks tehtud ja kohus, kelle menetluses on vaidlus selle kindlakstegemise üle, seda kontrolliks. Võrdlussüsteemi kindlakstegemine on selle võrreldavuse analüüsi lähtepunkt, mis tuleb läbi viia abikava valikulisuse hindamise kontekstis, ning selle kindlakstegemisel tehtud viga muudab paratamatult kogu valikulisuse tingimuse analüüsi õigusvastaseks (8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon, C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 71 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 38 Selles kontekstis täpsustas Euroopa Kohus, et võrdlusraamistiku kindlakstegemine, mis tuleb läbi viia asjaomase liikmesriigiga võistleva arutelu tulemusena, peab tulenema selle liikmesriigi riigisisese õiguse alusel kohaldatavate õigusnormide sisu, liigenduse ja konkreetsete tagajärgede objektiivsest hindamisest (8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon, C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 72 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 39 Euroopa Kohus on samuti leidnud, et väljaspool valdkondi, milles liidu maksuõigus on ühtlustatud, määrab asjaomane liikmesriik, kasutades oma pädevust otsese maksustamise valdkonnas ja järgides oma maksuautonoomiat, kindlaks maksu olemuslikud tunnused, mis määravad põhimõtteliselt kindlaks võrdlussüsteemi või „tavapärase“ maksustamissüsteemi, millest lähtuvalt tuleb valikulisuse tingimust analüüsida. Nii on see eelkõige maksubaasi ja maksustatava teokoosseisu kindlaksmääramise puhul (8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon, C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 73 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 40 Sellest järeldub, et otsese maksustamise võrdlussüsteemi kindlakstegemisel tuleb arvesse võtta ainult asjaomases liikmesriigis kohaldatavat riigisisest õigust, kusjuures selle kindlakstegemine ise on vältimatu eeldus, et hinnata mitte ainult eelise olemasolu, vaid ka seda, kas eelis on valikuline (8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon, C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 74).
- 41 Nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 60, on Üldkohtu lähenemisviis, mis on kokku võetud käesoleva kohtuotsuse punktis 34, vastuolus Euroopa Kohtu praktikas tunnustatud põhimõtetega, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 36–40 ja mille kohaselt analüüs, mille komisjon peab läbi viima, et tuvastada maksualase iseloomuga abikava valikulisus, langeb võrdlusbaasi või „tavapärase“ maksustamissüsteemi kindlakstegemise osas kokku analüüsiga, mis tuleb läbi viia selleks, et teha kindlaks, kas vaidlusalune meede annab abisaajatele eelise.
- 42 Nimelt kooskõlas nende põhimõtetega, kui Üldkohus oleks analüüsinud vaidlusaluses otsuses kohaldatava riigisisese õiguse kohta komisjoni antud tõlgenduse täieliku kohtuliku kontrolli pädevuse raames apellantide argumente, mis olid esitatud selles otsuses võrdlussüsteemi määratlemise kahjuks ja mis on kokkuvõtlikult toodud käesoleva kohtuotsuse punktides 32 ja 33, ning kui Üldkohus oleks jõudnud selle analüüsi tulemusel järeldusele, et arvestades selles valdkonnas kohaldatavaid Saksa maksuõiguse norme ja põhimõtteid ning nende tõlgendamist

liikmesriigi kohtupraktikas ja õigusteoorias, on komisjon tõepoolest teinud selle kindlakstegemise osas vea, oleks selline viga tingimata muutnud õigusvastaseks kogu komisjoni analüüsi valikulise eelise olemasolu tingimuse kohta ning seda selle kahe koostisosa, st nii valikulisuse kui ka majandusliku eelise tingimuse puhul.

- 43 Sellest järeldub, et Üldkohus rikkus õigusnormi, kui ta otsustas, et ta ei pea analüüsima neid apellantide argumente põhjusel, et isegi nende põhjendatuse korral oleksid need igal juhul tulemusel, sest need puudutavad üksnes vaidlusaluses otsuses sisalduvat komisjoni analüüsi valikulisuse tingimuse kohta, mitte selles otsuses eraldi tehtud majandusliku eelise analüüsi.
- 44 Seda järeldust ei sea kahtluse alla komisjoni teise võimalusena esitatud argument, et Üldkohus eiranuks *ne ultra petita*-põhimõtet, kui ta ei oleks analüüsinud vaidlusaluse otsuse õiguspärasust mitte ainult valikulisuse tingimuse, vaid ka majandusliku eelise olemasolu tingimuse juures.
- 45 Euroopa Kohus on mitmel korral otsustanud, et õiguspärasust kontrolliva kohtu otsustatav tühistamine ei saa olla hageja nõude piire ületav, sest tal ei ole lubatud teha lahendit *ultra petita* (14. novembri 2017. aasta kohtuotsus *British Airways vs. komisjon*, C-122/16 P, EU:C:2017:861, punkt 81 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 46 Kuigi otsus tuleb teha üksnes nõuete kohta, mille on esitanud vaidluse raamistiku piiritlemiseks pädevad pooled, ei pea kohus piirduma *ne ultra petita*-põhimõtte tõttu üksnes nende argumentidega, mille pooled on esitanud oma nõuete toetuseks, sest vastasel korral võib ta olla sunnitud oma otsuses tuginema vääradele õiguslikele kaalutlustele (vt selle kohta 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus *komisjon vs. Printeos*, C-301/19 P, EU:C:2021:39, punkt 58).
- 47 Esimeses kohtuastmes palusid apellandid vaidlusaluse otsuse tühistada, väites aga muu hulgas, et selles otsuses on komisjoni valikulisuse tingimuse analüüs liidu õigusega vastuolus, kuna see põhineb võrdlussüsteemi või „tavapärase“ maksustamissüsteemi kindlakstegemisel, mis tuleneb „äritegevusega seotud kulude“ mahaarvamise seotud Saksa maksuõiguse normide ja põhimõtete väärast tõlgendusest.
- 48 Kuigi on tõsi, et formaalselt puudutas apellantide hagi üksnes seda, kuidas komisjon hindas vaidlusaluses otsuses valikulisuse tingimust, mitte aga hinnangut majandusliku eelise olemasolu kohta, siis – nagu juba rõhutatud – apellantide argumendid olid siiski sisuliselt samavõrd asjakohased nende kahe tingimuse hindamisel, kuna need puudutasid selles otsuses niisuguse võrdlussüsteemi või „tavapärase“ maksustamissüsteemi kindlakstegemist, mis on nende kahe tingimusega identne ja mis juhul, kui see oleks vastuolus kohaldatava riigisisese õigusega, muudaks igal juhul nende kahe tingimuse kohta tehtud hinnangu õigusvastaseks.
- 49 Järelikult, kui Üldkohus oleks – nagu ta oli kohustatud tegema – neid apellantide argumente analüüsinud, ei muutnuks Üldkohus hagiavalduses kindlaks määratud nõude eset ega rikkunuks seega *ne ultra petita*-põhimõtet.
- 50 Samuti ei oleks Üldkohus seda põhimõtet rikkunud, kui ta oleks selle analüüsi tulemusel järeldanud, et vaidlusalune otsus tuleb tühistada, kuna komisjon on selles otsuses võrdlussüsteemi või „tavapärase“ maksustamissüsteemi valesti kindlaks määranud.
- 51 Kõiki eespool esitatud kaalutlusi arvestades tuleb vaidlustatud kohtumäärus tühistada.

Kohtuasja suunamine tagasi Üldkohtusse

- 52 Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artiklis 61 on sätestatud, et kui apellatsioonkaebus on põhjendatud, tühistab Euroopa Kohus Üldkohtu otsuse. Ta võib ise teha asja suhtes lõpliku kohtuotsuse, kui menetlusstaadium lubab, või suunata asja tagasi Üldkohtusse otsustamiseks.
- 53 Käesolevas kohtuotsuses on leitud, et Üldkohus rikkus õigusnormi, kui ta jättis analüüsimata apellantide argumendid, millega kritiseeriti seda, kuidas komisjon tuvastas vaidlusaluses otsuses võrdlussüsteemi või „tavapärase“ maksustamissüsteemi.
- 54 Kuna Üldkohus ei kontrollinud komisjoni antud tõlgendust võrdlussüsteemi või kohaldatava „tavapärase“ maksustamissüsteemi kindlaksmääramisel kohaldatava liikmesriigi õiguse kohta, mida komisjon pidi tõlgendama, arvestades argumente, mille apellandid talle konkreetselt esitasid, siis leiab Euroopa Kohus, et menetlusstaadium ei võimalda käesolevas vaidluses otsust teha. Seega tuleb kohtuasi Üldkohtusse uueks arutamiseks tagasi saata.

Kohtukulud

- 55 Kuna kohtuasi suunatakse tagasi Üldkohtusse, tehakse kohtukulude osas otsus hiljem.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

- 1. Tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 22. oktoobri 2021. aasta määrus Fachverband Spielhallen ja LM vs. komisjon (T-510/20, ECLI:EU:T:2021:745).**
- 2. Saata kohtuasi tagasi Üldkohtusse uueks arutamiseks.**
- 3. Otsustada kohtukulude kandmine edaspidi.**

Allkirjad