Kohtulahendite kogumik

ÜLDKOHTU OTSUS (üheksas koda)

4. veebruar 2016*

Riigiabi — Saksamaa maksuõigusnormid, mis puudutavad kahjumi ülekandmist järgmistele maksustamisaastatele (Sanierungsklausel) — Otsus, millega abi tunnistatakse siseturuga kokkusobimatuks — Tühistamishagi — Isiklik puutumus — Vastuvõetavus — Riigiabi mõiste — Valikulisus — Maksusüsteemi laad ja ülesehitus — Avaliku sektori vahendid — Põhjendamiskohustus — Õiguspärane ootus

Kohtuasjas T-620/11,

GFKL Financial Services AG, asukoht Essen (Saksamaa), esindajad: advokaadid M. Schweda, S. Schultes-Schnitzlein, J. Eggers ja M. Knebelsberger, ning hiljem advokaadid M. Schweda, J. Eggers, M. Knebelsberger ja F. Loose,

hageja,

keda toetab

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

menetlusse astuja,

versus

Euroopa Komisjon, esindaja: T. Maxian Rusche, M. Adam ja R. Lyal, ning hiljem T. Maxian Rusche, R. Lyal ja M. Noll-Ehlers,

kostja,

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

ÜLDKOHUS (üheksas koda),

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

kohtusekretär: ametnik K. Andová,

arvestades kirjalikus menetluses ja 9. juuli 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

Siseriiklik õiguslik raamistik

Kahjumi ülekandmise reegel

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

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

Kahjumi kaotamise reegel

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

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

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

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

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

Saneerimisklausel

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

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

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

a) aktsiakapitali omandamise eesmärk on äriühing saneerida;

b) ettevõtja on ostmise ajal maksejõuetu või ta on võlgadega ülekoormatud või teda ähvardab ostmise ajal maksejõuetus või võlgadega ülekoormatus;

c) ettevõtja olulised struktuurid säilitatakse, mille eelduseks on asjaolud:

— et ettevõte järgib sõlmitud ettevõtte lepingut töökohtade reguleerimisega

— või esimesel viiel aastal pärast aktsiakapitali omandamist säilitatakse 80% töökohtadest (arvestades iga-aastast keskmist töötasu)

— või kaheteistkümne kuu jooksul suurendatakse märkimisväärselt käibekapitali või võetakse veel väärtust omavaid rahalisi kohustusi; olulisel määral käibekapitali suurendamisega on tegemist juhul, kui uus käibekapital moodustab vähemalt 25% möödunud majandusaasta märgitud kapitalist; kapitaliühingust antavad soodustused, mis tehakse kolme aasta jooksul pärast uue käibekapitali lisamist, vähendavad antud käibekapitali väärtust;

d) viie aasta jooksul pärast aktsiakapitali omandamist ei vahetata majandussektorit;

e) ettevõtja ei olnud aktsiakapitali omandamise ajal oma äritegevust lõpetanud.

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

Latentseid reserve ja ettevõtjate kontserne puudutavad klauslid

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

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

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

Vaidluse aluseks olevad asjaolud

15 Hageja, GFKL Financial Services AG on finantsteenuste äriühing, mida ähvardas 2009. aastal maksejõuetus ja mis vajas saneerimist.

16 14. detsembril 2009 ostis üks investor ligi 80% hageja aktsiatest ja 4. detsembril 2010 tegi uus enamusaktsionär ligi 50 miljoni euro suuruse kapitalisüsti kapitali suurendamise näol, mis võimaldas vältida maksejõuetust.

17 Aktsiate ülemineku kuupäeval täitis hageja tingimused, et talle saaks kohaldada saneerimisklauslit, nagu selgub Finanzamt Essen-NordOst'i (Essen-NordOst'i maksuamet) 3. septembri 2009. aasta siduvast teabest (edaspidi „siduv teave").

18 Pärast komisjoni otsust algatada ametlik uurimismenetlus (vt punkt 21 allpool) andis Saksamaa rahandusministeerium 30. aprilli 2010. aasta kirjas maksuametile korralduse jätta edaspidi saneerimisklausel kohaldamata.

19 Maksuamet tühistas niisiis siduva teabe ja saatis hagejale 2009. aasta maksustamisaasta ettevõtte tulumaksu maksuotsuse, milles ei kohaldatud saneerimisklauslit.

20 Saksamaa Liitvabariik edastas 22. juulil 2011 komisjonile kooskõlas vaidlustatud otsuse ettekirjutustega (vt punkt 31 allpool) loetelu ettevõtjatest, kellele vaidlusalust meedet oli kohaldatud. Hageja nimi on selles loetelus ettevõtjate hulgas, kelle suhtes siduv teave saneerimisklausli kohta oli tühistatud.

Haldusmenetlus

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

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

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

Vaidlustatud otsus

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

25 Esimesena luges komisjon saneerimisklausli riigiabiks.

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

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

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

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

30 Kolmandana kohustas komisjon Saksamaa Liitvabariiki võtma kõik meetmed, et abisaajatelt õigusvastaselt antud abi tagasi saada. Muu hulgas pidi Saksamaa Liitvabariik koostama loetelu ettevõtjatest, kes alates 1. jaanuarist 2008 on abi saanud. Komisjon täpsustas ühtlasi, et ettevõtte tulumaksu iga-aastane maksetähtaeg on oluline selle ajavahemiku määramisel, mil abi oli abisaaja käsutusse antud, ja et tagastamisele kuuluv riigiabi tuleb arvutada asjaomaste ettevõtjate maksudeklaratsioonide alusel. Komisjoni sõnul arvutatakse abisumma vahena, mille moodustab erinevus maksusumma, mis oleks tulnud tasuda, kui saneerimisklauslit ei oleks kohaldatud, ja selle maksusumma vahel, mis selle klausli kohaldamisel tasuti.

31 Vaidlustatud otsuse resolutsioonis on sätestatud:

„Artikkel 1

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

Artikkel 2

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

Artikkel 3

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

Artikkel 4

1. Saksamaa peab tühistama artiklis 1 nimetatud abikava.

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

[…]

Artikkel 6

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

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

[…]”

Menetlus ja poolte nõuded

32 Hageja esitas käesolevas asjas hagi, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 2. detsembril 2011.

33 Üldkohtu kantseleisse 16. märtsil 2012 eraldi esitatud dokumendiga esitas komisjon Üldkohtu 2. mai 1991. aasta kodukorra artikli 114 alusel vastuvõetamatuse vastuväite. Hageja esitas oma seisukohad selle vastuväite kohta 2. mail 2012.

34 Saksamaa Liitvabariik esitas 29. veebruaril 2012 Üldkohtu kantseleisse avalduse käesolevas asjas menetlusse astumiseks hageja nõuete toetuseks. Üldkohtu kaheksanda koja presidendi 2. mai 2012. aasta määrusega lubati Saksamaal menetlusse astuda. Saksamaa Liitvabariik esitas menetlusse astuja seisukohad, mis piirdusid vastuvõetavuse küsimusega, ning teised pooled esitasid oma märkused nende seisukohtade kohta ette nähtud tähtajal.

35 Kuna Üldkohtu kodade koosseis muutus, kuulub ettekandja-kohtunik nüüd üheksanda koja koosseisu, mistõttu käesolev kohtuasi määrati sellele kojale.

36 Üldkohtu (üheksas koda) 17. juuli 2014. aasta määrusega liideti vastuvõetavuse vastuväide põhiküsimusega vastavalt 2. mai 1991. aasta kodukorra artikli 114 lõikele 4.

37 Komisjon esitas 2. septembril 2014 kostja vastuse. Hageja esitas 27. oktoobril 2014 repliigi ning komisjon esitas 16. jaanuaril 2015 vasturepliigi.

38 Saksamaa Liitvabariik esitas 27. oktoobril 2014 menetlusse astuja seisukohad ning teised pooled esitasid oma märkused nende seisukohtade kohta ette nähtud tähtajal.

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

40 Poolte kohtukõned ja Üldkohtu küsimustele antud vastused kuulati ära 9. juuli 2015. aasta kohtuistungil.

41 Hageja, keda toetab Saksamaa Liitvabariik, palub Üldkohtul:

— lükata tagasi komisjoni esitatud vastuvõetamatuse vastuväide;

— tühistada vaidlustatud otsus;

— mõista kohtukulud välja komisjonilt.

42 Komisjon palub Üldkohtul:

— jätta hagi vastuvõetamatuse tõttu läbi vaatamata või teise võimalusena jätta hagi põhjendamatuse tõttu rahuldamata;

— mõista kohtukulud välja hagejalt.

Õiguslik käsitlus

Hagi vastuvõetavus

43 Oma vastuvõetamatuse vastuväite põhjenduseks väidab komisjon, et hagi on vastuvõetamatu, kuna hageja ei ole tõendanud, et ELTL artikli 263 neljanda lõigu tingimused on täidetud, ega seda, et tal on põhjendatud huvi.

ELTL artikli 263 neljanda lõigu tähenduses hagi esitamise õigus

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

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

46 Siinses asjas ei too pelgalt muutus aktsionäride koosseisus – st tehing, mille alusel saneerimisklauslit kohaldatakse – kaasa õiguslikult siduvalt abi andmist, nii et osaluse omandamise hetkel ei olnud veel tuvastatud, kas ja millal tekib hagejal uuesti kasum, et kahjumi ülekandmine saaks tegelikult kaasa tuua

maksuvähenduse. Hageja ei saa individuaalse puutumuse tõendamiseks tugineda ka siduvale teabele. Viimasega ei antud iseenesest maksueelist ning see kaotas oma kohustusliku mõju enne maksuotsuse koostamist, mis oleks saneerimisklauslit arvesse võtnud.

47 Selles olukorras ei kohusta vaidlustatud otsus tagasi nõudma abi, mis hagejale on juba antud, vaid paneb riigi ametiasutustele ülesande teha maksuotsuste teel järeldused sellest, et abikord on siseturuga kokkusobimatu.

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

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

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

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

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

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

54 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et teised isikud, kes ei ole otsuse adressaadid, saavad väita, et see puudutab neid isiklikult, ainult siis, kui see mõjutab neid mingi neile omase tunnuse või neid iseloomustava faktilise olukorra tõttu, mis neid kõigist teistest isikutest eristab ning seega individualiseerib neid sarnaselt otsuse adressaadiga (kohtuotsused 15.7.1963, Plaumann *vs.* komisjon, 25/62, EKL, EU:C:1963:17, lk 223; 9.6.2011, Comitato „Venezia vuole vivere" jt *vs.* komisjon, C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EKL, EU:C:2011:368, punkt 52, ja 19.12.2013, Telefónica *vs.* komisjon, C-274/12 P, EKL, EU:C:2013:852, punkt 46).

55 Seetõttu ei saa üldjuhul olla vastuvõetav ettevõtja esitatud hagi komisjoni sellise otsuse tühistamise nõudes, millega keelatakse sektoriaalne abikava, kui see otsus puudutab ettevõtjat vaid põhjusel, et ta kuulub kõnealusesse sektorisse ja et ta võib selle kava alusel abi saada. Nimelt on selline otsus selle ettevõtja suhtes üldkohaldatav meede, mida kohaldatakse objektiivselt määratletud olukordadele ja mis tekitab õiguslikke tagajärgi üldiselt ja abstraktselt määratletud isikute kategooriale (vt kohtuotsused 29.4.2004, Itaalia *vs.* komisjon, C-298/00 P, EKL, EU:C:2004:240, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika, ja 11.6.2009, Acegas *vs.* komisjon, T-309/02, EKL, EU:T:2009:192, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika). Sellega seoses ei tähenda võimalus vaidlusaluse meetme vastuvõtmisel enam-vähem täpselt määratleda õigussubjektide arvu ja isegi neid isikuid, kellele meedet kohaldatakse, mingil moel, et meede neid subjekte isiklikult puudutab, kui seda kohaldatakse vaidlusaluse aktiga määratletud õiguslikult või faktiliselt objektiivse olukorra alusel (kohtuotsus Telefónica *vs.* komisjon, punkt 54 eespool, EU:C:2013:852, punkt 47).

56 Seevastu, kui vaidlustatud akt puudutab isikute gruppi, kes olid akti vastuvõtmise ajal identifitseeritud või identifitseeritavad grupi liikmetele omaste kriteeriumide põhjal, võivad need isikud olla otsusest isiklikult puudutatud, kuna nad kuulusid teataval moel piiritletud ettevõtjate ringi (kohtuotsused 17.1.1985, Piraiki-Patraiki jt *vs.* komisjon, 11/82, EKL, EU:C:1985:18, punkt 31; 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon, C-182/03 ja C-217/03, EKL, EU:C:2006:416, punkt 60, ja komisjon *vs.* Koninklijke FrieslandCampina, punkt 52 eespool, EU:C:2009:556, punktid 54-57).

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

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

59 Mis puudutab kohtuotsuse Plaumann *vs.* komisjon, punkt 54 eespool (EU:C:1963:17) tähenduses individuaalset mõjutatust, siis tuleb märkida, et hageja faktilist ja õiguslikku olukorda kirjeldavad järgmised asjaolud.

60 Esiteks oli hagejal 2009. maksustamisaasta lõppedes ja seega enne komisjoni algatatud menetluse algust õigus Saksamaa õigusnormide alusel kanda üle oma kahjum, kuna saneerimisklauslis esitatud tingimused olid täidetud. Lisaks oli hageja kandnud 31. detsembril 2009 eksisteerinud kahjumi ülekandmise oma raamatupidamisaruandlusesse, kui edasilükkunud tulumaksu vara.

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

62 Saksamaa maksuamet on neid asjaolusid kinnitanud siduvas teabes, mis võttis arvesse saneerimisklausli alusel üle kantud kahjumi (vt punkt 17 eespool). Lisaks tõi siduva teabe saamine kaasa selle, et hageja nimi kanti nimekirja, mille Saksamaa ametiasutused edastasid komisjonile vaidlustatud otsuse artikli 6 lõike 1 punkti b alusel.

63 Seega oli Saksamaa õigusnormide alusel kindel, et 2009. maksustamisaasta lõppedes oleks hageja saanud maksusäästu summas, mida tal oli pealegi võimalik täpselt välja arvutada. Nimelt kuna Saksamaa ametiasutustel ei ole mingit kaalutlusõigust vaidlustatud meetme kohaldamisel, oli viidatud maksusäästu tekkimine vähendatud maksu maksmise teel maksusüsteemi rakendusmeetmete alusel vaid aja küsimus. Hagejal oli seega tekkinud õigus, mida kinnitasid Saksamaa ametiasutused enne algatamisotsuse ja seejärel vaidlustatud otsuse tegemist, kohaldada seda maksusäästu, mida kõnealuste otsuste puudumise korral oleks konkretiseerunud maksuotsusega, mis lubab kahjumi üle kanda ja hiljem bilansis kajastada. Ta oli seega kergelt tuvastatav Saksamaa maksuameti ja komisjoni poolt.

64 Seetõttu ei saanud hagejat lugeda üksnes vaidlustatud otsusest puudutatuks, kuna ta kuulus kõnealusesse sektorisse ja oli potentsiaalne abisaaja, vaid teda tuleb vastupidi lugeda piiritletud ettevõtjate ringi hulka, kes olid tuvastatud või vähemalt kergelt tuvastatavad vaidlustatud otsuse tegemise hetkel vastavalt kohtuotsusele Plaumann *vs.* komisjon, punkt 54 eespool (EU:C:1963:17) (vt samuti analoogia alusel kohtuotsused Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon, punkt 56 eespool, EU:C:2006:416, punkt 63; komisjon *vs.* Koninklijke FrieslandCampina, punkt 52 eespool, EU:C:2009:556, punkt 57; Comitato „Venezia vuole vivere" jt *vs.* komisjon, punkt 57 eespool, EU:C:2011:368, punkt 56; 27.2.2014, Stichting Woonpunkt jt *vs.* komisjon, C-132/12 P, EKL, EU:C:2014:100, punktid 59-61; ja Stichting Woonlinie jt *vs.* komisjon, C-133/12 P, EKL, EU:C:2014:105, punktid 46-48).

65 Seda järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et pärast algatamise otsust ja seejärel vaidlustatud otsust võtsid Saksamaa ametiasutused vastu meetmed, mille eesmärk oli jätta saneerimisklausel kohaldamata, sh eelkõige siduva teabe tühistamine ja maksuotsuse tegemine seoses 2009. majandusaasta ettevõtte tulumaksuga, mis ei võtnud enam arvesse saneerimisklausli alusel üle kantud kahjumit (vt punkt 19 eespool).

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

67 Seda järeldust ei saa samuti kahtluse alla seada komisjoni poolt menetlusdokumentides ja kohtuistungil viidatud kohtupraktika ja eelkõige kohtuotsused Telefónica *vs.* komisjon, punkt 54 eespool (EU:C:2013:852), 11.6.2009, AMGA *vs.* komisjon (T-300/02, EKL, EU:T:2009:190), Acegas *vs.* komisjon, punkt 55 eespool (EU:T:2009:192), ja 8.3.2012, Iberdrola *vs.* komisjon (T-221/10, EKL, EU:T:2012:112).

68 Nimelt ei ole nende kohtuasjade faktilised asjaolud sarnased siinse kohtuasja omadega, milles tuvastati, et Saksamaa õigusnormide eripära tõttu oli hageja saanud õiguse maksusäästule, mida kinnitas Saksamaa maksuamet (vt punkt 63 eespool); see asjaolu eristas teda teistest ettevõtjatest, keda see puudutab üksnes kui vaidlusalusest meetmest potentsiaalseid kasusaajaid (vt selle kohta kohtuotsus komisjon *vs.* Koninklijke FrieslandCampina, punkt 52 eespool, EU:C:2009:556, punkt 55).

69 Eespool punktis 64 tehtud järeldust ei sea kahtluse alla ka komisjoni argument, et üksnes riigi vahenditest antud eelis võib tõendada hageja individuaalset puutumust, ja et riigile tekiksid kulutused üksnes hetkel, kui maksuvähendust tuvastatakse maksuotsuses.

70 Nimelt tuleb meelde tuletada, et asjaolud, mille põhjal kohtupraktika järeldab ELTL artikli 263 neljanda lõigu tähenduses individuaalset puutumust (vt punktid 54-56 eespool), ei kattu tingimata nende asjaoludega, mille põhjal järeldatakse ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabi (vt analoogia alusel kohtuotsus Comitato „Venezia vuole vivere" jt *vs.* komisjon, punkt 54 eespool, EU:C:2011:368, punktid 56, 63 ja 64). Kohtuotsuses Plaumann *vs.* komisjon, punkt 54 eespool (EU:C:1963:17, lk 223) on märgitud, et isikut, kes ei ole otsuse adressaat, puudutab see otsus isiklikult, kui see mõjutab teda teatud talle eriomaste tunnuste või teda iseloomustava faktilise olukorra tõttu, mis teda kõigist teistest isikutest eristab, ning mistõttu kuulub ta teatud ettevõtjate piiratud ringi.

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

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

73 Hagejal on seega hagi esitamise õigus ELTL artikli 263 neljanda lõigu tähenduses.

Põhjendatud huvi

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

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

76 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on füüsilise või juriidilise isiku esitatud tühistamishagi vastuvõetav üksnes siis, kui hagejal on huvi vaidlustatud akti tühistamise suhtes. Selline huvi eeldab, et selle akti tühistamine võib iseenesest tekitada õiguslikke tagajärgi ja et hagi tulemusel võib selle esitanud pool saada mingit kasu (kohtuotsused komisjon *vs.* Koninklijke FrieslandCampina, punkt 52 eespool, EU:C:2009:556, punkt 63; Stichting Woonpunkt jt *vs.* komisjon, punkt 64 eespool, EU:C:2014:100, punktid 50-54, ja Stichting Woonlinie jt *vs.* komisjon, punkt 64 eespool, EU:C:2014:105, punkt 54).

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

78 Siinses asjas täitis hageja tingimused saneerimisklausli kohaldamiseks ja oli saanud eelise, mis sellest klauslist tuleneb, nagu ilmneb eespool punktidest 59-61.

79 Ehkki saneerimisklausli kohaldamine oli vaidlustatud otsuse vastuvõtmise järel peatatud vastavalt KStG § 34 lõikele 6, siis oleks selle otsuse tühistamise korral saneerimisklausel uuesti kohaldatav tagasiulatuvalt kõigile ettevõtjatele, kelle maksuotsus ei olnud veel jõustunud, sh hageja, nii et vaidlustatud otsuse tühistamine toob talle kasu, kuna tal on jälle õigus nõuda saneerimisklausli kohaldamist vähemalt 2009. aasta tulu maksustamise osas.

80 Seetõttu on hagejal vaidlustatud otsuse tühistamise suhtes põhjendatud huvi.

81 Hagi on seega vastuvõetav.

Sisulised küsimused

82 Hagi põhjenduseks esitab hageja neli väidet, mis puudutavad esiteks seda, et vaidlustatud meede ei ole valikuline; teiseks seda, et riigi vahendeid ei kasutatud; kolmandaks põhjenduse puudumist; ja neljandaks õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte rikkumist.

83 Üldkohus peab otstarbekaks käsitleda esmalt kolmandat väidet, mis puudutas põhjenduse puudumist, ja seetõttu ülejäänud väiteid nende esitamise järjekorras.

Kolmas väide, et puudub põhjendus

84 Kolmandas väites märgib hageja sisuliselt, et komisjon ei põhjendanud õiguslikult piisavalt oma hinnangut, et kahjumi kaotamise reegel on viitesüsteem ja saneerimisklausel erand sellest süsteemist. Eelkõige viitas komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 67 pelgalt põhjendustele, mille ta oli juba esitanud MoRaKG seadust puudutavas otsuses.

85 Lisaks järeldas komisjon ekslikult, et ülekantud kahjumi mahaarvamine oli piiratud kogusummas miljoni euroga, ja oli samuti eiranud mitut fakti. Eelkõige on tegu järgmiste asjaoludega: kahjumi kaotamise vana klauslit kohaldati rööpselt kahjumi kaotamise reegliga kuni 2012. aasta lõpuni; kasutamata kahjum kustutati alles siis, kui viieaastase perioodi jooksul oli omandamine läbi viidud isiku või sellise isikute grupi poolt, kes on omavahel seotud; saneerimisklauslit kohaldati samuti intressi ülekandmisele ning see nägi ette kolm erinevat olukorda; saneerimisklausli tagasiulatuva kehtestamise eesmärk oli üksnes parandada seadusandja tehtud viga, leides ekslikult, et saneerimisdekreet võis nõuetekohaselt kompenseerida kahjumi ülekandmise kaotamist.

86 Tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt sõltub põhjendamiskohustuse ulatus asjaomase õigusakti iseloomust ja selle vastuvõtmise kontekstist. Põhjendustest peavad selgelt ja ühemõtteliselt selguma õigusakti andnud institutsiooni arutluskäik, et võimaldada ühest küljest Euroopa Liidu kohtul teostada seaduslikkuse kontrolli ning teisest küljest huvitatud isikutel mõista võetud meetme põhjuseid, et oma õigusi kaitsta ja kindlaks teha, kas otsus on sisuliselt põhjendatud. Ei ole nõutud, et põhjendustes oleks täpsustatud kõiki asjakohaseid faktilisi ja õiguslikke asjaolusid, kuna seda, kas akti põhjendus vastab ELTL artikli 296 nõuetele, tuleb hinnata mitte üksnes selle sõnastusest lähtudes, vaid akti tausta ning kõiki asjakohast valdkonda reguleerivaid õigusnorme arvestades (vt kohtuotsused 2.4.1998, komisjon *vs.* Sytraval et Brink's France, C-367/95 P, EKL, EU:C:1998:154, punkt 63 ja seal viidatud kohtupraktika, ja 6.3.2003, Westdeutsche Landesbank Girozentrale ja Land Nordrhein-Westfalen *vs.* komisjon, T-228/99 ja T-233/99, EKL, EU:T:2003:57, punktid 278 ja 279 ja seal viidatud kohtupraktika). Eelkõige ei ole komisjon kohustatud võtma seisukohta kõikide argumentide osas, mis huvitatud isikud talle on esitanud. Piisab, kui ta toob välja otsuse ülesehituses olulist tähtsust omavad asjaolud ja õiguslikud kaalutlused (vt kohtuotsus Westdeutsche Landesbank Girozentrale ja Land Nordrhein-Westfalen *vs.* komisjon, eespool viidatud, EU:T:2003:57, punkt 280 ja seal viidatud kohtupraktika).

87 Mis puudutab konkreetselt meetme riigiabiks kvalifitseerimist, siis nõuab põhjendamiskohustus, et oleks näidatud, miks komisjon leiab, et asjaomane meede kuulub ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalasse (kohtuotsus 13.6.2000, EPAC *vs.* komisjon, T-204/97 ja T-270/97, EKL, EU:T:2000:148, punkt 36).

88 Ühtlasi tuleb meelde tuletada, et ELTL artiklis 296 ette nähtud põhjendamiskohustus on oluline vorminõue, mida tuleb eristada põhjenduste paikapidavusest, mis on vaidlusaluse akti sisulise õiguspärasuse küsimus (vt 18.6.2015, Ipatau *vs.* nõukogu, C-535/14 P, EKL, EU:C:2015:407, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

89 Vaidlustatud otsuses meenutas komisjon esmalt asjassepuutuvat õigusnormide konteksti. Eelkõige viidatakse põhjenduses 5 kahjumi ülekandmise põhimõttele ja põhjendustes 10 ja 14 korratakse kahjumi kaotamise põhimõtte ja saneerimisklausli sisu.

90 Komisjon pühendab seejärel vaidlustatud otsuse põhjendused 64-102 vaidlusaluse meetme valikulise laadi hindamisele. Täpsemalt vaidlustatud otsuse põhjendustes 66 ja 67 esitab ta viitesüsteemi määratluse.

91 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 66 selgitab komisjon, et „Saksamaa ettevõtete maksusüsteem selle praeguses versioonis [on] viitesüsteem, eelkõige puudutab see KStG paragrahvi 8c lõike 1 eeskirju […]". Seejärel tuletab ta meelde selle sätte sisu ja järeldab, et „kahjumi kaotamine on üldjuhtum, st aktsionäride vahetuse korral kohaldatav viitesüsteem".

92 Komisjon lisab vaidlustatud otsuse põhjenduses 67, et juhtumis, mille kohta tehti MoRaKG seadust puudutav otsus, järeldas komisjon, et KStG § 8c lõige 1 oli kohaldatav viitesüsteem, märkides, et eespool viidatud artiklist tehtud erand, mis võimaldab ettevõtetel, keda riskikapitaliettevõtted üle võtsid, aktsionäride vahetusest hoolimata kahjumit üle kanda, on siseturuga kokkusobimatu. Ta täpsustab, et „[o]tsuse põhjendus kehtib ka praegu arutusel oleval juhtumil".

93 Tuleb järeldada, et vaidlustatud otsuse eespool viidatud põhjendustes määratles komisjon selgelt viitesüsteemi, mida ta pidas kohaldatavaks, et hinnata valikulise eelise olemasolu kooskõlas tema põhjendamiskohustusega.

94 Eelkõige võttis ta arvesse kahjumi ülekandmise üldpõhimõtet ja asjassepuutuvat õiguslikku raamistikku ning selgitas, et tema hinnangul oli kahjumi kaotamine siinses asjas seadusandlik viitesüsteem.

95 Selles kontekstis tuleb järeldada, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 67 esitatud viide MoRaKG seadust puudutavale otsusele kujutab endast täiendavat selgitust, mis ei olnud hädavajalik viitesüsteemi määratlemiseks.

96 Lisaks ei avalda komisjoni poolt asjaomase korra hindamisel väidetavalt tehtud vead (vt punkt 85 eespool) mõju põhjenduse piisavusele. Need argumendid võiksid olenevalt olukorrast kuuluda vaidlustatud otsuse sisulise põhjenduse hindamise alla ning neid hinnatakse selle väite raames (vt punkt 125 allpool).

97 Seetõttu tuleb kolmas väide tagasi lükata.

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

98 Esimene väide peab sisuliselt silmas komisjoni kaalutlusi vaidlusaluse meetme valikulise laadi kohta.

99 Sellest kontekstis tuleb esmalt meelde tuletada, et ELTL artikli 107 lõige 1 keelab abi, mis „soodustab teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist”, st valikulise abi.

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

101 Siiski ei vasta meede valikulisuse tingimusele, kui see annab küll soodustatud isikule eelise, kuid on põhjendatud selle süsteemi olemuse või üldise ülesehitusega, millesse see kuulub (vt selle kohta kohtuotsused 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EKL, EU:C:2001:598, punkt 42; ja Paint Graphos jt, punkt 100 eespool, EU:C:2011:550, punkt 64). Selle võimaliku kolmanda etapi järel kvalifitseeritakse meede valikuliseks.

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

103 Selle kolmes etapis toimuva analüüsi alusel (nagu see tuleneb kohtupraktikast) tuleb hinnata hageja esimest väidet.

– Esimene väiteosa, mis käsitleb viga viitesüsteemi määratlemisel

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

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

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

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

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

109 Põhiküsimuses vaidleb komisjon vastu hageja argumentidele.

110 Esmalt tuleb tagasi lükata komisjoni esitatud vastuvõetamatuse vastuväide. Nimelt ilmneb isegi komisjoni poolt oma argumendi põhjenduseks viidatud kohtupraktikast, et otsuse seaduslikkuse hindamine teabe alusel, mis sai komisjoni käsutuses olla ajal, kui ta otsuse tegi, kuulub tegelikkuses kõnealuse väite põhjendatuse, mitte aga selle vastuvõetavuse küsimuse alla (vt selle kohta kohtuotsused 26.9.1996, Prantsusmaa *vs.* komisjon, C-241/94, EKL, EU:C:1996:353, punkt 33; 24.9.2002, Falck ja Acciaierie di Bolzano *vs.* komisjon, C-74/00 P ja C-75/00 P, EKL, EU:C:2002:524, punkt 168; 14.1.2004, Fleuren Compost *vs.* komisjon, T-109/01, EKL, EU:T:2004:4, punkt 49; 6.4.2006, Schmitz-Gotha Fahrzeugwerke *vs.* komisjon, T-17/03, EKL, EU:T:2006:109, punkt 54; ja 7.12.2010, Frucona Košice *vs.* komisjon, T-11/07, EKL, EU:T:2010:498, punkt 49).

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

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

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

114 Seetõttu tuleb järeldada, et kahjumi kaotamise reegel, sarnaselt kahjumi ülekandmise reegliga, kuulub õigusnormide raamistikku, mille osaks on vaidlusalune meede. Teisisõnu koosneb siinses asjas tähtsust omav õiguslik raamistik kahjumi ülekandmise üldreeglist, mida piirab kahjumi kaotamise reegel; ning just selles raamistikus tuleb kontrollida, kas vaidlusalune meede kehtestab erisused eespool punktis 100 viidatud kohtupraktika tähenduses faktiliselt ja õiguslikult sarnastes olukordades olevate ettevõtjate vahel; seda küsimust käsitletakse esimese väite teise osa raames.

115 Seetõttu tuleb järeldada, 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.

116 Seda järeldust ei sea kahtluse alla hageja esitatud konkreetsed argumendid.

117 Esiteks, kuivõrd hageja soovib viidata põhjenduse puudumisele, mis tuleneb sellest, et komisjon piirdus oma seisukoha põhjendamisel üksnes MoRaKG seadust puudutavale otsusele viitamisega, siis tuleb märkida, et see argument lükati tagasi kolmanda väite raames, mis puudutas põhjenduse puudumist (vt punktid 84-97 eespool). Lisaks ei ole siin asjassepuutuv see, kas Saksamaa ametiasutused olid MoRaKG seadust puudutava otsuse tegemiseni viinud haldusmenetluse käigus tunnistanud või mitte, et vaidlusalune meede on valikuline, kuna see ei oma mingit mõju eelnevates punktides esitatud hinnangule komisjoni poolt määratletud seadusandlikule viitesüsteemile.

118 Teiseks ei oma tähtsust asjaolu, et kahjumi ülekandmise põhimõte kuulub Saksa maksuõiguse aluspõhimõtete hulka. Isegi kui kahjumi ülekandmise reegel kuulub nende aluspõhimõtete hulka ja selle kahjumi kaotamine kujutab endast erandit sellest reeglist, on viimati nimetatud sätted siiski osaks õigusnormide viitesüsteemist, kuhu kuulub vaidlusalune meede ja millega seoses tuleb selle meetme valikulisust hinnata.

119 Kolmandaks, mis puudutab argumenti, et esiteks saab seadusandja piirata kahjumi ülekandmise õigust kui aluspõhimõtete rakendamist üksnes siis, kui esinevad tõsised põhjused; ja teiseks, et muudatus aktsionäride koosseisus ei mõjuta sugugi äriühingu maksustamist, kuna aktsionäride sfäär ja äriühingu sfäär on teineteisest eraldatud, siis ei oma see argument mingit mõju viitesüsteemi määratlemisele, et hinnata vaidlusaluse meetme valikulist laadi. Oluline on see, et esineb kahjumi ülekandmise põhimõttest erandit tegev säte, mis sarnaselt selle põhimõttega on osaks viitesüsteemist, kuhu vaidlusalune meede kuulub.

120 Neljandaks ei ole tulemuslik ka argument, et kahjumi kaotamise reegel ei toonud kaasa süsteemimuudatust ja sarnaselt eelmise reegliga on selle eesmärk ennetada kahjumi ülekandmise kuritarvitamist. Nimelt kuulub kuritarvituste vastase võitluse eesmärk küsimuse alla, kas vaidlusalune meede kehtestab erisused selliste ettevõtjate vahel, kes on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras; seda küsimust käsitleb aga käesoleva väite teine osa. Lisaks ei oma uue klausli hindamisel mingit tähtsust asjaolu, kas komisjon oli vana saneerimisklausli seaduslikkust vaidlustanud või mitte.

121 Viiendaks tuleb tuvastada, et kahjumi kaotamise reeglist tehtud teiste erandite olemasolu ei piisa iseenesest, et tõendada, et see reegel ei kuulunud viitesüsteemi, mis on vaidlusaluse meetme valikulise laadi hindamisel asjassepuutuv.

122 Kuuendaks võib sama öelda ka argumendi kohta, mis käsitleb riiklike kohtute kahtlusi küsimuses, kas kahjumi kaotamise reegel on konstitutsiooniga kooskõlas. See ei takista järeldada, et kõnealune reegel kuulub viitesüsteemi senikaua, kuni see ei ole kehtetuks tunnistatud.

123 Seitsmendaks ei sea eespool punktis 115 mainitud järeldust kahtluse alla ka hageja poolt repliigis esitatud argumendid, millega sooviti tõendada kahjumi kaotamise reegli erandlikku laadi, st asjaolu, et seda reeglit iseloomustavad hulk lähteelemente, mis piiravad selle kohaldamisala, ning üksikasjalikud õiguslikud tagajärjed, mis nõuavad tõlgendamist, ja et seda erandlikku laadi kinnitavad ka seadusandlik kontekst ja normitehnika.

124 Need argumendid ei ole tulemuslikud, kuna selle reegli kvalifitseerimine erandiks kõrgemalseisvast õigusnormist ei ole takistuseks, et see kuuluks viitesüsteemi, mille osaks on vaidlusalune meede.

125 Lõpuks ei omanud vaidlustatud otsuse põhjenduses 5 esitatud ekslik väide, et kahjumi ülekandmine piirdus kogusummas ühe miljoni euroga, tagajärgi vaidlusaluse meetme valikulise laadi hinnangule. Sama kehtib ka komisjoni vea suhtes, kui ta järeldas, et kahjumi kaotamise vana reegel oli tunnistatud kehtetuks alates 1. jaanuarist 2008, ehkki seda kohaldati veel vähemalt kuni 2012. aastani.

126 Kokkuvõttes tuleb märkida, et komisjon ei ole teinud viitesüsteemi määratlemisel viga.

127 Seega tuleb esimese väite esimene osa tagasi lükata.

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

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

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

130 Hageja väidab esiteks, et saneerimisklausli alusel ei kohelda erinevalt ettevõtjaid, kes on faktiliselt ja õiguslikult sarnases olukorras, vaid et see on maksupoliitika üldkohaldatav meede, mis kuulub liikmesriikide maksusuveräänsuse alla ja mida kohaldatakse samadel tingimustel kõigile äriühingutele, kelle puhul esineb viivitamatu maksejõuetuse või võlgade ülekoormatuse risk, ja et see klausel ei kuulu haldusasutuste kaalutlusõiguse alla.

131 Ta täpsustab, et saneerimist vajavad ettevõtjad ja elujõulised ettevõtjad ei ole samas faktilises ja õiguslikus olukorras. Kahjumi kaotamise reegel välistab kahjumi ülekandmise, kui uus aktsionär võib avaldada otsustavat mõju äriühingu tulevikule ning kontrollib põhimõtteliselt kahjumi kasutamist, samas kui saneerimisklauslit kohaldatakse nende rangete tingimuste tõttu olukorras, kui uuel aktsionäril ei ole võimalust kahjumit kontrollida.

132 Teiseks viitab hageja puudulikule põhjendusele, kuna komisjon jättis kontrollimata, kas saneerimisklausel kujutab endast üldkohaldatavat meedet.

133 Kuna viitesüsteemiks loeti kahjumi kaotamise reegel, siis tuleb esiteks kontrollida, kas asjaomase maksusüsteemi eesmärki silmas pidades on ettevõtjad, kellele saneerimisklauslit kohaldatakse, faktiliselt ja õiguslikult sarnases olukorras teiste ettevõtjatega, kellele kohaldatakse kahjumi kaotamise reeglit; seda peab aga komisjon tõendama eespool punktis 102 viidatud kohtupraktika tähenduses.

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

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

136 Nagu märgiti eespool punktis 114, siis käesolevas asjas koosneb asjaomane õiguslik raamistik kahjumi ülekandmise üldreeglist, mida piirab kahjumi kaotamise reegel. Seetõttu tuleb järeldada, nagu ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 71, et viitemaksusüsteemi asjassepuutuv eesmärk on tõkestada seda, et muutunud aktsionäride koosseisuga ettevõtjad saaksid oma kahjumi üle kanda. Teisisõnu on võimalus kahjumit üle kanda piiratud või kaotatud juhul, kui vähemalt 25% osaluse omandamise järel on kahjumit saanud ettevõtja teinud märkimisväärse muutuse oma aktsionäride koosseisus.

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

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

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

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

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

142 Niisiis tuleb järeldada, et komisjon ei teinud viga, kui ta märkis, et vaidlusaluse meetmega koheldi erinevalt ettevõtjaid, kes on maksusüsteemile omistatud eesmärki silmas pidades faktiliselt ja õiguslikult sarnases olukorras eespool punktis 100 viidatud kohtupraktika tähenduses.

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

144 Nimelt esiteks, küsimus, kas maksumeetme valikulisuse hindamise kontekstis on meede laadilt üldkohaldatav või mitte, tugineb küsimusele, kas üldise või tavapärase maksusüsteemiga võrreldes kehtestab meede erisuse ettevõtjate vahel, kes on selle süsteemiga taotletud eesmärki silmas pidades faktiliselt ja õiguslikult sarnases olukorras. Nagu seda eelnevates punktides märgiti, siis järeldas komisjon vaidlustatud otsuses põhjendatult, et vaidlusalune meede tekitab eristamise ettevõtjate vahel, st kõnealuses meetmes kehtestatud tingimused täitnud ettevõtjate ja teiste ettevõtjate vahel, kes on kõnealuse süsteemiga taotletud eesmärki silmas pidades faktiliselt ja õiguslikult sarnases olukorras. Isegi kui sarnaselt hageja väidetele võiks oletada, et see eesmärk on vältida kahjumi ülekandmise kuritarvitamist, tuleb siiski järeldada, et vaidlusalune meede (olgu siis eraldi võetult või koos kahe eespool märgitud erandiga) ei hõlma kõiki ettevõtjaid, kelle suhtes on toimunud kahju tekitav osaluse omandamine, mis ei tekita sellist kuritarvitamise riski.

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

146 Lisaks ei ole hageja viidatud erinevused saneerimist vajavate ettevõtjate ja elujõuliste ettevõtjate vahel seoses juurdepääsuga kapitalile ja latentsete reservide kättesaadavusega asjassepuutuvad seoses maksusüsteemi taotletud eesmärgiga, isegi kui võtta arvesse kahjumi ülekandmise kuritarvitamise piiramise eesmärki. Need erinevused on asjassepuutuvad üksnes seoses eesmärgiga soodustada selliste ettevõtjate saneerimist, kellele kohaldatakse vaidlusalust meedet. Siiski ei ole see eesmärk siinses asjas asjassepuutuv ning hageja pealegi ei väida seda.

147 Lõpuks, mis puudutab argumenti, et saneerimisklausel on automaatselt kohaldatav mehhanism, ning argumenti, et ettevõtte tulumaksu puudutavate õigusnormidega taotletud eesmärgid ei ole üksnes maksustamisega seotud, vaid on ühtlasi poliitilised, siis piisab märkimisest, et need argumendid ei oma mõju, sest isegi kui need oleks põhjendatud, ei saaks need mõjutada vaidlusaluse meetme valikulist laadi.

148 Seega tuleb esimese väite teine osa tagasi lükata.

– Kolmas väiteosa, et vaidlustatud meede on põhjendatud Saksa maksusüsteemi laadi ja ülesehitusega

149 Esiteks märgib hageja, et saneerimisklausel koostoimes ettevõtjate kontsernide klausli ja latentsete reservide klausliga aitab kaasa Saksa ettevõtte tulumaksu süsteemi lahutamatute aluspõhimõtete kohaldamisele, eelkõige perioodidevahelise kahjumi tasaarvestamise põhimõttele, mis tuleneb juhtpõhimõtetest seoses objektiivse netoväärtuse ja maksustamise lähtumisega võimest makse maksta, samuti eraldamise põhimõttele, mille kohaselt Saksamaal ettevõtte tulumaksu õigusele kohaldatava viitesüsteemi raames ei sõltu äriühingu maksustamine selle aktsionäridest.

150 Teiseks märgib hageja, et saneerimisklausli kohaldamise piiramine saneerimist vajavate ettevõtjatega on põhjendatud ka maksualase huviga, st seoses maksõigusest lahutamatu põhimõttega koguda tulu, millest rahastatakse riigi kulutusi. Nimelt, kuna Saksamaa seadusandja ei tee saneerimistele mingeid maksualaseid takistusi, võimaldab ta saneerimist vajavatel ettevõtjatel parandada oma majanduslikku olukorda, mis omakorda suurendab tulevasi maksulaekumisi.

151 Kolmandaks väidab hageja, et piirdumine saneerimist vajavate ettevõtjatega tugineb samuti objektiivsetele erinevustele ühelt poolt elujõuliste ettevõtjate vahel, kellel on juhuslikult tekkinud kahjum ja kes suudavad turul kapitali koguda ilma aktsionäride koosseisus muudatusi tegemata, ja teiselt poolt saneerimist vajavate ettevõtjate vahel, kes sageli ei saa enam seda võimalust kasutada. Saksamaa Liitvabariik lisab esiteks, et saneerimise eesmärgil osaluse omandamise korral ei kontrolli ostja kahjumit, ja teiseks, et saneerimist vajavatele ettevõtjatele, kellel ei ole latentseid reserve, ei saa neid reserve puudutavat klauslit kohaldada.

152 Tuleb meenutada, et eespool punktis 101 viidatud kohtupraktika kohaselt ei täida valikulisuse tingimust selline meede, mis eristab ettevõtjaid, kes on asjaomase maksusüsteemi eesmärke silmas pidades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, kuid mida põhjendatakse selle süsteemi üldise laadi või ülesehitusega, kuhu see kuulub.

153 Sellega seoses tuleb teha vahet konkreetse maksusüsteemi enda ja tema väliste eesmärkide ning teiseks nende eesmärkide saavutamiseks vajalike maksusüsteemile omaste mehhanismide vahel, ning need eesmärgid ja mehhanismid kui kõnealuse maksusüsteemi aluspõhimõtted või suunised võivad kinnitada sellist põhjendust; seda peab aga tõendama liikmesriik (vt kohtuotsused Paint Graphos jt, punkt 100 eespool, EU:C:2011:550, punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika; ja 7.3.2012, British Aggregates *vs*. komisjon, T-210/02 RENV, EKL, EU:T:2012:110, punkt 84 ja seal viidatud kohtupraktika). Järelikult kuuluvad sellistele maksuvabastustele, mis tulenevad niisuguse maksustamiskorraga taotletavatest välistest eesmärkidest, mille osa need soodustused on, kohaldamisele ELTL artikli 107 lõikes 1 sätestatud nõuded (kohtuotsus Paint Graphos jt, punkt 100 eespool, EU:C:2011:550, punkt 70).

154 Ühtlasi tuleb meenutada, et riiklikku meedet saab põhjendada kõnealuse maksusüsteemi laadi või üldise ülesehitusega üksnes siis, kui see esiteks vastab mitte üksnes kõnesolevale maksusüsteemile omastele tunnustele, vaid on ka kooskõlas selle süsteemi rakendusmeetmetega, ja teiseks on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega ega lähe kaugemale sellest, mis on vajalik ehk et sellega taotletavat õiguspärast eesmärki ei ole võimalik vähemate vahenditega saavutada (vt selle kohta kohtuotsus Paint Graphos jt, punkt 100 eespool, EU:C:2011:550, punktid 73-75).

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

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

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

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

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

160 Sellega seoses tuleb märkida, et eespool viidatud eesmärk ei kuulu maksusüsteemi aluspõhimõtete või suuniste hulka ning ei ole seega selle süsteemi sisene, vaid sellest väljaspool olev põhimõte (vt selle kohta ja analoogia alusel kohtuotsused 6.9.2006, Portugal *vs.* komisjon, C-88/03, EKL, EU:C:2006:511, punkt 82, ja 18.7.2013, P? C-6/12, EKL, EU:C:2013:525, punkt 30), ilma et oleks vajalik kontrollida, kas vaidlusalune meede on taotletud eesmärgiga proportsionaalne.

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

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

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

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

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

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

167 Sama kehtib ka hageja viidatud argumendi suhtes, mille kohaselt oli Saksa maksuameti huvides võimaldada saneeritavatel ettevõtjatel parandada oma majanduslikku olukorda, et piirata riski, et nad muutuksid maksejõuetuks, ja suurendada maksuametitite võimalusi saada või koguni suurendada maksutulu.

168 See argument kordab Saksamaa Liitvabariigi poolt haldusmenetluse käigus esitatud argumenti, mille komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 57-63 tagasi lükkas ja mille kohaselt on saneerimisklausel kooskõlas nn „eraõigusliku võlausaldaja" kriteeriumiga, kuna see vastab turutingimustes tegutseva eraõigusliku võlausaldaja käitumisele, kellega võlgnik on püsivas lepingulises suhtes.

169 Siiski tuleb märkida, et kõnealune eelis antakse automaatselt ja ilma mingi hinnanguta, et teha konkreetselt kindlaks (nagu seda teeks eraõiguslik võlausaldaja) esiteks see, kui suur on oht, et abisaaja ei suuda enam jätkata oma majandustegevust ja peab seega lõpetama kõik maksed oma võlausaldajatele, ja teiseks see, mis ulatuses see abisaaja on võimeline hetkel, kui tema maksuvõlg on vähendatud, jätkama oma kasumlikku tegevust, et täita oma tulevasi kohustusi. Nagu komisjon põhjendatult rõhutas vaidlustatud otsuse põhjenduses 60, ei ole maksuvõlast loobumine ilma mingi hinnanguta võlgniku tulevikuväljavaadetele ja tema strateegilisele osatähtsusele kooskõlas aruka käitumisega.

170 Seetõttu tuleb järeldada, et ei hageja ega Saksamaa Liitvabariik ei esitanud asjaolusid, et põhjendada vaidlusalust meedet vastavalt eespool punktides 152-154 viidatud kohtupraktikale.

171 Kokkuvõttes tuleb kolmas väiteosa ja seega esimene väide tervikuna tagasi lükata.

Teine väide, et riigi vahendeid ei kasutatud

172 Teises väites märgib hageja, et saneerimisklausliga ei seisne mitte ettevõtjale rahalise eelise andmises, vaid selle klausliga üksnes säilitatakse tema senine rahaline olukord. Kuna kahjumi ülekandmise säilitamine vastab kahju piiramatu ülekandmise põhimõttele, mis on kinnistatud Saksa konstitutsiooniõiguses, siis käsitleb kahjumi ülekandmine põhimõtteliselt maksukohustuslasest ettevõtjale kuuluvat vara.

173 Seetõttu ei ole Saksamaa Liitvabariigi käsutuses kordagi maksutulu, mis tuleneb positiivsetest laekumistest, mis vastavad võrdväärsele kahjumile sama maksustamisperioodi eest või varasemate maksustamisperioodide eest.

174 Tuleb meenutada, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 50 järeldas komisjon, et Saksamaa valitsuse poolt teatud ettevõtjatele antud võimalus vähendada oma tulumaksubaasi kahjumi ülekandmise teel viib riigi ressursside kaotamiseni ja kujutab endast riigiabi.

175 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on abi mõiste üldisem kui toetuste mõiste, kuna see ei hõlma mitte üksnes sooritusi positiivses tähenduses – nagu toetused –, vaid ka riigi erinevas vormis sekkumisi, mis leevendavad äriühingu eelarvet tavaliselt koormavaid kohustusi ja mis seetõttu ei ole küll toetused selle sõna kitsas tähenduses, ent on siiski samalaadsed ja neil on samasugused tagajärjed (kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punkt 101 eespool, EU:C:2001:598, punkt 38; vt samuti kohtuotsus Paint Graphos jt, punkt 100 eespool, EU:C:2011:550, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

176 Sellest tuleneb, et iga meede, millega riiklikud ametiasutused annavad teatud ettevõtjatele maksusoodustuse, mis ei too küll kaasa riiklike ressursside üleandmist, kuid asetab soodustuse saajad soodsamasse majanduslikku olukorda kui teised maksumaksjad, on riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seevastu soodustused, mis tulenevad üldkohaldatavast meetmest, mis ettevõtjate vahel vahet ei tee, ei kujuta endast riigiabi ELTL artikli 107 tähenduses (vt kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, punkt 100 eespool, EU:C:2011:732, punktid 72 ja 73 ja seal viidatud kohtupraktika).

177 Käesolevas asjas tuleb tuvastada, et ettevõtjatele saneerimisklausliga antud eelis tuleneb asjaolust, et riik loobus maksutulust, mida ta oleks saanud tavapärastes tingimustes, kuna see loobumine andis investoritele võimaluse omandada osalus neis ettevõtjates maksualaselt soodsamatel tingimustel (vt selle kohta kohtuotsus 19.9.2000, Saksamaa *vs.* komisjon, C-156/98, EKL, EU:C:2000:467, punkt 26).

178 Samuti tuleb tagasi lükata hageja argument, mis puudutab sisuliselt seda, et kahjumi ülekandmise säilitamine vastab kahjumi piiramatu ülekandmise konstitutsioonilisele põhimõttele, kuna kahjumi ülekandmise reegli kohaldamise tõttu saamata jäänud tulu on vara, mis ei ole kunagi riigile kuulunud.

179 Sellega seoses tuleb meelde tuletada väljakujunenud kohtupraktikat, mille kohaselt ELTL artikli 107 lõikes 1 ei eristata riiklikke meetmeid nende põhjenduste või eesmärkide alusel, vaid määratletakse need meetme tagajärgedest tulenevalt (vt selle kohta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, punkt 100 eespool, EU:C:2011:732, punkt 87 ja seal viidatud kohtupraktika).

180 Nimelt, nagu märgiti vaidlusaluse meetme valikulise laadi hindamise käigus, siis tuvastas komisjon põhjendatult, et kahjumi kaotamise reegel oli osa viitesüsteemist. See on lahutamatu osa Saksamaa Liitvabariigi õigusnormidest ning seega kehtib selle suhtes seaduslikkuse presumptsioon. Nimetatud reegli alusel on maksutulu, mis saadi kahjumi ülekandmise reegli kohaldamata jätmise tõttu, põhimõtteliselt riigi eelarvesse ette nähtud vahendid.

181 Lisaks ei ole kahjumi kaotamise reeglist selle kehtestamise hetkest alates ühtegi erandit. Saneerimisklausel ning muud erandid kahjumi kaotamise reeglist kehtestati pärast selle vastuvõtmist, kuigi saneerimisklauslit kohaldati tagasiulatuvalt alates kuupäevast, kui kahjumi kaotamise reegel jõustus. See tõendab, et kahjumi kaotamise reegli kehtestamise konstitutsiooniline õiguspärasus ei sõltunud Saksamaa seadusandja arvates ühegi erandi olemasolust.

182 Igal juhul, isegi kui kahjumi kaotamise reegli seaduslikkus oleks kahtluse alla seatud, siis asjaolu, et seda reeglit kohaldati teatud aja jooksul, on piisav, et tõendada riigi vahendite kasutamist, kuna saneerimisklauslit kohaldati sama perioodi jooksul. Nimelt on riigiabi mõiste objektiivne mõiste, mida tuleb hinnata konkurentsivastase mõju alusel, mida kõnealune meede põhjustab, mitte aga muude asjaolude alusel, nagu abi kehtestanud meetme seaduslikkus (vt sellega seoses kohtuotsused 22.12.2008, British Aggregates *vs.* komisjon, C-487/06 P, EKL, EU:C:2008:757, punkt 85 ja seal viidatud kohtupraktika; ja 7.10.2010, DHL Aviation ja DHL Hub Leipzig *vs.* komisjon, T-452/08, EU:T:2010:427, punkt 40).

183 Seega tuleb järeldada, et komisjon ei ole õigusnormi rikkunud, kui ta järeldas vaidlustatud otsuses, et vaidlusalune meede anti riigi ressurssidest, kuna see võib kaasa tuua maksutulu vähenemise.

184 Seega tuleb teine väide tagasi lükata.

Neljas väide, et on rikutud õiguspärase ootuse põhimõtet

185 Neljandas väites viitab hageja sisuliselt sellele, et esines õiguspärane ootus, mis tugines esiteks riigi maksuametilt saadud siduvale teabele ja teiseks sellele, et juhtumi asjaoludel oli raske või koguni võimatu mõista, kuidas võib saneerimisklauslit lugeda riigiabiks, ning kontrollida, kas ELTL artiklis 108 sätestatud menetlust järgiti või oleks tulnud järgida, kusjuures seda keerukust suurendas asjaolu, et teistes liikmesriikides kehtisid sarnased sätted, mida ei olnud komisjonile teatatud või vaidlustatud ELTL artikli 107 lõike 1 alusel.

186 Vastavalt nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määruse (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad [EÜ] artikli 93 kohaldamiseks (EÜT L 83, lk 1; ELT eriväljaanne 08/01, lk 339), artikli 14 lõike 1 teisele lausele ei nõua komisjon abi tagastamist, kui see on vastuolus liidu õiguse üldpõhimõttega.

187 Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale on igal õigussubjektil, kelles liidu institutsioon on konkreetseid kinnitusi andes tekitanud põhjendatud lootusi, õigus tugineda õiguspärase ootuse kaitse põhimõttele. Selliseks kinnituseks on mis tahes vormis edastatud täpne, tingimusteta ja kooskõlaline teave (vt kohtuotsus 16.12.2010, Kahla Thüringen Porzellan *vs.* komisjon, C-537/08 P, EKL, EU:C:2010:769, punkt 63 ja seal viidatud kohtupraktika).

188 Samuti tuleb meelde tuletada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt saavad abi saanud ettevõtjad reeglina toetuda abi seaduslikkuse osas õiguspärasele ootusele ainult siis, kui abi anti EL toimimise lepingus sätestatud menetlust järgides. Hoolas ettevõtja peab suutma tavaliselt kindlaks teha, kas kõnealust menetlust on järgitud (vt kohtuotsus 20.3.1997, Alcan Deutschland, C-24/95, EKL, EU:C:1997:163, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

189 Käesolevas asjas esmalt tuleb märkida, et kuna komisjoni ei olnud meetmest teavitatud ELTL artikli 108 lõike 3 tähenduses, siis ei saa kahtlused või raskused vaidlusaluse meetme riigiabi laadi osas iseenesest põhjendada hagejal tekkivat õiguspärast ootust.

190 Seejärel, kuna hageja tugineb õiguspärase ootuse tekkes siduvale teabele, siis tuleb meenutada, et muidugi ei saa välistada võimalust, et ebaseadusliku abi saaja tugineb erandlikele asjaoludele, mille põhjal võis tal põhjendatult tekkida õiguspärane ootus selles osas, et käsitlusel olev abi on nõuetekohane, ja vaidlustab sellest tulenevalt selle abi tagastamise. Siiski peab see abisaaja viitama neile asjaoludele riiklikes ametiasutustes või siseriiklikus kohtus, vaidlustades tagasinõudmise otsuse, millega need ametiasutused võtavad üle komisjoni otsuse. Selles raamistikus peab siseriiklik kohus pärast Euroopa Kohtule tõlgendamisküsimuste esitamist vajaduse korral hindama kõnealuseid asjaolusid (vt selle kohta kohtuotsused 7.3.2002, Itaalia *vs.* komisjon, C-310/99, EKL, EU:C:2002:143, punkt 103; 27.1.1998, Ladbroke Racing *vs.* komisjon, T-67/94, EKL, EU:T:1998:7, punktid 182 ja 183; ja Fleuren Compost *vs.* komisjon, punkt 110 eespool, EU:T:2004:4, punktid 136 ja 137). Selle kohtupraktika kohaselt ei saa seega hageja viidata siduva teabe olemasolule, kui ta väidab, et vaidlustatud otsus rikub õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet (vt selle kohta kohtuotsus 16.7.2014, Zweckverband Tierkörperbeseitigung *vs.* komisjon, T-309/12, EU:T:2014:676, punkt 237).

191 Ühtlasi tuleb meenutada, et liidu õigust kohaldama kohustatud siseriikliku ametiasutuse tegevus, mis on sellega vastuolus, ei saa olla ettevõtja jaoks alus õiguspärasele ootusele olla koheldud viisil, mis on liidu õigusega vastuolus (vt kohtuotsus 4.10.2007, komisjon *vs.* Itaalia, C-217/06, EU:C:2007:580, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika), ja et abisaaja kohustus veenduda, et ELTL artikli 108 lõike 3 menetlust järgiti, ei saa sõltuda riigiasutuse tegevusest, isegi kui see asutus oli sellises ulatuses vastutav otsuse õigusvastasuse eest, et selle kehtetuks tunnistamine näiks olevat vastuolus hea usuga (vt selle kohta kohtuotsus Alcan Deutschland, punkt 188 eespool, EU:C:1997:163, punkt 41).

192 Lõpuks ei saa hageja tuletada ühtegi argumenti sellest, et teistes liikmesriikides kehtivad väidetavalt sarnased meetmed. Esmalt tuleb märkida, et tegu on meetmetega, mis asuvad erinevas õiguslikus kontekstis; seejärel ei võimalda ükski toimikus olev asjaolu tõendada, et komisjon andis kinnitusi nende meetmete seaduslikkuse osas ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses; ja lõpuks ei saa hageja kehtivalt viidata sellele asjaolule, kuna igal juhul peab võrdse kohtlemise põhimõtet tasakaalustama seaduslikkuse põhimõttega, mille kohaselt ei saa keegi enda huvides tugineda teise isiku kasuks toime pandud õigusvastasele teole (kohtuotsused 14.5.1998, SCA Holding *vs.* komisjon, T-327/94, EKL, EU:T:1998:96, punkt 160; Mayr-Melnhof *vs.* komisjon, T-347/94, EKL, EU:T:1998:101, punkt 334; ja 20.3.2002, LR AF 1998 *vs.* komisjon, T-23/99, EKL, EU:T:2002:75, punkt 367).

193 Sama kehtib ka seoses viitega kahjumi kaotamise vanale reeglile, mis kuulus erinevasse süsteemi ja mida komisjon kordagi ei kontrollinud aluslepingu riigiabi käsitlevate eeskirjade alusel.

194 Seetõttu tuleb neljas väide tagasi lükata ja hagi tervikuna rahuldamata jätta.

Kohtukulud

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

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

197 Neid asjaolusid arvestades tuleb jätta hageja kanda tema oma kohtukulud ja mõista temalt välja kaks kolmandikku komisjoni kohtukuludest, ning jätta komisjoni kanda üks kolmandik tema kohtukuludest.

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

Esitatud põhjendustest lähtudes

ÜLDKOHUS (üheksas koda)

otsustab:

1. Lükata vastuvõetamatuse vastuväide tagasi.

2. Jätta hagi põhjendamatuse tõttu rahuldamata.

3. Jätta GFKL Financial Services AG kanda tema enda kohtukulud ning mõista temalt välja kaks kolmandikku Euroopa Komisjoni kohtukuludest. Jätta komisjoni kanda üks kolmandik tema kohtukuludest.

4. Jätta Saksamaa Liitvabariigi kohtukulud tema enda kanda.

Berardis Czúcz Popescu

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 4. veebruaril 2016 Luxembourgis.

Allkirjad

Sisukord

Siseriiklik õiguslik raamistik 2

Kahjumi ülekandmise reegel 2

Kahjumi kaotamise reegel 2

Saneerimisklausel 3

Latentseid reserve ja ettevõtjate kontserne puudutavad klauslid 3

Vaidluse aluseks olevad asjaolud 4

Haldusmenetlus 4

Vaidlustatud otsus 4

Menetlus ja poolte nõuded 6

Õiguslik käsitlus 7

Hagi vastuvõetavus 7

ELTL artikli 263 neljanda lõigu tähenduses hagi esitamise õigus 7

Põhjendatud huvi 11

Sisulised küsimused 11

Kolmas väide, et puudub põhjendus 11

Esimene väide, et vaidlusalune meede ei ole prima facie valikuline 13

– Esimene väiteosa, mis käsitleb viga viitesüsteemi määratlemisel 14

– Teine väiteosa, et on tehtud viga, hinnates saneerimist vajavate ettevõtja õiguslikku ja faktilist olukorda ning kvalifitseerides saneerimisklausli üldkohaldatavaks meetmeks 16

– Kolmas väiteosa, et vaidlustatud meede on põhjendatud Saksa maksusüsteemi laadi ja ülesehitusega 18

Teine väide, et riigi vahendeid ei kasutatud 21

Neljas väide, et on rikutud õiguspärase ootuse põhimõtet 22

Kohtukulud 24