



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

28. juuni 2018*

Apellatsioonkaebus – Riigiabi – Saksamaa maksuõigusnormid, mis käsitlevad teatavaid kahjumi ülekandmisi hilisematele maksustamisaastatele „saneerimisklausel“) – Otsus, millega abi andmise kord tunnistatakse siseturuga kokkusobimatuks – Tühistamishagi – Vastuvõetavus – ELTL artikli 263 neljas lõik – Isik, keda akt isiklikult puudutab – ELTL artikli 107 lõige 1 – Mõiste „riigiabi“ – Valikulisuse tingimus – Võrdlusbaasi kindlaksmääramine – Faktiliste asjaolude õiguslik kvalifitseerimine

Kohtuasjas C-203/16 P,

mille ese on Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 56 alusel 12. aprillil 2016 esitatud apellatsioonkaebus,

Dirk Andres, Heitkamp BauHolding GmbH pankrotihaldur, elukoht Düsseldorf (Saksamaa), esindajad: *Rechtsanwalt* W. Niemann, *Rechtsanwalt* S. Geringhoff ja *Rechtsanwalt* P. Dodos,

hageja,

teised menetlusosalised:

Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal, T. Maxian Rusche ja K. Blanck-Putz,

kostja esimeses kohtuastmes,

Saksamaa Liitvabariik, esindajad: T. Henze ja R. Kanitz,

menetluse astuja esimeses kohtuastmes,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president M. Ilešič, kohtunikud A. Rosas, C. Toader, A. Prechal ja E. Jarašiūnas (ettekandja),

kohtujurist: N. Wahl,

kohtusekretär: ametnik I. Illéssy,

arvestades kirjalikku menetlust ja 19. oktoobri 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 20. detsembri 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

- 1 Dirk Andres, Heitkamp Bau Holding GmbH (edaspidi „HBH“) pankrotihaldur, palub oma apellatsioonkaebuses esiteks tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 4. veebruari 2016. aasta kohtuotsuse Heitkamp Bau Holding vs. komisjon (T-287/11, edaspidi „vaidlustatud kohtuotsus“, EU:T:2016:60) osas, milles Üldkohus jättis põhjendamata HBH hagi nõudega tühistada komisjoni 26. jaanuari 2011. aasta otsus 2011/527/EL, milles käsitletakse Saksamaa juriidilise isiku tulumaksu seaduses ette nähtud saneerimisklausli („KStG, saneerimisklausel“) alusel antud riigiabi C 7/10 (ex CP 250/09 ja NN 5/10) (ELT 2011, L 235, lk 26; edaspidi „vaidlusalune otsus“), ning teiseks tühistada see otsus.
- 2 Euroopa Komisjon palub oma vastuapellatsioonkaebuses tühistada vaidlustatud kohtuotsus osas, milles Üldkohus lükkas tagasi vastuvõetamatuse vastuväite, mille ta esitas selle hagi suhtes, ning sellest tulenevalt otsus jätta esimeses kohtuastmes esitatud hagi vastuvõetamatuse tõttu läbi vaatamata.

Vaidluse taust ja vaidlusalune otsus

- 3 Vaidluse tausta ja vaidlusaluse otsuse võib vaidlustatud kohtuotsuse punktide 1–35 põhjal kokku võtta järgmiselt.

Saksa õigus

- 4 Saksamaal võib tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz, edaspidi „EStG“) § 10d lõike 2 kohaselt ühe maksustamisaasta kahjumi üle kanda järgmistele maksustamisaastatele, mis tähendab, et kõnealuse kahjumi võib maha arvestada järgmiste aastate maksustatavast tulust (edaspidi „kahjumi ülekandmise reegel“). Juriidilise isiku tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz, edaspidi „KStG“) § 8 lõike 1 kohaselt kohaldatakse kahjumi ülekandmise reeglit ettevõtjatele, kes peavad tasuma juriidilise isiku tulumaksu.
- 5 See kahjumi ülekandmise võimalus viis ainult maksusäästu eesmärgil selliste äriühingute omandamiseni, kelle majandustegevus oli lõpetatud, kuid kellel oli veel võlgasid, mida oli võimalik üle kanda. Et takistada selliseid tehinguid, mida loetakse kuritarvitavaks, kehtestas Saksa seadusandja 1997. aastal KStG § 8 lõike 4, millega kahjumi ülekandmise võimalus piirub ainult nende ettevõtjatega, kes on juriidiliselt ja majanduslikult identsed nende ettevõtjatega, kes kahjumit kandsid.
- 6 KStG § 8 lõige 4 tunnistati alates 1. jaanuarist 2008 kehtetuks juriidilise isiku tulumaksureformi seadusega (Unternehmensteuerreformgesetz). Selle seadusega täiendati KStG-d uue § 8c lõikega 1 (edaspidi ka „kahjumi kaotamise reegel“), millega piiratakse võimalust kanda kahjum üle, kui toimub äriühingu osalusest 25% või suurema osa omandamine (edaspidi „kahju tekitav osaluse omandamine“), või välistatakse see võimalus. See säte näeb ette esiteks, et kui viie aasta jooksul kantakse üle rohkem kui 25%, maksimaalselt aga 50% märgitud kapitalist, liikme õigustest, osalemisõigusest või hääletamisõigusest, kaob kasutamata kahjum proportsionaalselt aktsiaosaluse protsendiga. Teiseks ei saa kasutamata kahjumit enam maha arvata, kui ostjale kantakse üle rohkem kui 50% märgitud kapitalist, liikme õigustest, osalemisõigusest või hääleõigustest äriühingus.
- 7 Kahjumi kaotamise reegli suhtes ei olnud ette nähtud ühtegi erandit. Maksuhaldur võis siiski sellises olukorras, kui toimus kahju tekitav osaluse omandamine, mille eesmärk oli raskustes oleva ettevõtja tervendamise, anda võrdsetel võimalustel maksuvabastust, kohaldades Bundesministerium der Finanzen (Saksamaa Liitvabariigi rahandusministeerium) 27. märtsi 2003. aasta määrust.

- 8 2009. aasta juunis lisati ravikindlustust käsitleva maksuvähenduse seaduse (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) lõikega 1a KStG-le § 8c (edaspidi samuti „saneerimisklausel“ või „vaidlusalune meede“). Selle uue sätte kohaselt võib majandusüksus kahjumi üle kanda isegi kahju tekitava osaluse omandamise korral KStG § 8c lõike 1 tähenduses, kui on täidetud järgmised tingimused: osaluse omandamise eesmärk on äriühingu tervendamine; omandamise ajal on äriühing maksejõuetu või tõenäoliselt maksejõuetu või võlgadega ülekoormatud; äriühingu olulised äristruktuurid säilitatakse sisuliselt töökohtade allesjätmise teel, suurendades oluliselt käibekapitali või veel sissenõutavate võlgade kustutamise kaudu; äriühing ei vaheta oma tegevussektorit viie aasta jooksul pärast omandamist ning äriühing ei olnud omandamise ajal oma äritegevust lõpetanud.
- 9 Vaidlusalune meede jõustus 10. juulil 2009 ja seda kohaldatakse tagasiulatuvalt alates 1. jaanuarist 2008, mil jõustus kahjumi kaotamise reegel.

Vaidlusalune otsus

- 10 Vaidlusaluse otsuse artiklis 1 sedastas komisjon, et „riigiabi, mille [Saksamaa Liitvabariik] [KStG] § 8c lõike 1a alusel ebaseaduslikult andis [...], ei ole siseturuga kooskõlas“.
- 11 Selleks et kvalifitseerida saneerimisklauslit ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabiks, asus see institutsioon nimelt seisukohale, et selle klausliga kehtestatakse erand reeglist, mis on sätestatud KStG § 8c lõikes 1, milles oli ette nähtud kahjumi kaotamine, mida need äriühingud, kelle aktsionäride koosseisu oli muudetud, ei kasutanud, ning et nimetatud sätte võis järelikult anda valikulise eelise ettevõtjatele, kes vastasid selle saamiseks ette nähtud tingimustele, mis ei olnud aga põhjendatud maksusüsteemi laadi või ülesehitusega; vaidlusaluse meetme eesmärk on võidelda majandus- ja finantskriisi tõttu tekkinud probleemidega ning see kujutab endast selle süsteemi välist eesmärki. Selle otsuse artiklites 2 ja 3 kinnitas ta siiski, et nende õigusnormide raames antud teatav üksikabi oli siseturuga kooskõlas, kui olid täidetud teatavad tingimused.
- 12 Vaidlusaluse otsuse artiklis 4 kohustas komisjon Saksamaa Liitvabariiki nõudma selle otsuse artiklis 1 nimetatud õigusnormide raames antud siseturuga kokkusobimatu abi selle saajatelt tagasi. Selle otsuse artikli 6 kohaselt tuleb nimelt sellel liikmesriigil teatada komisjonile abisaajate loetelu.

Vaidluse aluseks olevad asjaolud

- 13 HBH on äriühing, kellel oli alates 2008. aastast maksejõuetuse oht. 20. veebruaril 2009 ostis tema emaettevõtja tagasi tema aktsiaid, et temaga tervendamise eesmärgil ühineda. Kõnealuse omandamistehingu kuupäeval täitis ta tema suhtes saneerimisklausli kohaldamise tingimused. Seda kinnitati Finanzamt Herne (Herne maksuhaldur, Saksamaa) 11. novembril 2009 väljastatud siduvas teabes (edaspidi „siduv teave“). Lisaks sai HBH 29. aprillil 2010 Herne maksuhaldurilt maksuteate 2009. aasta juriidilise isiku tulumaksu kohta, millega seoses oli arvesse võetud selle klausli alusel üle kantud kahjumit.
- 14 Komisjon teatas 24. veebruari 2010. aasta kirjaga Saksamaa Liitvabariigile oma otsusest alustada vaidlusaluse meetme suhtes ELTL artikli 108 lõikes 2 ette nähtud ametlikku uurimismenetlust. 30. aprillil 2010. aasta kirjaga tegi Saksamaa Liitvabariigi rahandusministeerium Saksa maksuhaldurile ettekirjutuse seda meetet mitte enam kohaldada.
- 15 27. detsembril 2010 asendati 29. aprillil 2010. aasta maksuteade uue maksuteatega 2009. aasta juriidilise isiku tulumaksu kohta, milles saneerimisklauslit ei kohaldataud. 2011. aasta jaanuaris sai HBH nimelt maksuteate hilisemate aastate juriidilise isiku tulumaksu kohta, milles seda samuti arvesse võeti. Ta sai 1. aprillil 2011 maksuteate 2009. aasta juriidilise isiku tulumaksu kohta. KStG § 8c lõiget 1a ei olnud kohaldataud ning tal ei olnud võimalik 31. detsembri 2008. aasta seisuga tekkinud kahjumit üle kanda.

- 16 Herne maksuhaldur tühistas 19. aprillil 2011 siduva teabe.
- 17 Saksamaa Liitvabariik edastas 22. juulil 2011 komisjonile loetelu ettevõtjatest, kes vaidlusalusest meetmest kasu said. See liikmesriik edastas ka loetelu ettevõtjatest, kelle suhtes tühistati siduvad teabed saneerimisklausli kohaldamise kohta; HBH nimi oli selles loetelus.

Menetlus Üldkohtus ja vaidlustatud kohtuotsus

- 18 HBH esitas Üldkohtu kantseleisse 6. juunil 2011 saabunud hagi, milles nõudis vaidlusaluse otsuse tühistamist.
- 19 Üldkohtu kantseleisse 16. septembril 2011 eraldi esitatud dokumendiga esitas komisjon Üldkohtu 2. mai 1991. aasta kodukorra artikli 114 alusel vastuvõetamatuse vastuväite.
- 20 Saksamaa Liitvabariik esitas 29. augustil 2011 avalduse HBH nõuete toetuseks menetlusse astumiseks. See avaldus rahuldati Üldkohtu teise koja presidendi 5. oktoobri 2011. aasta määrusega.
- 21 Vastuvõetamatuse vastuväide kaasati Üldkohtu 21. mai 2014. aasta määrusega vastavalt sama kodukorra artikli 114 lõikele 4 sisulisse menetlusse.
- 22 HBH esitas oma hagi toetuseks kaks väidet, millest esimene oli, et vaidlusalune meede ei ole iseenesest valikuline ja teine, et seda meedet põhjendatakse maksusüsteemi laadi ja ülesehitusega.
- 23 Üldkohus lükkas vaidlustatud kohtuotsuses esiteks tagasi vastuvõetamatuse vastuväite, otsustades, et HBH on vaidlusalusest meetmest otseselt ja isiklikult puudutatud, põhjendades oma otsust sisuliselt sellega, et tal oli juba enne ametliku uurimismenetluse alustamise otsuse tegemist omandatud õigus maksusäästule, mida Saksa maksusasutused kinnitasid, ja et tal oli lisaks õigus esitada hagi. Teiseks jättis Üldkohus HBH hagi põhjendamata tõttu rahuldamata.

Poolte nõuded ja menetlus Euroopa Kohtus

- 24 HBH palub apellatsioonkaebuses Euroopa Kohtul:
- tühistada vaidlustatud kohtuotsuse resolutsiooni punktid 2 ja 3 ning vaidlusalune otsus;
 - teise võimalusena tühistada vaidlustatud kohtuotsuse resolutsiooni punktid 2 ja 3 ning saata asi tagasi Üldkohtusse ning
 - mõista kohtukulud välja komisjonilt.
- 25 Komisjon palub Euroopa Kohtul jätta apellatsioonkaebus rahuldamata ja mõista kohtukulud välja HBH-lt.
- 26 Oma vastuapellatsioonkaebuses palub komisjon Euroopa Kohtul:
- tühistada vaidlustatud kohtuotsuse resolutsiooni punkt 1;
 - jätta esimesse kohtuastmesse esitatud hagi vastuvõetamatuse tõttu rahuldamata;
 - jätta apellatsioonkaebus rahuldamata;

- tühistada vaidlustatud kohtuotsuse resolutsiooni punkt 3, milles mõistetakse komisjonilt välja üks kolmandik tema kohtukuludest, ning
 - mõista Euroopa Kohtu menetluses ja Üldkohtu menetluses tekkinud kohtukulud välja HBH-lt.
- 27 HBH palub jätta vastuapellatsioonkaebus rahuldamata ja mõista sellega seotud kohtukulud välja komisjonilt.
- 28 Saksamaa Liitvabariik esitas kohtuistungil suulised seisukohad, millest nähtub, et ta toetab HBH vastuapellatsioonkaebuse rahuldamata jätmise nõuet, vaidlustatud kohtuotsuse tühistamise nõuet osas, milles jäeti põhjendamatus tõttu rahuldamata esimese astme kohtuotsus, ja nõuet tühistada vaidlusalune otsus.

Vastuapellatsioonkaebus

- 29 Kuna vastuapellatsioonkaebus käsitleb esimese astme kohtumenetluses esitatud hagi vastuvõetavust, mis eelneb põhimenetluse apellatsioonkaebuses esitatud sisulistele küsimustele, siis tuleb seda küsimust analüüsida esimesena.

Poolte argumendid

- 30 Komisjon väidab, et Üldkohus on vaidlustatud kohtuotsuse punktides 50–79 teinud õigusliku vea mõiste „isiklikult puudutatud“ tõlgendamisel ELTL artikli 263 neljanda lõigu seisukohast.
- 31 Esiteks, viidates 19. oktoobri 2000. aasta kohtuotsusele Itaalia ja Sardegna Lines vs. komisjon (C-15/98 ja C-105/99, EU:C:2000:570) ning 9. juuni 2011. aasta kohtuotsusele Comitato „Venezia vuole vivere“ jt vs. komisjon (C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368), väidab komisjon, et asjasse puutuv kriteerium selle kindlakstegemiseks, kas hageja on isiklikult puudutatud komisjoni otsusest, milles tunnistatakse abikava siseturuga kokkusobimatuks, seisneb selles, kas hageja on selle kava alusel antud abi tegelik või võimalik abisaaja. Ainult tegelikud abisaajad on sellest otsusest tegelikult puudutatud.
- 32 Üldkohus põhjendas vaidlustatud kohtuotsuse punktides 62, 70 ja 74 oma otsust, tuginedes mitte sellele kohtupraktikale, vaid kohtuotsustele, mis ei ole käesolevas kohtuasjas väidetavalt asjasse puutuvad. Käesolevas asjas ei esine ühtegi neist asjaoludest, mis võimaldaksid kohtuasjades, milles tehti 17. jaanuari 1985. aasta kohtuotsus Piraiki-Patraiki jt vs. komisjon (11/82, EU:C:1985:18), 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 vs. komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), 17. septembri 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556), 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Stichting Woonpunt jt vs. komisjon (C-132/12 P, EU:C:2014:100) ning 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Stichting Woonlinie jt vs. komisjon (C-133/12 P, EU:C:2014:105) – millele Üldkohus selles osas tugineb – järelda, et hagejad olid isiklikult puudutatud.
- 33 Seega, vastupidi Üldkohtu poolt vaidlustatud kohtuotsuse punktides 63 ja 74 väljaõeldule ei sõltu esimese astme kohtumenetluses esitatud hagi vastuvõetavus mitte HBH „faktilisest ja õiguslikust seisundist“ või „omandatud õiguse“ olemasolust, vaid ainult sellest, kas HBH sai tegelikult asjaomasest abikavast kasu või mitte. Vaidlustatud kohtuotsuse punktides 75 ja 76 on samuti väidetavalt tehtud viga selles osas, milles 9. juuni 2011. aasta kohtuotsusest Comitato „Venezia vuole vivere“ jt vs. komisjon (C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368), millele Üldkohus selles punktis 76 tugines, võis ainult järelda, et selle hindamisel, kas isik on isiklikult puudutatud, on väheoluline, kas komisjoni otsusega kaasneb tegelikult antud riigiabi tagasinõudmise korraldus või mitte.

- 34 Teiseks märgib komisjon, et Üldkohtu määravaim argument oma analüüsis HBH „faktilise ja õigusliku seisundi“ kohta, et kindlaks teha, kas viimane on vaidlusalusest otsusest isiklikult puudutatud, seisneb „omandatud õiguse“ tuvastamises, mis on esile toodud vaidlustatud kohtuotsuse punktis 74. Kui aga „omandatud õigust“ tuleb mõista omandatud õigusena liidu õiguse tähenduses, on Üldkohus väidetavalt teinud õigusliku vea. Nimelt ei saa sellist õigust tunnustada, kohaldades õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet, ning Euroopa Kohtu kohtupraktika kohaselt välistatakse selline kaitse põhimõtteliselt osas, mis puudutab ELTL artikli 108 lõikes 3 ette nähtud teavitamiskohustust rikkudes antud abi.
- 35 Kolmandaks väidab komisjon sedastuse kohta, et „omandatud õiguse“ all pidas Üldkohus silmas omandatud õigust riigisisese õiguse tähenduses, et see kohus on samuti teinud õigusliku vea, kuna omandatud õiguse kaitse riigisisese õiguse kohaselt on käesoleva asja tingimustel samuti vastuolus kohtupraktikaga, millega välistatakse ELTL artikli 108 lõiget 3 rikkudes antud abi korral sellise õiguse kasutamine.
- 36 Vaidlustatud kohtuotsuse resolutsiooni punkt 1 tuleb järelikult tühistada ning kuna HBH ei ole asjaomase abikava tegelik abisaaja, siis tuleb esimese astme kohtumenetluses esitatud hagi vastuvõetamatus tõttu tagasi lükata.
- 37 HBH ja Saksamaa Liitvabariik väidavad, et vastuapellatsioonkaebus ei ole põhjendatud.

Euroopa Kohtu hinnang

- 38 ELTL artikli 263 neljanda lõigu alusel võib iga füüsiline või juriidiline isik selle artikli esimeses ja teises lõigus sätestatud tingimustel esitada hagi temale adresseeritud või teda otseselt ja isiklikult puudutava akti peale ning halduse üldakti peale, mis puudutab teda otseselt ega vaja rakendusmeetmeid.
- 39 Käesoleval juhul on esiteks kindel, et nagu Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 57 märkis, on vaidlusaluse otsuse ainus adressaat Saksamaa Liitvabariik. Esiteks, nagu nähtub selle kohtuotsuse punktides 58–79, otsustas Üldkohus, sedastades, et HBH oli sellest otsusest otseselt ja isiklikult puudutatud ning seega selles sättes silmas peetud teise hüpoteesi kohaselt, et HBH-l oli õigus esitada hagi.
- 40 Komisjon väidab oma ainsa väite esimeses osas sisuliselt, et Üldkohus on vaidlustatud kohtuotsuse punktides 62, 63, 70 ja 74–77 teinud õigusliku vea, sedastades, et see on HBH hagi vastuvõetavuse tingimus, arvestades tema faktilist ja õiguslikku olukorda, samas kui ainus asjasse puutuv kriteerium oleks olnud teada saada, kas ta oli asjaomase abikava tegelik või võimalik abisaaja.
- 41 Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt saavad isikud, kes ei ole otsuse adressaadid, väita, et otsus puudutab neid isiklikult, ainult juhul, kui otsus mõjutab neid mingite neile omaste tunnuste või neid iseloomustava faktilise olukorra tõttu, mis neid kõigist teistest isikutest eristab ning seetõttu individualiseerib neid sarnaselt adressaadiga (15. juuli 1963. aasta kohtuotsus Plaumann vs. komisjon, 25/62, EU:C:1963:17, lk 223, ja 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Stichting Woonpunt jt vs. komisjon, C-132/12 P, EU:C:2014:100, punkt 57).
- 42 Võimalus enam-vähem täpselt määratleda õigussubjektide arvu ja isegi neid isikuid, kellele meedet kohaldatakse, ei tähenda mingil moel, et meede neid subjekte isiklikult puudutab, kui seda kohaldatakse vaidlusaluse aktiga määratletud õiguslikult või faktiliselt objektiivse olukorra alusel (16. märtsi 1978. aasta kohtuotsus Unicme jt vs. nõukogu, 123/77, EU:C:1978:73, punkt 16, ning 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsus Telefónica vs. komisjon, C-274/12 P, EU:C:2013:852, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 43 Euroopa Kohus on täpsustanud, et põhimõtteliselt ei saa ettevõtja vaidlustada komisjoni otsust, millega keelatakse sektoriaalne abikava, kui see otsus puudutab teda vaid põhjusel, et ta kuulub asjaomasesse sektorisse ja et ta võib selle kava alusel toetust saada. Niisugune otsus on nimelt hagejast ettevõtja suhtes üldkohaldatav meede, mida kohaldatakse objektiivselt määratletud olukordadele ja mis tekitab õiguslikke tagajärgi üldiselt ja abstraktselt määratletud isikute kategooriale (19. oktoobri 2000. aasta kohtuotsus Itaalia ja Sardegn Lines vs. komisjon, C-15/98 ja C-105/99, EU:C:2000:570, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsus Telefónica vs. komisjon, C-274/12 P, EU:C:2013:852, punkt 49).
- 44 Seevastu juhul, kui otsus puudutab isikute rühma, kes olid selle akti vastuvõtmise hetkel identifitseeritud või identifitseeritavad rühma liikmetele omaste kriteeriumide põhjal, võivad need isikud olla sellest aktist isiklikult puudutatud, kuna nad kuuluvad majandustegevuses osalejate piiratud ringi (13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus komisjon vs. Infront WM, C-125/06 P, EU:C:2008:159, punkt 71 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 27. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Stichting Woonpunt jt vs. komisjon, C-132/12 P, EU:C:2014:100, punkt 59).
- 45 Nii puudutab otsus isikuid, kes on tegelikult saanud individuaalset abi sellise abikava alusel, mille kohta komisjon on andnud tagasinõudmise korralduse, selle asjaolu tõttu isiklikult ELTL artikli 263 neljanda lõigu tähenduses (vt selle kohta 19. oktoobri 2000. aasta kohtuotsus Itaalia ja Sardegn Lines vs. komisjon, C-15/98 ja C-105/99, EU:C:2000:570, punktid 34 ja 35; vt samuti kohtuotsus 9. juuni 2011. aasta kohtuotsus 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).
- 46 Nagu väidab komisjon, tuleneb sellest kohtupraktikast, et Euroopa Kohus kinnitab esiteks, et siseturuga kokkusobimatu abikava alusel antud üksikabi tegelikud abisaajad on isiklikult puudutatud komisjoni otsusest, millega see abikava tunnistati siseturuga kokkusobimatuks ja määrati abi tagasinõudmine, ning välistab teiseks selle, et hagejat loetakse isiklikult puudutatuks ainuüksi sel põhjusel, et ta on selle abikava võimalik abisaaja. Sellest ei saa siiski tuletada, nagu komisjon väidab, et kui analüüsitakse viimase otsust, millega abikava tunnistatakse siseturuga kokkusobimatuks, siis ainus asjasse puutuv kriteerium selle hindamiseks, kas hageja on sellest otsusest ELTL artikli 263 neljanda lõigu tähenduses isiklikult puudutatud, seisneb selles, kas hageja on selle abikava alusel antud abi tegelik abisaaja või võimalik abisaaja.
- 47 Nimelt, nagu märkis sisuliselt kohtujurist oma ettepaneku punktides 57, 59, 67 ja 68, on käesoleva kohtuotsuse punktides 43 ja 45 meelde tuletatud kohtupraktika, mis on välja kujunenud spetsiifiliselt riigiabi valdkonnas, ainult mõiste „isiklikult puudutatud“ ELTL artikli 263 neljanda lõigu tähenduses asjasse puutuva õigusliku kriteeriumi eriline väljendus, mis tuleneb 15. juuli 1963. aasta kohtuotsusest Plaumann vs. komisjon (25/62, EU:C:1963:17). Selle kohtuotsuse kohaselt puudutab otsus isiklikult hagejat, kes ei ole akti adressaat, ainult juhul, kui otsus puudutab teda mingite talle omaste tunnuste või teda iseloomustava faktilise olukorra tõttu, mis teda kõigist teistest isikutest eristab (vt samuti riigiabi valdkonnas 19. oktoobri 2000. aasta kohtuotsus Itaalia ja Sardegn Lines vs. komisjon, C-15/98 ja C-105/99, EU:C:2000:570, punkt 32; 9. juuni 2011. aasta kohtuotsus 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 52, ning muudes valdkondades 17. jaanuari 1985. aasta kohtuotsus Piraiki-Patraiki jt vs. komisjon, 11/82, EU:C:1985:18, punktid 11, 19 ja 31, ning 13. märtsi 2018. aasta kohtuotsus European Union Copper Task Force vs. komisjon, C-384/16 P, EU:C:2018:176, punkt 93).
- 48 Seega on asjaolu, et hageja võib kuuluda või mitte kuuluda komisjoni otsusega siseturuga kokkusobimatuks tunnistatud abikava alusel antud üksikabi tegelike abisaajate või võimalike abisaajate kategooriasse, määrav selle kindlakstegemisel, kas hageja on sellest otsusest isiklikult puudutatud, kui iga võimaluse suhtes on kindlaks tehtud, et nimetatud hageja on lisaks sellest puudutatud talle omaste tunnuste või teda iseloomustava faktilise olukorra tõttu, mis teda kõigist teistest isikutest eristab.

- 49 Eespool esitatud kaalutlustest tuleneb, et Üldkohus, olles vaidlustatud kohtuotsuse punktides 60–62 meelde tuletanud käesoleva kohtuotsuse punktides 41–44 esitatud kohtupraktikat, keskendus õiguslikku viga tegemata vaidlustatud kohtuotsuse punktis 63 sellele, et „[tuleb] kontrollida, kas [HBH] faktilise ja õigusliku olukorra tõttu tuleb järeldada, et [vaidlusalune] otsus puudutab teda isiklikult“.
- 50 Sellest tuleneb lisaks, et Üldkohus tugines vaidlustatud kohtuotsuse punktides 62, 70 ja 74 – samuti õiguslikku viga tegemata – oma analüüsi toetuseks käesoleva kohtuotsuse punktis 32 nimetatud kohtuotsustele, kuna need kõik käsitlevad 15. juuli 1963. aasta kohtuotsusest Plaumann vs. komisjon (25/62, EU:C:1963:17) tuleneva kriteeriumi „isiklikult puudutatud“ kohaldamist sellises kontekstis nagu käesolevas asjas, kus ei tundunud asjasse puutuv tugineda selle kohtupraktika erilisele väljendusele, mis on esitatud siseturuga kokkusobimatuks tunnistatud abikava alusel antud üksikabi tegelike abisaajate ja võimalike abisaajate eristamise vormis.
- 51 Samamoodi – ja jällegi õiguslikku viga tegemata – lükkas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 75 ja 76 tagasi komisjoni argumendid, et üksnes riigi vahenditest antud eelis võib tõendada HBH individuaalset puutumust, tuginedes 9. juuni 2011. aasta kohtuotsusele Comitato „Venezia vuole vivere“ jt vs. komisjon (C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368). Nimelt, nagu on juba sedastatud käesoleva kohtuotsuse punktis 47, on selle kindlakstegemise asjakohane kriteerium, et kindlaks teha, et komisjoni otsus, millega abikava tunnistatakse siseturuga kokkusobimatuks, puudutab hagejat isiklikult ELTL artikli 263 neljanda lõigu tähenduses, see, kas see otsus puudutab hagejat mingite talle omaste tunnuste või teda iseloomustava faktilise olukorra tõttu, mis teda kõigist teistest isikutest eristab, mida Üldkohus lisaks punktis 76 ka õigesti meelde tuletas.
- 52 Järelikult tuleb vastuapellatsioonkaebuse ainsa väite esimene osa põhjendamata tõttu tagasi lükata.
- 53 Selle ainsa väite teise ja kolmanda osa kohta tuleb meelde tuletada, et komisjon heidab neis Üldkohtule ette, et ta tegi vaidlustatud kohtuotsuse punktis 74 õigusliku vea, tehes otsuse, et HBH oli isiklikult puudutatud põhjusel, et sel äriühingul oli „omandatud õigus“ saada abi vaidlusaluse meetme kohaldamise läbi.
- 54 Selles osas tuleb meelde tuletada, et Üldkohus märkis selles punktis 74 nimelt, et „[siinses kohtuasjas] tuvastati, et Saksamaa õigusnormide eripära tõttu oli [HBH] saanud õiguse maksusäästule, mida kinnitas Saksamaa maksuamet [...]; see asjaolu eristas teda teistest ettevõtjatest, keda see puudutab üksnes kui vaidlusalusest meetmest potentsiaalseid kasusaajaid“, viidates seoses sellega sama kohtuotsuse punktile 68.
- 55 Üldkohus tuvastas selles punktis 68 asjaolud, mida ta oli selle kohtuotsuse punktides 66 ja 67 nimetanud HBH faktilist ja õiguslikku olukorda iseloomustavates asjaoludeks 15. juuli 1963. aasta kohtuotsuse Plaumann vs. komisjon (25/62, EU:C:1963:17) tähenduses ja mida Saksamaa maksuamet kinnitas, kasutades selleks eelkõige siduvat teavet. Need asjaolud seisnesid esiteks selles faktilises asjaolus, et HBH-l oli enne komisjoni ametliku uurimismenetluse alustamist Saksa õigusnormide kohaselt õigus kahjumi ülekandmisele, kuna saneerimisklausliga ette nähtud tingimused olid täidetud, ning teiseks selles asjaolus, et HBH oli 2009. aastal saanud maksustatavat kasumit, millest ta oli maha arvanud saneerimisklausli alusel üle kantud kahjumi.
- 56 Ta tuletas sellest vaidlustatud kohtuotsuse punktis 69, et „Saksamaa õigusnormide alusel oli kindel, et 2009. maksustamisaasta lõppedes oleks [HBH] saanud maksusäästu summas, mida tal oli pealegi võimalik täpselt välja arvutada“, kuna „Saksamaa ametiasutustel ei ole mingit kaalutusõigust [vaidlusaluse meetme osas], viidatud maksusäästu tekkimine [...] maksusüsteemi rakendusmeetmete alusel oli vaid aja küsimus“. Samas punktis 69 sedastas ta seega, et HBH-l „oli seega tekkinud õigus, mida kinnitasid Saksamaa ametiasutused enne algatamisotsuse ja seejärel [vaidlusaluse] otsuse tegemist, kohaldada seda maksusäästu, mis kõnealuste otsuste puudumise korral oleks konkretiseerunud maksuotsusega, mis lubab kahjumi üle kanda ja hiljem bilansis kajastada“ ja et „[t]a oli seega kergelt tuvastatav Saksamaa maksuameti ja komisjoni poolt“.

- 57 Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 70 sedastas ta, et HBH-d „ei saanud [...] lugeda üksnes [vaidlusalusest] otsusest puudutatuks, kuna ta kuulus kõnealusesse sektorisse ja oli potentsiaalne abisaaja, vaid teda tuleb vastupidi lugeda piiritletud ettevõtjate ringi hulka, kes olid tuvastatud või vähemalt kergelt tuvastatavad [vaidlusaluse] otsuse tegemise hetkel vastavalt [15. juuli 1963. aasta] kohtuotsusele Plaumann vs. komisjon (25/62, EU:C:1963:17)“.
- 58 Vaidlustatud kohtuotsuse kõikide asjasse puutuvate lõikude lugemisel nähtub, et Üldkohtu poolt selle punktis 74 sõnastuse „saanud õiguse“ kasutamise eesmärk oli ainult viidata üksikasjalikult HBH faktilisele ja õiguslikule olukorrale, mis võimaldab teda lugeda vaidlusalusest otsusest isiklikult puudutatuks 15. juuli 1963. aasta kohtuotsuse Plaumann vs. komisjon (25/62, EU:C:1963:17) tähenduses.
- 59 Kuna vastuapellatsioonkaebuse ainsa väite teine ja kolmas osa põhinevad seega vaidlustatud kohtuotsuse valemistõstmisel, tuleb need põhjendamata tõttu tagasi lükata, nagu järelikult ka vastuapellatsioonkaebus tervikuna.

Apellatsioonkaebus

- 60 Oma appellatsioonkaebuse toetuseks esitab HBH kaks väidet, millest esimene on, et on rikutud Üldkohtul olevat põhjendamiskohustust, ja teine, et on rikutud ETL artiklit 107. Teist väidet tuleb analüüsida esimesena.

Poolte argumendid

- 61 Oma teises väites väidab HBH esiteks, et Üldkohus on rikkunud ETL artiklit 107 osas, milles, kinnitades komisjoni seisukohaga, mille kohaselt kahjumi kaotamise reegel on käesolevas asjas asjasse puutuv võrdlusbaas, määras ta selle võrdlusbaasi kindlaks valel moel. Vaidlustatud kohtuotsuse punktides 103 ja 106 tegi Üldkohus esiteks õigesti kindlaks üldise maksustamiskorra, s.o kahjumi ülekandmise reegli. Ta luges siiski ühiseks või tavaliseks maksustamiskorraks, mis on asjasse puutuv valikulisuse kriteeriumi analüüsimisel, KStG § 8c lõikes 1 – seega erandina sellest üldisest korrast – ette nähtud kahjumi kaotamise reegli. Ta jättis ekslikult arvesse võtmata kahjumi ülekandmise reegli. Kvalifitseerides nii „võrdlusbaasiks“ erandi üldisest maksustamiskorrast, on Üldkohus teinud õigusliku vea või vähemasti moonutanud talle esitatud tõendeid või siseriiklikku õigust.
- 62 Õigusliku veaga oleks tegemist ka juhul, kui üldine või tavaline maksusüsteem tehakse kindlaks, kasutades põhi- ja erandreegli sünteesi, eriti seetõttu, et need reeglid, mida Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 104 sünteesis, ei asu samal normatiivsel tasandil, kuna kahjumi ülekandmise reegel väljendab põhiseaduslikku maksevõimelisuse põhjal maksustamise põhimõtet.
- 63 Lisaks nähtub vaidlustatud kohtuotsuse punktides 104 ja 107, et Üldkohus samastas samuti viitesüsteemi kindlakstegemisel valikulisuse tingimusega seotud analüüsi esimese ja teise etapi ning kohaldas seeläbi kohtupraktikat valesti.
- 64 Teiseks on Üldkohus vaidlusaluse meetme *a priori* valikulisuse hindamisel väidetavalt rikkunud ETL artiklit 107. Ühest küljest on ta teinud õigusliku vea, leides, et tervendamist vajavate ettevõtjate ja normaalselt toimivate ettevõtjate faktiline ja õiguslik olukord on sarnane. Iga maksuõigusnormi eesmärgist tekitada maksutulu ei piisa selleks, et majandustegevuses osalejatel tekiks selline olukord, mis on sarnane.

- 65 Teisest küljest on saneerimisklausel üldine meede. Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 141 on vastuolus kohtupraktikaga, mille kohaselt ainus asjasse puutuv asjaolu meetme üldise laadi hindamisel on küsimus, kas seda kohaldatakse ettevõtja tegevuse laadist või eesmärgist sõltumata või kas selle kohaldamise jaoks on nõutav, et ettevõtja muudaks oma tegevust.
- 66 Kolmandaks on Üldkohus rikkunud ETL artiklit 107, lükates tagasi saneerimisklausli põhjenduse. Vaidlustatud kohtuotsuse punktides 158–160 ja 164–166 sedastas ta valesti, et selle klausli eesmärk on soodustada raskustes olevate ettevõtjate tervendamist, ning asus seisukohale, et see on maksustamiskorra väline eesmärk. Selle kohtuotsuse punktides 166–170 lükkas ta samuti valesti tagasi põhjenduse, mis tugineb maksevõimel põhinevale maksustamispõhimõttele.
- 67 Lisaks väidab HBH, et tema apellatsioonkaebuse teine väide on küll vastuvõetav, kuna ta esitas argumente ainult õigusküsimustes. See käsitlevat eelkõige mitte faktilisi hinnanguid, vaid valede kriteeriumide kohaldamist võrdlusbaasi kindlaksmääramiseks ja Üldkohtu poolt faktide õiguslikku kvalifitseerimist, mille üle teostab kontrolli Euroopa Kohus apellatsioonkaebuse raames.
- 68 Komisjon väidab põhiargumendina, et teine väide on vastuvõetamatu. Selle esimene ja kolmas osa käsitlevat liikmesriigi õiguse tuvastamist ja seega faktiküsimust. Igal juhul selles osas, milles HBH heidab selle väite esimeses osas Üldkohtule ette, et ta tegi võrdlusbaasi kindlaks, võttes arvesse selliseid õigusnorme, mis on kohaldatavad ainult teatava hulga ettevõtjate suhtes, siis põhines see vaidlustatud kohtuotsuse punktide 103–109 valesti mõistmisel. Ta tuletab sellest, et Üldkohus piirdus ainult kõikidele ettevõtjatele kohaldatava õiguse kindlakstegemisega osas, milles kahjumi ülekandmise küsimuse seisukohast on määravad ettevõtja samasus ja majandustegevuse jätkamine ning tegemist on faktiküsimustega.
- 69 Ka teise väite teine osa on väidetavalt vastuvõetamatu. Esiteks oleval majandustegevuses osalejate olukorra sarnasuse ja sellega seoses asjasse puutuva eesmärgi kindlakstegemise küsimused faktiküsimused. Teiseks oleval Üldkohus teinud õigusliku vea, tunnistades vastuvõetavaks need argumentid, mida HBH talle seoses vaidlusaluse meetme üldmeetmeks kvalifitseerimisega esitas, kuna seda ei saanud lugeda temale esitatud esimese väite esimese osa täienduseks.
- 70 Teise võimalusena ei oleval see teine väide põhjendatud. Esiteks ei toeta HBH kaitstavat teesi võrdlusbaasi määratluse kohta ei asjaomane Saksa õigus ega Üldkohtu esitatud tõendusmaterjal. Lisaks oleval Saksa seadusandja ise määratlenud kahjumi kaotamise reegli uue põhireeglina. Üldkohus ei oleval seega teinud viga, kui ta sedastas, et pärast KStG § 8c lõike 1 vastuvõtmist on kahjumi ülekandmise kaotamine kahju tekitava osaluse omandamise korral Saksa maksuõiguse uus põhimõtteline reegel.
- 71 Teiseks väidab ta, et HBH argumentid seoses sellega, et asjaomased majandustegevuses osalejad ei ole väidetavalt sarnases olukorras, tulenevad vaidlustatud kohtuotsuse valesti mõistmisest. Ühest küljest ei ole majanduslikuidentsuse muutumise seisukohast vahet ettevõtjatel, kes tervendamist vajavad, ja neil, kes ei vaja.
- 72 Teisesest küljest ei ole saneerimisklausel mitte üldine, vaid valikuline meede. Seoses sellega ei saa 7. novembri 2014. aasta kohtuotsusest *Autogrill España vs. komisjon* (T-219/10, EU:T:2014:939) HBH seisukoha toetuseks kasu olla.
- 73 Kolmandaks tuvastas Üldkohus oma faktilistele asjaoludele antava sõltumatu hinnangu raames väidetavalt õigesti, et saneerimisklausli eesmärk on aidata raskustes olevaid ettevõtjaid. Igal juhul on tulemusetu argument, et selle tingimuse eesmärk on väidetavalt takistada ülemäärast maksustamist, kuna Üldkohus on vaidlustatud kohtuotsuse punktides 167–173 sedastanud, et põhjendatus on välistatud isegi siis, kui selle eesmärgiga nõustutakse. Lisaks sellele lükkas Üldkohus samuti õigesti tagasi Saksa konstitutsiooniõigusest ja fiktiivsetest eelistest tuletatud argumentid.

- 74 Saksamaa Liitvabariik väidab, et Üldkohus on nagu komisjongi võrdlusbaasi kindlakstegemisel teinud õigusliku vea. Viidates 15. novembri 2011. aasta kohtuotsusele komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) ning 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsusele komisjon *vs.* World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981), väidab see liikmesriik, et komisjon peab meetme „valikuliseks“ kvalifitseerimisel esmalt kindlaks tegema, milline on asjaomases liikmesriigis kohaldatav tavapärane maksustamissüsteem, ja seejärel tuvastama, et analüüsitav meede eristab ettevõtjaid, kes üldise süsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. Selleks tuleks kasutada ainult seadusandlikul meetodil põhinevat lähenemist.
- 75 Käesoleval juhul tugineb aga komisjoni lähenemine ainult seadusandlikule meetodile ja Üldkohus tegi õigusliku vea, kui ta ei seadnud seda kahtluse alla, samas kui see olevat siiski vastuolus Euroopa Kohtu kohtupraktikaga. Nii olevat ta vaidlustatud kohtuotsuses õigesti kindlaks teinud asjasse puutuvate maksusätete sisu ja ulatuse, kuid andnud neile vale õigusliku kvalifikatsiooni.

Euroopa Kohtu hinnang

- 76 Oma teise väite esimeses osas väidab HBH, keda toetab Saksamaa Liitvabariik, sisuliselt, et Üldkohus tegi vaidlustatud kohtuotsus punktides 103–107 valesti kindlaks võrdlusbaasi, milles vaidlusaluse meetme valikulist laadi tuleb analüüsida.
- 77 Kuna komisjon vaidlustas selle esimese väiteosa vastuvõetavuse, põhjendusel et see käsitleb faktiküsimusi, siis tuleb meelde tuletada, et faktide ja tõendite hindamine ei ole küll õigusküsimus, mis iseenesest alluks Euroopa Kohtu kontrollile, välja arvatud juhul, kui neid fakte ja esitatud tõendeid on moonutatud. Kui Üldkohus on faktid tuvastanud või neid hinnanud, on Euroopa Kohus siiski vastavalt ETL artiklile 256 pädev kontrollima nende faktide õiguslikku kvalifikatsiooni ja Üldkohtu poolt neist tuletatud õiguslikke tagajärgi (3. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Prantsusmaa *vs.* komisjon, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 78 ja seal viidatud kohtupraktika ning 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Comunidad Autónoma del País Vasco jt *vs.* komisjon, C-66/16 P-C-69/16 P, EU:C:2017:999, punkt 97).
- 78 Niisiis saab Euroopa Kohus apellatsioonkaebuse raames kontrollida üksnes seda, kas Üldkohtu hinnang siseriikliku õiguse kohta, mis riigiabi valdkonnas kujutab endast faktilistele asjaoludele antavat hinnangut (vt selle kohta 3. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Prantsusmaa *vs.* komisjon, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 79 ja seal viidatud kohtupraktika ning 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Comunidad Autónoma del País Vasco jt *vs.* komisjon, C-66/16 P-C-69/16 P, EU:C:2017:999, punkt 98). Kuna apellatsioonkaebuse raames selle analüüsimine, kuidas Üldkohus selle liikmesriigi õiguse normi Euroopa Liidu õiguse sätte seisukohast õiguslikult kvalifitseeris, kujutab endast õigusküsimust, siis see kuulub Euroopa Kohtu pädevusse (vt selle kohta 3. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Prantsusmaa *vs.* komisjon, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 83, ja 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punktid 61–63).
- 79 Käesoleval juhul tuleb sedastada, et HBH vaidlustab nimetatud esimese väiteosa kaudu mitte liikmesriigi õiguse sisu või ulatust, nagu Üldkohus need kindlaks tegi, vaid kvalifikatsiooni „võrdlusbaas“, mille ta sarnaselt sellele, mida leidis komisjon vaidlusaluses otsuses, omistas kahjumi kaotamise reeglile.
- 80 Samas aga viitab mõiste „võrdlusbaas“ eelise valikulisuse tingimuse analüüsimise esimesele etapile, mis omakorda kujutab endast Euroopa Kohtu kohtupraktika kohaselt ETL artikli 107 lõike 1 tähenduses mõiste „riigiabi“ osa (15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 74 ja seal viidatud kohtupraktika ning 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54).

- 81 Kuna HBH argumentatsioon on suunatud Üldkohtu poolt faktiliste asjaolude õigusliku kvalifitseerimise vaidlustamisele, on apellatsioonkaebuse teise väite esimene osa vastuvõetav.
- 82 Sisu kohta tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt nõuab siseriikliku meetme ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabiks“ kvalifitseerimine, et täidetud on kõik järgmised tingimused. Esiteks peab olema tegemist sekkumisega riigi poolt või riigi ressurssidest. Teiseks peab see sekkumine potentsiaalselt kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab sekkumine andma soodustatud isikule valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi (10. juuni 2010. aasta kohtuotsus Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, EU:C:2010:335, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika ning 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53).
- 83 Mis puudutab eelise valikulisuse tingimust, siis tuleneb Euroopa Kohtu samavõrd väljakujunenud praktikast, et selle tingimuse hindamiseks tuleb kindlaks teha, kas konkreetset õiguslikku raamistikku arvestades on siseriiklik meede selline, et see soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on asjaomase abikava eesmärgi arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras ning keda koheldakse erineval viisil, mida võib sisuliselt pidada diskrimineerivaks (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 84 Peale selle, kui kõnealune meede on abikava, mitte individuaalne abi, siis peab komisjon lisaks tõendama, et kuigi meede annab küll üldise ulatusega eelise, teeb ta seda ainult teatud ettevõtjate või tegevusvaldkondade huvides (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 85 Mis puutub täpsemalt rahalist soodustust andvatesse siseriiklikesse meetmetesse, siis tuleb märkida, et sedalaadi meede, mis ei too küll kaasa riigi ressursside üleandmist, kuid mis asetab soodustuse saajad soodsamasse olukorda, võib anda soodustuse saajatele valikulise eelise ning kujutab seega endast seega riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seevastu maksusoodustus, mis tuleneb üldmeetmest, mida kohaldatakse vahet tegemata kõikide ettevõtjate suhtes, ei kujuta endast riigiabi selle sätte tähenduses (vt selle kohta 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 72 ja 73 ning seal viidatud kohtupraktika; vt samuti 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 56).
- 86 Selles kontekstis peab komisjon siseriikliku maksumeetme „valikuliseks“ kvalifitseerimisel esmalt kindlaks tegema, milline on asjaomases liikmesriigis kohaldatav üldine või „tavapärane“ maksustamissüsteem, ja seejärel tuvastama, et kõnealune maksumeede kaldub üldisest süsteemist kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes üldise süsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus 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).
- 87 Meetmed, mis eristavad kõnealuse õigusliku regulatsiooni eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevaid ettevõtjaid ja mis on seega *a priori* valikulised, ei ole siiski mõistega „riigiabi“ hõlmatud, kui asjaomane liikmesriik suudab tõendada, et vahetegemine on põhjendatud, kuna see tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse meetmed kuuluvad (vt selle kohta 6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal vs. komisjon, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 52; vt ka 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus 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).
- 88 Valikulisuse tingimuse analüüsi puhul tuleb seega põhimõtteliselt eelnevalt kindlaks määrata võrdlusbaas, kuhu asjaomane meede kuulub; võrdlusbaasi määratlemine on eriti tähtis maksumeetmete korral, sest soodustuse enese olemasolu saab tuvastada vaid võrdlemisel „tavalise“ maksustamisega (vt

- selle kohta 6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal *vs.* komisjon, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56, ja 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 55).
- 89 Kõigi sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevate ettevõtjate kindlakstegemine sõltub sellest, kuidas eelnevalt määratletakse õiguskord, mille eesmärki arvesse võttes tuleb vajaduse korral analüüsida selliste ettevõtjate vastava faktilise ja õigusliku olukorra sarnasust, kes kõnealuse meetmega seatakse soodsasse olukorda ja kes mitte (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 60).
- 90 Maksusüsteemi „valikulisena“ määratlemine ei sõltu siiski sellest, et maksusüsteem on üles ehitatud nii, et ettevõtjatel, kes võivad saada valikulise soodustuse, on üldiselt samasugused maksukohustused kui teistel ettevõtjatel, kuid neile kohaldatakse erandeid, nii et valikuline soodustus kujutab endast erinevust tavapärase maksukoorma ja esimesena nimetatud ettevõtjate maksukoorma vahel (15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 91).
- 91 Nimelt eeldab niisugune arusaamine valikulisuse kriteeriumist, et selleks, et maksusüsteemi saaks pidada „valikuliseks“, peab see olema üles ehitatud teatava normitehnika järgi, mille tulemus oleks see, et siseriiklikele maksueeskirjadele ei ole võimalik teha riigiabi kontrolli üksnes seetõttu, et need põhinevad teistsugusel seadusandlikul meetodil, kuigi nende õiguslik ja/või tegelik toime on sama. See oleks seega vastuolus järjekindla kohtupraktikaga, et aluslepingu artikli 107 lõikes 1 ei eristata riigi sekkumismeetmeid nende põhjuste ega eesmärkide põhjal, vaid määratletakse need seoses nende mõjuga ja seega olenemata kasutatavatest meetoditest (vt selle kohta 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 87, 92 ja 93 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 92 Kuigi vastavalt sellele kohtupraktikale ei saa selle teatava seadusandliku meetodi kasutamine võimaldada, et liikmesriigi maksureeglite suhtes ei kehti algusest peale EL-i toimimise lepingus riigiabi suhtes ette nähtud kontroll, ei piisa aga ka kasutatud seadusandlikule meetodile tuginemisest selleks, et valikulisuse tingimuse analüüsimiseks määratleda asjasse puutuvat võrdlusbaasi, välja arvatud, kui riikliku sekkumise vorm on määravalt olulisem kui selle tagajärjed. Seega, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 108 sisuliselt märkis, ei tuleks võrdlussüsteemi tuvastamisel tähtsust omistada normitehnilisele lahendusele.
- 93 Samas tuleneb lisaks sellele sellest samast kohtupraktikast, et kuigi maksumeetme valikulisuse tuvastamiseks ei ole määrav kasutatud seadusandlik meetod, mistõttu ei ole alati vaja, et meede oleks erand üldisest maksustamissüsteemist, on see asjaolu, et tegemist on sellist seadusandlikku meetodit kasutades erandiga, sel eesmärgil täiesti asjakohane, kui sellest tuleneb, et eristatakse kahte majandustegevuses osalejate kategooriat, keda koheldakse *a priori* erinevalt, ehk erandmeetme kohaldamisalasse kuuluvaid ettevõtjaid ja jätkuvalt üldise maksustamissüsteemi kohaldamisalasse kuuluvaid ettevõtjaid, samas kui need kaks kategooriat on süsteemi eesmärgi seisukohast sarnases olukorras (vt selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 77).
- 94 Peale selle tuleb meelde tuletada, et asjaolu, et meedet võidakse kohaldada ainult maksumaksjatele, kes vastavad meetme kohaldamise tingimustele, ei saa muuta seda meedet *a priori* valikuliseks (29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42, ja 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 59).

- 95 Neid kaalutlusi arvesse võttes tuleb kontrollida, kas – nagu väidavad HBH ja Saksamaa Liitvabariik – Üldkohus on käesoleval juhul rikkunud ETLT artikli 107 lõiget 1 – nagu Euroopa Kohus seda tõlgendab – otsustades, et komisjon ei ole teinud viga, kui ta asus seisukohale, et vaidlusaluse meetme asjasse puutuva võrdlusbaas valikulise laadi hindamiseks seisnes ainult kahjumi kaotamise reeglis.
- 96 Seoses sellega tasub märkida, et Üldkohus tuletas vaidlustatud kohtuotsuse punktis 103 meelde, et „komisjon määratles [vaidlusaluses] otsuses sisuliselt kahjumi kaotamise reegli kui üldreegli, mille alusel tuleb hinnata, kas sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevaid ettevõtjaid eristati, samas kui [HBH] viitab kahjumi ülekandmise üldisemale reeglile, mida kohaldatakse kõigil maksustamise juhtudel“.
- 97 Ta tuletas selle kohtuotsuse punktis 104 samuti meelde, et „kahjumi ülekandmise reeglit saavad kasutada kõik ettevõtjad ettevõtja tulumaksu kohaldamise ajal“ ja et „kahjumi kaotamise reegel piirab seda õigust, kui omandatakse enam kui 25% suurune osalus kapitalis, ning kaotab selle õiguse, kui omandatakse enam kui 50% suurune osalus kapitalis“, sedastades seejärel, et „[v]iimast reeglit kohaldatakse seega süstemaatiliselt kõigis olukordades, kui aktsionäride koosseisu muutus vastab vähemalt 25% kapitalist, eristamata asjaomaseid ettevõtjaid laadi või omaduste poolest“.
- 98 Nimetatud kohtuotsuse punktis 105 lisas Üldkohus, et „[l]isaks on saneerimisklausel sõnastatud kui erand kahjumi kaotamise reeglist ning seda kohaldatakse üksnes selgelt määratletud olukordadele, millele viimati nimetatud reeglit kohaldatakse“.
- 99 Sama kohtuotsuse punktis 106 tuletab ta sellest, et „tuleb sedastada, et kahjumi kaotamise reegel, sarnaselt kahjumi ülekandmise reeglile, kuulub õigusnormide raamistikku, mille osaks on vaidlusalune meede“ ning et „[t]eisisõnu koosneb siinses asjas tähtsust omav õiguslik raamistik kahjumi ülekandmise üldreegist, mida piirab kahjumi kaotamise reegel; ning just selles baasis tuleb kontrollida, kas vaidlusalune meede kehtestab erisused kohtupraktika tähenduses faktiliselt ja õiguslikult sarnastes olukordades olevate ettevõtjate vahel.“
- 100 Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 107 järeldas Üldkohus sellest, et „komisjon ei teinud viga, kui ta tuvastas üldisema reegli olemasolu (st kahjumi ülekandmise reegel), ja märkis, et kehtestatud seadusandlik viitesüsteem vaidlusaluse meetme valikulise laadi hindamiseks koosneb kahjumi kaotamise reeglist“.
- 101 Nagu väidavad HBH ja Saksamaa Liitvabariik, kvalifitseeris see Üldkohtu argumentatsioon valesti ainuüksi kahjumi kaotamise reegli võrdlusbaasiks ETLT artikli 107 lõiget 1 käsitleva kohtupraktika tähenduses, välistades sellest võrdlusbaasist kahjumi ülekandmise üldreegli.
- 102 Sellest argumentatsioonist nähtub nimelt, et kuigi Üldkohus on tuvastanud, et esineb üldine maksustamisreegel, mis on kohaldatav kõikidele ettevõtjatele, kellele kohaldatakse ettevõtja tulumaksu, s.o kahjumi ülekandmise reegel, leidis ta sellegipoolest, et komisjon ei ole õigust rikkunud, asudes seisukohale, et asjasse puutuv võrdlusbaas vaidlusaluse meetme valikulise laadi hindamiseks oli ainult kahjumi kaotamise reegel, ja et nii oli selge, et see seisnes omakorda erandis kahjumi ülekandmise reeglist ning seega, et kõikide nende sätete sisu analüüs oleks pidanud võimaldama sedastada, et saneerimisklausli tagajärg oli, et olukord määratletakse kahjumi ülekandmise üldreegli alla kuuluvaks.
- 103 Nagu ka kohtujurist on sisuliselt märkinud oma ettepaneku punktis 109, tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktides 90–93 meelde tuletatud Euroopa Kohtu praktikast, et maksumeetme valikulisust ei saa õiglaselt hinnata, arvestades sellist võrdlusbaasi, mis koosneb mõnest sättest, mis on kunstlikult välja võetud laiemast õigusloome kontekstist. Seega, välistades nii käesolevas asjas asjasse puutuvast võrdlusbaasist üldise kahjumi ülekandmise reegli, määratles Üldkohus selle ilmselgelt liiga kitsalt.

- 104 Osas, milles Üldkohus tugines selleks, et sellele järeldusele jõuda, asjaolule, et vaidlusalune meede oli sõnastatud erandina kahjumi kaotamise reeglist, tuleb meelde tuletada et nagu on juba märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 92, ei ole kasutatud õigusloometehnika määrav asjaolu viitesüsteemi kindlakstegemisel.
- 105 Lisaks ei saa käesolevas asjas vaidlustatud kohtuotsusega seoses tuletada 18. juuli 2013. aasta kohtuotsusest P (C-6/12, EU:C:2013:525) ühtegi kasulikku argumenti, kuna Euroopa Kohus ei teinud selles otsust selle kohta, mis peaks olema temale esitatud kohtuasjas võrdlusbaas.
- 106 Kõigist eespool esitatud kaalutlustest nähtub, et HBH teise väite esimene osa on põhjendatud, ilma et selles osas oleks vaja analüüsida selle toetuseks esitatud argumentide teist osa. Samuti tuleb märkida, et oma õiguslikult vigase hinnangu põhjal – et komisjon ei ole teinud viga, kui ta tuvastas, et käesolevas asjas asjasse puutuv võrdlusbaas vaidlusaluse meetme valikulise laadi hindamiseks seisnes ainult kahjumi kaotamise reeglist – analüüsis Üldkohus HBH järgmisi argumente, mis olid esitatud eesmärgiga tõendada esiteks, et vaidlusalusel meetmel puudub iseenesest valikuline laad, ja teiseks, et vaidlusalust meedet saab põhjendada maksusüsteemi laadile ja ülesehitusele tuginedes.
- 107 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 83 ja 86–89 meelde tuletatud kohtupraktikast, muudab viga meetme valikulise laadi hindamise võrdlusbaasi kindlakstegemisel kindlasti vigaseks kogu valikulisuse tingimuse analüüsi. Neil tingimustel tuleb apellatsioonkaebus tervikuna lugeda vastuvõetavaks ja tühistada vaidlustatud kohtuotsuse resolutsiooni punktid 2 ja 3, ilma et oleks vaja analüüsida apellatsioonkaebuse teise väite teist ja kolmandat osa või selle kolmandat väidet.

Hagid Üldkohtus

- 108 Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 61 esimese lõigu kohaselt võib Euroopa Kohus teha Üldkohtu otsuse tühistamise korral asja suhtes ise lõpliku kohtuotsuse, kui menetlusstaadium seda lubab.
- 109 Käesoleval juhul on see nii. Selles osas piisab, kui märkida, et käesoleva kohtuotsuse punktides 82–107 esitatud põhjendustel on põhjendatud HBH Üldkohtusse esitatud hagi esimese väite esimene osa selles osas, milles selle eesmärk on kindlaks teha, et komisjon on teinud vea vaidlusaluse meetme valikulise laadi hindamiseks asjasse puutuva võrdlusbaasi kindlakstegemisel, kui ta määratles selle nii, et see koosneb ainult kahjumi kaotamise reeglist. Kuna komisjon hindas seega vaidlusaluse meetme valikulist laadi, kasutades sellist võrdlusbaasi, mis on kindlaks määratud valesti, siis tuleb vaidlusalune otsus tühistada.

Kohtukulud

- 110 Euroopa Kohtu kodukorra artikli 184 lõikes 2 on sätestatud, et kui apellatsioonkaebus on põhjendamatu või kui see on põhjendatud ja Euroopa Kohus teeb ise kohtuasjas lõpliku otsuse, otsustab ta kohtukulude jaotamise.
- 111 Vastavalt selle kodukorra artikli 138 lõikele 1, mida kodukorra artikli 184 lõike 1 alusel kohaldatakse apellatsioonkaebuste suhtes, on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud.
- 112 Kuna komisjon on vastuapellatsioonkaebuse ja apellatsioonkaebuse kohtuvaidluse kaotanud, vaidlusalune otsus on tühistatud ja HBH nõudis komisjonilt kohtukulude väljamõistmist, siis tuleb kohtukulud, mis tal tekkisid seoses käesoleva apellatsioonkaebusega ja menetlusega esimeses kohtuastmes, välja mõista komisjonilt, kes ühtlasi kannab ise enda kohtukulud.

- 113 Sama kodukorra artikli 184 lõike 4 kohaselt, kui esimeses astmes menetlusse astuja ei ole ise apellatsioonkaebust esitanud, saab temalt apellatsioonimenetluse kohtukulud välja mõista üksnes juhul, kui ta on osalenud Euroopa Kohtu menetluse kirjalikus või suulises osas. Kui selline menetlusosaline osaleb menetluses, siis võib Euroopa Kohus otsustada, et ta kannab oma kohtukulud ise.
- 114 Saksamaa Liitvabariik, menetlusse astuja esimeses kohtuastmes, kes osales Euroopa Kohtu menetluse suulises ja kirjalikus osas, ei nõudnud kohtukulude väljamõistmist komisjonilt. Neil asjaoludel tuleb jätta tema apellatsioonimenetluse kohtukulud tema enda kanda.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

- 1. Jätta vastuapellatsioonkaebus rahuldamata.**
- 2. Tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 4. veebruari 2016. aasta otsuse Heitkamp Bau Holding vs. komisjon (T-287/11, EU:T:2016:60) resolutsiooni punktid 2 ja 3.**
- 3. Tühistada komisjoni 26. jaanuari 2011. aasta otsus 2011/527/EL, milles käsitletakse Saksamaa juriidilise isiku tulumaksu seaduses ette nähtud saneerimisklausli („KStG, saneerimisklausel“) alusel antud riigiabi C 7/10 (ex CP 250/09 ja NN 5/10).**
- 4. Mõista Dirk Andresi, Heitkamp Bau Holding GmbH pankrotihalduri kohtukulud välja Euroopa Komisjonilt, kes ühtlasi kannab ise enda kohtukulud, mis tal tekkisid nii seoses menetlusega esimeses kohtuastmes kui ka seoses käesoleva apellatsioonimenetlusega.**
- 5. Jätta Saksamaa Liitvabariigil apellatsioonimenetluses ja esimese kohtuastme menetluses tekkinud kohtukulud tema enda kanda.**

Allkirjad