Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
esitatud 19. septembril 2018 [1]

Kohtuasi C-374/17

Finanzamt B
versus
A-Brauerei,
menetluses osales
Bundesministerium der Finanzen (Saksamaa Liitvabariigi rahandusministeerium)

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus))

Eelotsusetaotlus – Riigiabi – Sisuline valikulisus – Puudumine – Üldise kättesaadavuse kriteerium – Üldine meede – Võrdlusbaas – Sarnasus – Võrdlusbaasi olemusele või üldisele ülesehitusele tuginev põhjendus – Maksusoodustus – Kinnisasja omandamise maks – Kontsernisisesele ümberkujundamisele kohalduv maksuvabastus – Osalevates äriühingutes vähemalt 95% suuruse kapitaliosaluse omamise tingimus – Osaluse omamine viie aasta vältel enne ja pärast ümberkujundamist

I. Sissejuhatus

1. Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus, edaspidi „BFH“) esitas oma 30. mai 2017. aasta otsusega Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse ELTL artikli 107 lõike 1 tõlgendamiseks.

2. Küsimus tõusetus kohtuvaidluses A-Brauerei ja Finanzamt B (maksuhaldur, Saksamaa) vahel seoses viimase otsusega mitte vabastada Saksa seaduse kinnisvara omandamise maksu kohta (Grunderwerbsteuergesetz, 26. veebruari 1997. aasta versioon, *BGBl.* I, lk 418, 1804; viimati muudetud 22. juuni 2011. aasta seaduse § 12 punktiga 1; *BGBl.* I, lk 1126; edaspidi „GrEStG“) § 6a alusel maksust tehing, millega A-Brauerei ühendatakse oma tütarettevõtjaga T-GmbH. Sisuliselt vabastatakse selle sättega kinnisasja omandamise maksust teatud tehingud seoses ümberkujundamisega kontserni sees.

3. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et T-GmbH ühendamisele A-Brauereiga on kohaldatav GrEStG § 6a ning järelikult tuleb ühendamine kinnisasja omandamise maksust vabastada. Seetõttu soovib kohus teada, kas selline maksuvabastus tuleb kvalifitseerida „riigiabiks“ ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab, et põhikohtuasja kontekstis sõltub „riigiabiks“ kvalifitseerimine eelkõige valikulisuse tingimuse tõlgendamisest. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on siiski arvamusel, et GrEStG §-s 6a ette nähtud vabastus ei ole valikuline ega ole seetõttu käsitatav riigiabina.

1 Algkeel: prantsuse.

4. Sissejuhatuseks märgin, et sisulise valikulisuse küsimuses eksisteerib Euroopa Kohtu praktikas ühteaegu kaks analüüsimeetodit, ning – nagu nähtub ka Euroopa Komisjoni teatisest riigiabi mõiste kohta – seda just maksustamise valdkonnas [2].

5. Esiteks klassikaline analüüsimeetod, mille võib tuletada EL toimimise lepingu sõnastusest [3], põhineb üldise kättesaadavuse kriteeriumil. Selle eelkõige kohtuotsuses komisjon ja Hispaania *vs*. Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik [4] kohaldatud lähenemise kohaselt on valikulised kõik need soodustused, mis ei ole kättesaadavad kõikidele liikmesriigi territooriumil asuvatele ettevõtjatele. Üldise kättesaadavuse kriteeriumi järgi ei ole nõutav, et kõik ettevõtjad ka tegelikult asjaomast soodustust kasutaksid, vaid et kõik *saaksid* seda teha [5].

6. Teiseks niinimetatud „võrdlusbaasi“ meetod, mis pärineb 2011. aastal kuulutatud kohtuotsusest Paint Graphos jt [6] ja mida kinnitati kohtuotsuses komisjon *vs*. World Duty Free Group jt [7], põhineb diskrimineerimise kriteeriumil [8]. Selle kolme-etapilise lähenemise kohaselt on soodustus valikuline, kui tegemist on erandiga asjaomasest tavapärasest korrast, kui see ei ole kättesaadav kõigile sarnases olukorras olevatele ettevõtjatele ja kui see ei ole põhjendatud asjaomase laadi või üldise ülesehitusega [9].

7. Mõlema analüüsimeetodi eesmärk on eristada valikulised meetmed, mis kuuluvad ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalasse, nendest üldistest meetmetest, mille suhtes see säte ei kehti. Käesoleva kohtuasja puhul viib nende kahe meetodi kasutamine minu arvates samale tulemusele, nimelt et GrEStG §-is 6a ette nähtud maksuvabastus ei ole valikuline.

8. Euroopa Kohtul soovitan siiski kohaldada *üksnes klassikalist analüüsimeetodit* ning seda meetodit kasutades otsustada, et GrEStG §-is 6a ette nähtud maksuvabastus on üldine meede, kuivõrd see on kättesaadav kõikidele liikmesriigi territooriumil asuvatele ettevõtjatele, ja isegi kõigile kohalikele või välismaistele ettevõtjatele, kes omavad kinnisasja liikmesriigi territooriumil [10].

9. Pean tunnistama isegi teatavat muret seoses võrdlusbaasi meetodi praktiliste tagajärgedega, seda nii sisulises kui ka formaalses plaanis [11]. Mulle tundub nimelt, et see meetod kätkeb endas riski laiendada riigiabi eeskirju kõikidele maksuerisustele, kutsudes sellega üles diskrimineerimise ilmingute otsimisel üle vaatama kõigi liikmesriikide maksurežiimid.

10. Teise võimalusena esitan põhjendused, näitamaks, et ka võrdlusbaasi meetodi kohaldamine viib samale lõppjäreldusele – nimelt, et tegemist ei ole riigiabiga –, varjamata tõsiseid raskusi, mis selle meetodi kohaldamisega kaasnevad. [12]

2 Vt komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta EL toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, C/2016/2946, ELT 2016, C 262, lk 1 (edaspidi „komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta“), punktid 128–131.

3 ELTL artikli 107 lõike 1 kohaselt on keelatud abi, millega soodustatakse „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“, see tähendab abi, mis ei ole kättesaadav kõikidele ettevõtjatele ja kõigi kaupade tootjatele. Kuid erinevalt teisest EL toimimise lepingu sätetest ei sisalda see säte viidet diskrimineerimisele.

4 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 73 ja 103–108).

5 Vt käesoleva ettepaneku punkt 94.

6 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus (C-78/08 kuni C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).

7 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981).

8 Vt käesoleva ettepaneku punkt 63 ja vastavad viited lehekülje lõpus.

9 Vt käesoleva ettepaneku punkt 118.

10 Vt käesoleva ettepaneku punktid 89–116.

11 Vt käesoleva ettepaneku punktid 61–88.

12 Vt käesoleva ettepaneku punktid 117–195.

II. Saksa õiguslik raamistik

11. Äriühingute ümberkujundamist reguleeriva seaduse (Umwandlungsgesetz, edaspidi „UmwG“) § 1 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Õigussubjekte, kelle asukoht on riigi territooriumil, võib ümber kujundada

1. ühinemise teel;

2. jagunemise teel (jagunemine lõppemisega ja kogu vara ülekandmisega, jagunemine lõppemiseta vara osalise ülekandmisega, jagunemine tütarettevõtjate asutamisega);

3. vara ülekandmise teel;

[…]“

12. UmwG §-s 2 on sätestatud:

„Õigussubjektid võivad ühineda likvideerimismenetluseta lõpetamise teel:

1. ühendamise teel ühe või mitme õigussubjekti (ühendatav õigussubjekt) kogu vara ülekandmise kaudu teisele olemasolevale õigussubjektile (ühendav õigussubjekt) […]“.

13. GrEStG § 1 näeb ette:

„(1) Kinnisasja omandamise maks tasutakse järgmistelt tehingutelt, niivõrd kui need hõlmavad riigi territooriumil asuvaid kinnisasju:

1. müügileping või muu tehing, mille alusel tekib omandi üleandmise nõue;

2. omandi ülekandmise kokkulepe, kui ei ole eelnenud tehingut, mille alusel oleks tekkinud omandi üleandmise nõue;

3. omandi üleminek, kui ei ole eelnenud tehingut, mille alusel oleks tekkinud omandi üleandmise nõue, ja nõutav ei ole ka omandi ülekandmise kokkulepe.

[…]

(2a) Kui isikuühingu vara hulka kuulub riigi territooriumil asuv kinnisasi ja kui viie aasta jooksul muutub osanike ring otseselt või kaudselt nii, et vähemalt 95% äriühingu osalusest läheb üle uutele osanikele, loetakse see tehinguks, millega antakse kinnisasja omand üle uuele isikuühingule. […]

(3) Kui äriühingu vara hulka kuulub riigi territooriumil asuv kinnisasi, maksustatakse juhul, kui lõike 2a kohane maksustamine ei tule kõne alla, lisaks järgmised tehingud:

1. tehing, mille alusel tekib äriühingu ühe või mitme osa üleandmise nõue, kui üleandmisega koondub otseselt või kaudselt vähemalt 95% äriühingu osadest omandaja kätte või valitseva mõjuga ja sõltuvate ettevõtjate või sõltuvate isikute kätte või üksnes sõltuvate ettevõtjate või sõltuvate isikute kätte;

2. äriühingu osadest vähemalt 95% otsene või kaudne koondumine, kui eelnenud ei ole võlaõiguslikku tehingut punkti 1 tähenduses;

3. tehing, mis toob kaasa äriühingu osadest vähemalt 95% otsese või kaudse üleandmise nõude;

4. äriühingu osadest vähemalt 95% otsene või kaudne üleminek, kui eelnenud ei ole võlaõiguslikku tehingut punkti 3 tähenduses.“

14. GrEStG § 6a näeb ette:

„§ 1 lõike 1 punkti 3 ja § 1 lõigete 2a või 3 kohaselt maksustatavalt tehingult, mille alus on ümberkujundamine äriühingute ümberkujundamist reguleeriva seaduse [UmwG] § 1 lõike 1 punktide 1–3 tähenduses, maksu sisse ei nõuta; […] esimene lause on kohaldatav ka asjaomastele ümberkujundamistele, mis toimuvad Euroopa Liidu liikmesriigi või Euroopa Majanduspiirkonna lepingu osalisriigi õiguse alusel. Esimene lause kehtib vaid juhul, kui ümberkujundamises osalevad vaid üks valitseva mõjuga ettevõtja ja üks või mitu sellest valitseva mõjuga ettevõtjast sõltuvat äriühingut või mitu ühest valitseva mõjuga ettevõtjast sõltuvat äriühingut. Kolmanda lause tähenduses sõltuv on ettevõtja, kelle kapitalis või varas on valitseva mõjuga ettevõtjal tehingule eelneva ja järgneva viie aasta jooksul katkematult otsene või kaudne või osalt otsene, osalt kaudne vähemalt 95% suurune osalus.“

III. Põhikohtuasi

15. A-Brauerei, põhikohtuasja kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses, on majandustegevusega tegelev aktsiaselts. Talle kuulus 100protsendiline osalus äriühingus T-GmbH, kes oli mitme kinnisasja omanik. T-GmbH oli omakorda äriühingu E-GmbH ainuosanik.

16. 1. augusti 2012. aasta lepinguga andis T-GmbH kui ühendatav õigussubjekt, kelle tegevus lõppes likvideerimismenetluseta vastavalt UmwG § 1 lõike 1 punktile 1 koosmõjus § 2 punktiga 1, oma vara tervikuna (sealhulgas ka kinnisasjad) koos kõikide õiguste ja kohustustega üle kaebajale kui ühendavale õigussubjektile (ühinemine ühendamise teel). Ühinemine jõustus äriregistrisse kandmisega 24. septembril 2012. Nimetatud kuupäeval lõppes äriühing T-GmbH, mille osanik oli A-Brauerei olnud rohkem kui viis aastat. Alates sellest kuupäevast oli A-Brauerei seega äriühingu E-GmbH ainuosanik.

17. Maksuhaldur, kes on põhikohtuasja vastustaja ja kassatsioonkaebuse esitaja, leidis, et T-GmbH ühinemisest tulenev kinnisasjade üleminek kaebajale on maksustatav tehing GrEStG § 1 lõike 1 punkti 3 tähenduses ning et sellele tehingule ei kohaldata GrEStG § 6a kohast maksuvabastust. Esitatud vaide jättis maksuhaldur rahuldamata põhjendusega, et T-GmbH ei ole sõltuv äriühing GrEStG § 6a tähenduses, kuna ühinemise tagajärjel on see äriühing lõppenud ja seetõttu ei ole järgitud seaduses ette nähtud tähtaega omada osalust viis aastat pärast tehingut.

18. Finanzgericht (esimese astme maksukohus, Saksamaa) rahuldas A-Brauerei kaebuse ja andis talle GrEStG § 6a kohase maksusoodustuse.

19. Eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud kassatsioonkaebuses esitab maksuhaldur GrEStG § 6a rikkumise väite. Ta palub Finanzgerichti (esimese astme maksukohus) otsus tühistada ja jätta kaebus rahuldamata. A-Brauerei palub jätta kassatsioonkaebus rahuldamata.

20. Menetlusse astus Bundesministerium der Finanzen (Saksamaa Liitvabariigi rahandusministeerium). Ta teatas, et komisjon ei ole ametlikku kontrollimenetlust GrEStG § 6a uue redaktsiooni kohase maksusoodustuse asjas läbi viinud.

IV. Eelotsuse küsimus

21. Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) on esitanud Euroopa Kohtule selgitused GrEStG § 1 lõike 1 alusel kehtestatud kinnisasja omandamise maksu, GrEStG § 6a kohase maksuvabastuse ja esitatud eelotsuse küsimuse asjakohasuse kohta põhikohtuasja lahendamisel.

22. Minu hinnangul on põhikohtuasja ja käesoleva kohtuasja probleemide paremaks mõistmiseks kasulik need selgitused osaliselt taasesitada.

A. GrEStG § 1 lõike 1 alusel kehtestatud kinnisasja omandamise maks

23. GrEStG § 1 lõike 1 alusel kehtestatud kinnisasja omandamise maks hõlmab põhimõtteliselt kõiki tehinguid, mille käigus vahetub riigi territooriumil asuva kinnisasja omanikuks olev õigussubjekt.

24. GrEStG § 1 lõike 1 punktis 3 nimetatud tehingute hulka kuulub ka UmwG-s ette nähtud õigussubjekti vahetus äriühingu ümberkujundamise tulemusel (ühinemine, jagunemine, vara üleminek). Nende tehingute puhul läheb ühendatava õigussubjekti vara tervikuna (üldõigusjärglus) või osaliselt (eriõigusjärglus) seaduse alusel üle uuele õigussubjektile, ilma et üksikute varaesemete üleandmine oleks nõutav.

25. Peale selle on GrEStG § 1 lõigetega 2a ja 3 kehtestatud õiguslik fiktsioon, mille kohaselt teatud äriühingu osalusega seotud tehingud on võrdsustatud nende äriühingute omandis olevate kinnisasjadega seotud tehingutega, mistõttu kehtib neile põhimõtteliselt kinnisasja omandamise maks. Kõikide selle õigusliku fiktsiooni koosseisude puhul toimub asjaomase äriühingu vähemalt 95% suuruse osaluse tervikuna või järk-järgult üleminek.

B. GrEStG § 6a kohane maksuvabastus

26. GrEStG § 6a kohaselt ei nõuta kinnisasja omandamise maksu, kui tehing põhineb ümberkujundamisel UmwG § 1 lõike 1 punktide 1–3 järgi. Maksuvabastust kohaldatakse nii residentidest kui ka mitteresidentidest ettevõtjatele. See kehtib ka Euroopa Liidu liikmesriigi või Euroopa Majanduspiirkonna lepingu osalisriigi õiguse alusel toimuvatele analoogsetele ümberkujundamistele.

27. GrEStG § 6a kolmas lause piirab maksuvabastuse kohaldamisala siiski üksnes kontserniga seotud juhtumitele. Nimelt peavad ümberkujundamises osalema üks valitseva mõjuga ettevõtja ja üks või mitu sellest valitseva mõjuga ettevõtjast sõltuvat äriühingut või mitu ühest valitseva mõjuga ettevõtjast sõltuvat äriühingut. „Sõltuvaks“ loetakse äriühing, kelle kapitalis või varas on valitseva mõjuga ettevõtjal tehingule eelneva ja järgneva viie aasta jooksul katkematult otsene või kaudne või osalt otsene, osalt kaudne vähemalt 95% suurune osalus.

28. Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) rõhutab, et tõlgendab GrEStG § 6a laialt, lähtudes soodustuse eesmärgist hõlbustada kontsernisisest ümberkorraldamist.

29. Selline lai tõlgendus käib valitseva mõjuga ettevõtja mõiste kohta GrEStG § 6a kolmanda lause tähenduses. Valitseva mõjuga ettevõtja võib olla iga füüsiline või juriidiline isik, isikuühing või isikute ühendus, mis tegeleb mis tahes liiki majandustegevusega. See viimane tingimus on täidetud ka juhul, kui valitseva mõjuga ettevõtja osaleb turul oma osaluse kaudu sõltuvas ettevõtjas.

30. Selle laia tõlgenduse kohaselt on GrEStG § 6a neljandas lauses ette nähtud tähtajad määrava tähendusega üksnes niivõrd, kuivõrd neid saab ümberkujundamisest tulenevalt ka tegelikult järgida. Nii saab sõltuva äriühingu ühinemisel valitseva mõjuga ettevõtjaga tähtaega järgida ainult ühinemisele „eelnevas“ osas, kuna valitseva mõjuga ettevõtja osalus sõltuvas äriühingus ühinemistehingu käigus eelduslikult kaob. Siiski tuleb GrEStG § 6a kohane maksusoodustus anda, kuna just ühinemise tõttu ei ole ühinemisjärgset tähtaega võimalik järgida. Selline lai tõlgendus kehtib ka teiste GrEStG § 6a esimeses lauses nimetatud tehingute kohta.

C. Esitatud küsimuse asjakohasus põhikohtuasja lahendamisel

31. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et T-GmbH ühendamisele A-Brauereiga on kohaldatav GrEStG § 6a ja seega tuleb see kinnisasja omandamise maksust vabastada. Ümberkujundamises osalesid A-Brauerei kui valitseva mõjuga ettevõtja ja temaga ühendatav T-GmbH kui sõltuv äriühing. A-Brauerei tegeleb majandustegevusega ja omas rohkem kui viie aasta jooksul enne ülevõtmise teel ühinemist äriühingus T-GmbH 100protsendilist osalust. Ka on ühinemisjärgse tähtaja mittejärgimine tingitud just ühinemisest.

32. Sellest hoolimata tõstatab see kohus küsimuse, kas sellist maksuvabastust tuleks käsitada „riigiabina“ ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

33. See kohus märgib, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt peavad liikmesriigi kohtud riigiabi valdkonnas vaidlusi lahendades tõlgendama ja kohaldama ELTL artikli 107 lõikes 1 sätestatud riigiabi mõistet, eelkõige tehes kindlaks, kas riiklik meede on võetud vastuolus ELTL artikli 108 lõikes 3 sätestatud eelneva kontrolli menetlusega.

34. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et kui kõnealune vabastus kvalifitseerida riigiabiks, ei ole GrEStG § 6a kohaldatav ja kassatsioonikaebuse menetlemine tuleks peatada, kuni komisjon teeb otsuse selle abi kokkusobivuse kohta siseturuga. Vastupidisel juhul tuleks maksuhalduri kassatsioonkaebus põhjendamatuse tõttu jätta rahuldamata ja A-Brauerei suhtes saaks kohaldada maksuvabastust.

35. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb eelkõige GrEStG § 6a kohase maksusoodustuse valikulisuses.

36. Nendel asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ELTL artikli 107 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et tegemist on viidatud sätte kohaselt keelatud riigiabiga, kui liikmesriigi õigusnormide kohaselt ei tule äriühingute ümberkujundamise (ühinemise) käigus toimunud kinnisasja maksustatava omandamise eest tasuda kinnisasja omandamise maksu, kui ümberkujundamises osalevad teatavad õigussubjektid (valitseva mõjuga ettevõtja ja sõltuv äriühing) ning valitseva mõjuga ettevõtjal on sõltuvas äriühingus ümberkujundamisele eelneva ja järgneva viie aasta jooksul 100% suurune osalus?“

V. Menetlus Euroopa Kohtus

37. Eelotsusetaotlus registreeriti Euroopa Kohtu kantseleis 21. juunil 2017.

38. Kirjalikud seisukohad esitasid A-Brauerei, Saksamaa valitsus ja komisjon.

39. Kohtuistungil, mis toimus 11. juunil 2018, osalesid oma suuliste seisukohtade avaldamiseks A-Brauerei, Saksamaa valitsuse ja komisjoni esindajad.

VI. Analüüs

40. Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artikli 107 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et riigiabina on käsitatav selline maksusoodustus, nagu see on kõne all põhikohtuasjas ja millega vabastatakse kinnisasja omandamise maksust kontsernisisene ümberkujundamine, antud juhul ühinemine, milles osalevad valitseva mõjuga ettevõtja ja sõltuv äriühing, tingimusel et valitseva mõjuga ettevõtjal peab sõltuvas äriühingus olema vähemalt 95% suurune osalus ümberkujundamisele eelneva ja põhimõtteliselt ka sellele järgneva viie aasta jooksul.

41. ELTL artikli 107 lõike 1 kohaselt on, kui aluslepingutes ei ole sätestatud teisiti, igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, siseturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust.

42. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabiks“ kvalifitseerimiseks tarvis, et oleks täidetud kõik selles sättes osutatud tingimused.[13]

43. Käesoleva kohtuasja raskuskese lasub valikulisuse tingimusel[14].

44. Eelotsusetaotluse esitanud kohus, A-Brauerei ja Saksamaa valitsus on seisukohal, et põhikohtuasjas kõne all oleva maksuvabastuse puhul ei ole see tingimus täidetud, mistõttu ei saa seda ka riigiabina käsitada. Komisjon on vastupidisel seisukohal.

45. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus, A-Brauerei ja Saksamaa valitsus, nii olen ka mina arvamusel, et see maksuvabastus ei ole valikuline. See valikulisuse puudumine on tuletatav üldise kättesaadavuse mõistel põhineva klassikalise analüüsimeetodi kohaldamisel (C), samuti võrdlusbaasi meetodi abil, hoolimata selle kohaldamisega seotud raskustest (D).

46. Eelnevalt soovin siiski rõhutada valikulisuse tingimuse tõlgenduse määravat tähtsust maksustamise valdkonnas (A) ning valikulisuse analüüsimiseks kasutatava meetodi valiku süsteemset tähtsust (B).

A. Valikulisuse tingimuse määrav tähtsus maksustamise valdkonnas

47. Kuna maksumeede, mis teeb ettevõtjatel vahet, vastab üldjuhul *teistele* riigiabiks kvalifitseerimise tingimustele, on valikulisuse tingimus maksustamise valdkonnas riigiabiks kvalifitseerimisel määrava tähendusega.

48. Riigiabiks kvalifitseerimine ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses on allutatud kuuele tingimusele[15]. Esiteks peab siseriiklik meede andma ettevõtjale eelise. Teiseks peab see eelis olema valikuline. Kolmandaks peab kõnealuse eelise andmine olema omistatav riigile. Neljandaks peab see olema rahastatud riigi ressurssidest. Viiendaks peab meede kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust. Kuuendaks peab see meede moonutama või ähvardama moonutada konkurentsi.

13 Vaata eelkõige 4. juuni 2015. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punktid 46 ja 47), 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus BVVG (C-39/14, EU:C:2015:470, punktid 23 ja 24) ja 18. veebruari 2016. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs.* komisjon (C-446/14 P, ei avaldata, EU:C:2016:97, punktid 21 ja 22).

14 Põhjalikku analüüsi valikulisuse mõiste tõlgendamise arengu kohta Euroopa Kohtu praktikas vt Piernas López, J. J., *The Concept of State Aid Under EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 2015, lk 103–150.

15 Euroopa Kohtu klassikalises praktikas grupeeritakse osa nendest tingimustest ümber ja sõnastatakse seega abi mõiste neli koosseisulist tunnust. Esiteks peab see olema riigi poolt või riigi ressurssidest antud abi. Teiseks peab sekkumine kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab sekkumine andma soodustatud isikule valikulise eelise. Neljandaks peab see moonutama või ähvardama moonutada konkurentsi. Vaata eelkõige 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, punkt 13) ja 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 37).

49. Nendest kuuest tingimusest kolm on peaaegu eelduslikult täidetud kõigi riiklike meetmete puhul, millega nähakse ette maksusoodustusi nagu kõnealune maksvabastus põhikohtuasjas.

50. Kõigepealt annab selline maksuvabastus *eelise* selle kohaldamisalaga hõlmatud maksumaksjatele, vabastades need maksukohustusest, nimelt põhikohtuasjas GrEStG §-ga 1 kehtestatud kinnisasja omandamise maksust.

51. Edasi on maksusoodustus üldiselt ette nähtud seadusandliku või muu regulatiivse meetmega, nagu GrEStG §-ga 6a põhikohtuasjas. Seega on täidetud *riigile omistatavuse* tingimus [16].

52. Lõpuks on Euroopa Kohus juba ammu otsustanud, et maksusoodustuse kehtestamine tähendab *riigi ressursside* kasutamist – ja seda hoolimata sellest, et tegemist ei ole selliste ressursside otsese üleandmisega –, kui sellise soodustuse näol on tegemist liikmesriigi loobumisega maksutulust, mida ta muidu oleks nõudnud [17].

53. Ülejäänud kolme tingimuse hulgas need, mis puudutavad liikmesriikidevahelise *kaubanduse* kahjustamist ja *konkurentsi* moonutamise riski, on praktikas väga sageli täidetud, kui kõnealuse meetme näol ei ole tegemist vähese tähtsusega abiga [18] või kui komisjoni otsustuspraktika kohaselt on meetmel mõju üksnes kohalikul tasandil [19].

54. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei tule tõendada abi tegelikku mõju liikmesriikidevahelisele kaubandusele ja tegelikku konkurentsimoonutamist, vaid üksnes kontrollida, kas abi võib mõjutada seda kaubandust ja kahjustada konkurentsi. [20]

55. Eelkõige, kui liikmesriigi antud abi tugevdab ettevõtja positsiooni võrreldes konkureerivate ettevõtjatega liikmesriikidevahelises kaubanduses, on viimased abist mõjutatud, ilma et abi saav ettevõtja ise peaks osalema liikmesriikidevahelises kaubanduses. [21]

56. Lisaks puudub selline künnis või protsendimäär, millest allpool võib leida, et liikmesriikidevahelist kaubandust ei ole kahjustatud. Tegelikult ei välista abi suhteline ebaolulisus või abi saava ettevõtja suhteliselt tagasihoidlik suurus iseenesest võimalust, et kahjustatakse liikmesriikidevahelist kaubandust. [22]

16 Vt selle kohta 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsus Association Vent De Colère! jt (C-262/12, EU:C:2013:851, punktid 17 ja 18) ja 13. septembri 2017. aasta kohtuotsus ENEA (C-329/15, EU:C:2017:671, punktid 21 ja 22).

17 Vaata eelkõige 15. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14), 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs.* komisjon (C-156/98, EU:C:2000:467, punktid 26–28) ja 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon (C-66/02, EU:C:2005:768, punktid 76–81).

18 Vaata eelkõige komisjoni 18. detsembri 2013. aasta määrus (EL) nr 1407/2013, milles käsitletakse Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklite 107 ja 108 kohaldamist vähese tähtsusega abi suhtes (ELT 2013, L 352, lk 1). Täpsustan, et selle määruse kohaldamisele Euroopa Kohtule esitatud toimikus ei viidata.

19 Vt komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta, punktid 196 ja 197.

20 Vaata eelkõige 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt (C-78/08 kuni C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 78), 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 51) ning 27. juuni 2017. aasta kohtuotsus Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 78).

21 Vaata eelkõige 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon (C-66/02, EU:C:2005:768, punkt 117), 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt (C-78/08 kuni C-80/08, EU:C:2011:550, punktid 79 ja 80) ning 19. märtsi 2015. aasta kohtuotsus OTP Bank (C-672/13, EU:C:2015:185, punktid 55 ja 56).

22 Vaata eelkõige 21. märtsi 1990. aasta kohtuotsus Belgia *vs.* komisjon (C-142/87, EU:C:1990:125, punkt 43), 21. juuli 2005. aasta kohtuotsus Xunta de Galicia (C-71/04, EU:C:2005:493, punkt 41) ning 17. juuli 2008. aasta kohtuotsus Essent Netwerk Noord jt (C-206/06, EU:C:2008:413, punkt 76).

57. Seoses konkurentsi moonutamist puudutava tingimusega on täpsustatud, et abi, mille eesmärk on vabastada ettevõtja jooksva haldamise või tavakohase tegevuse käigus tavaliselt tekkivatest kuludest, kahjustab põhimõtteliselt konkurentsi.[23] Sellega seoses on Euroopa Kohus juba otsustanud, et maksusoodustus, kuna sellega antakse teatud ettevõtjatele majanduslik eelis, võib moonutada konkurentsi[24].

58. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb hinnata, kas need kaks tingimust on põhikohtuasja konkreetseid asjaolusid arvestades täidetud. Igal juhul ei ole kahtlust, et sellest menetlusest sõltumata on kõnealune maksuvabastus kohaldatav faktiliste asjaolude korral, mil need kaks tingimust on tõepoolest täidetud.

59. Eelnevast järeldub, et riigiabiks kvalifitseerimise esimesed viis tingimust on GrEStG §-s 6a ette nähtud maksuvabastusega põhimõtteliselt täidetud. Selle maksuvabastuse riigiabiks kvalifitseerimine sõltub niisiis eelkõige selle võimalikust valikulisest olemusest. Veel üldisemalt, sellest tulenevalt on valikulisus riigiabina määratlemisel maksude valdkonnas määrava tähendusega.

60. Selle valikulisuse tingimuse määrava tähenduse tõttu maksude valdkonnas on oluline rõhutada valikulisuse analüüsimiseks kasutatava meetodi valiku süsteemset tähtsust.

B. Valikulisuse tingimuse analüüsimiseks kasutatava meetodi valiku süsteemne tähtsus ning vahetegu üldise kättesaadavuse ja diskrimineerimise kriteeriumi vahel

61. Nagu ma juba käesoleva ettepaneku sissejuhatuses märkisin, eksisteerib Euroopa Kohtu praktikas sisulise valikulisuse küsimuses ühteaegu kaks analüüsimeetodit, millest esimene põhineb üldise kättesaadavuse (klassikaline analüüsimeetod) ja teine diskrimineerimise kriteeriumil (võrdlusbaasi meetod).

62. Neil kahel meetodil on praktikas erinevad mõjud nii *materiaalsel* tasandil, see tähendab küsimuses riigiabi eeskirjade kohaldamisalast, kui ka *formaalsel* tasandil, see tähendab küsimuses abi määratlemiseks vajaliku analüüsi kvaliteedist.

63. Mis puudutab esiteks mõjusid materiaalsel tasandil, siis tugineb võrdlusbaasi meetod diskrimineerimise mõistele[25], küsides liikmesriikide poolt maksude valdkonnas tehtud *kõikide eristamiste* õiguspärasuse järgi.

64. Seevastu on klassikalise meetodi puhul riigiabi analüüsi ulatus piiratud *üksnes nende erisustega, mis ei ole üldiselt kättesaadavad*, nagu erisused, millest ei ole võimalik kasu saada kõigil riigi territooriumil asuvatel ettevõtjatel.

65. Kuigi need kaks meetodit tunduvad teoorias sarnased, on neil praktikas siiski oluliselt erinev kohaldamisala.

23 Vt 30. aprilli 2009. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia ja Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272, punkt 54), 27. juuni 2017. aasta kohtuotsus Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 80) ning 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 66).

24 Vt selle kohta 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130, punkt 55) ja 17. novembri 2009. aasta kohtuotsus Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punkt 53).

25 Vt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 53), 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) ning 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres *vs.* komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 83). Vt selle kohta samuti, Thomas, S., „Sélectivité et discrimination: quelques réflexions autour des arrêts de la Cour 21 décembre 2016 dans les affaires World Duty Free Group et Hansestadt Lübeck“, *Revue Lamy de la Concurrence*, nr 58, 1. veebruar 2017.

66. Äärmusliku näitena võib tuua meetme, millega nähakse ette tulu suurusest sõltuvad astmelised maksumäärad, ning mis klassikalise meetodi kohaselt on vaieldamatult üldine meede, kuivõrd kõik ettevõtjad võivad saada kasu madalamast maksumäärast. Seevastu võrdlusbaasi meetodi järgi on kõige soodsamat maksumäära vaja õigustada kas sarnasuse puudumisega (teine etapp) või siis süsteemi laadi või üldise ülesehitusega (kolmas etapp).

67. Selleks et kõik oleks täiesti selge – ma muidugi ei väida, et võrdlusbaasi meetodi kasutamine viiks automaatselt astmeliste maksumäärade määratlemiseni valikulistena [26], vaid et see võimalus on olemas, kuna selle meetodi kohaselt tuleb küsida nende meetmete õiguspärasuse järgi, mis klassikalise meetodi sõela eespool juba läbisid. Riigiabi eeskirjade kohaldamisala laiendamise risk võib puudutada nimelt sarnaseid meetmeid, mida Euroopa Kohus on varem määratlenud üldistena. [27]

68. Teisisõnu on diskrimineerimise testi uurimisvaldkond oluliselt ulatuslikum kui üldise kättesaadavuse testi oma. Õigupoolest kohaldub diskrimineerimise test põhimõtteliselt *kõikidele* eristamise kriteeriumitele, ja seda eriti maksustamise valdkonnas [28].

69. Võrdluseks, üldise kättesaadavuse test hõlmab üksnes neid eristamise kriteeriume, mis otseselt välistavad teatud ettevõtjad või teatud kaupade tootmise asjaomase soodustuse saajate hulgast. Tegemist ei ole selle juhusega, kui eristamine põhineb õigusaktidel, nagu GrEStG §-ga 6a kehtestatud maksusoodustus põhikohtuasjas. Klassikalise analüüsimeetodi järgi on see maksuvabastus niisiis üldine meede, kuivõrd kõigil ettevõtjatel on võimalus korraldada oma tegevus kontsernis ja vajaduse korral viia läbi GrEStG §-s 6a ette nähtud ümberkujundamine. [29]

70. Seevastu võib selle maksuvabastuse määratleda valikulisena võrdlusbaasi meetodit kasutades, kui selle üle otsustama seatud instants (komisjon, Üldkohus, Euroopa Kohus või liikmesriigi kohus) leiab, et sellest tulenevat erinevat kohtlemist ei saa põhjendada sarnasuse puudumise [30] või õigustuse olemasoluga [31].

71. Teine võimalus selgitada nende kahe lähenemise erinevust on küsida, milline on ajamoment, millal tuleks soodustuse valikulisust hinnata. Kättesaadavuse ideel põhineva klassikalise meetodi järgi tuleb valikulisust hinnata *enne*, kui ettevõtja võtab vastu otsuse, mis võimaldab tal soodustust saada, nagu investeerimine, töötajate värbamine või kontsernisisene ümberkujundamine. Selle esimese lähenemise kohaselt ei ole soodustus valikuline, kui selle soodustuse saamiseks vajalikul viisil võiks käituda ükskõik milline ettevõtja. [32]

26 Sellega seoses märgin, et komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta täpsustab punktis 139, et tulumaksu astmelisus ja selle ümberjagamise eesmärk võivad olla asjaomase süsteemi olemuse ja üldise ülesehitusega seotud põhjenduseks. Vt ka käesoleva ettepaneku punkt 187.

27 Vt käesoleva ettepaneku punktid 95–97.

28 Nagu käesoleva ettepaneku punktides 47–60 märkisin, on teised ELTL artikli 107 lõikes 1 nimetatud tingimused maksustamise valdkonnas reeglina täidetud.

29 Vt käesoleva ettepaneku punktid 89–116.

30 Vt käesoleva ettepaneku punktid 141–179.

31 Vt käesoleva ettepaneku punktid 180–195.

32 Vt selle kohta Nicolaides, P., „Excessive Widening of the Concept of Selectivity“, *European State Aid Law Quarterly*, 2017, vol. 1, lk 62–72, lk 70: „[T]he moment a company decides to hire an additional employee or increase its investment in research it enjoys tax benefits which are not available to similar companies which do not make the same choices. This is the unavoidable outcome of the natural functioning of tax systems. However, it does not matter that some companies do not enjoy those benefits because they choose not to enjoy them. The relevant issue is that they are not precluded by law from enjoying them. […] It follows that the question as to whether companies are subject to different treatment must be asked *before* companies make their investment, hiring or research decisions, etc., *not after*. The issue of discrimination between companies arises at the point where they make their choices. If some companies are not allowed to benefit from a certain tax rule while others are allowed, then the former face adverse discrimination and are subject to different treatment“ (kohtujuristi kursiiv). Samamoodi vt Derenne, J., „Commission v World Duty Free Group a.o.: Selectivity in (Fiscal) State Aid, quo vadis Curia?“, *Journal of European Competition Law & Practice*, 2017, vol. 8, nr 5, lk 311–313, lk 313: „However, one could argue that this is not the effect of the measure itself but rather the effect of the choice of the undertakings selecting or not to invest in foreign companies. […] An unconditional tax advantage linked to an activity accessible to any undertaking does not appear to be selective“.

72. Seevastu eeldab võrdlusbaasi meetod valikulisuse hindamist *pärast* sellise otsuse tegemist, võrreldes nende ettevõtjate olukorda, kes tegelikult eelise said – olles käitunud vajalikul viisil –, nende ettevõtjate omaga, kes seda ei saanud, sest nad ei käitunud vajalikul viisil. Ilmselgelt see teine lähenemisviis hõlmab riigiabi eeskirjadega suure hulga maksustamise valdkonna erisusi, mis esimese lähenemise järgi on sealt väljas.[33]

73. Kokkuvõttes kipub võrdlusbaasi meetod riigiabi eeskirjad muutma *üldiseks diskrimineerimise testiks*, mis peab silmas kõiki eristamise kriteeriume ning kutsub üles revideerima liikmesriikide maksusüsteeme tervikuna, kuivõrd need režiimid erisustel põhinevadki[34]. Kõnealuse testi raskusastet süvendavad veelgi piirangud võrdluse staadiumis kasutatavate objektide valikule[35] ja põhjendamisele[36].

74. Samas on maksustamise valdkonnas, mis on tihedalt seotud liikmesriikide suveräänsusega, mis liidu tasandil pole üldse või on üksnes vähesel määral harmoniseeritud ning mis puudutab selliseid poliitiliselt tundlikke küsimusi nagu võrdne maksustamine või maksude astmelisus, kohane küsida, kas „üldisel kättesaadavusel“ põhineva leebema meetodi kasutamine poleks mitte sobivam.

75. Sellega seoses märgin meeldetuletuseks, et abimeetmete siseturuga kokkusobivuse hindamine ELTL artikli 107 lõigete 2 ja 3 alusel kuulub komisjoni ainupädevusse.[37]

76. Väljaspool ELTL artikli 107 lõikes 2 nimetatud juhtusid, mille praktiline tähtsus on nende spetsiifilisuse tõttu väike, on komisjonil selles osas lai kaalutlusruum, mille kasutamine eeldab majandusliku ja sotsiaalse korra hindamist[38]. Seega, kuigi komisjon *peab alati hindama sellise riigiabi kokkusobivust ühisturuga, mille üle ta kontrolli teostab, isegi kui teda ei ole sellest teavitatud, ei ole komisjonil kohustust sellist abi ühisturuga kokkusobivaks tunnistada*.[39] Lisaks, mis puudutab erandeid *riigiabi ühisturuga kokkusobimatuse üldisest põhimõttest*, tuleb ELTL artikli 107 lõikeid 2 ja 3 tõlgendada kitsalt[40].

77. Pidades silmas komisjoni ainupädevust ja laia kaalutlusõigust riigiabi siseturuga kokkusobivuse küsimuses, annaks riigiabi eeskirjade laiendamine võrdlusbaasi meetodi kasutamisega komisjonile pädevuse „tasandada“ liikmesriikide maksurežiime, nõudes sotsiaalsetel, majanduslikel, keskkonnalastel või muudel põhjustel õiguspäraselt kehtestatud erisuste kaotamist.[41]

33 Vaata eelkõige Nicolaides, P., *op. cit.*, lk 72, samuti Derenne, J., *op. cit.*, lk 313.

34 Kogu maksupoliitika põhineb erisustel, mida sotsiaalseid, majanduslikke, keskkonnaalaseid või teisi eesmärke taotlev riiki kehtestab. Need maksuerisused võivad seisneda maksuvabastuses, mahaarvamisõiguses, maksukrediidis või maksude eristamises (eelkõige progressiivne maksustamine).

35 Vt käesoleva ettepaneku punktid 149–159.

36 Vt käesoleva ettepaneku punktid 180–186.

37 Vaata eelkõige 21. novembri 2013. aasta kohtuotsus Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, punkt 28), 19. juuli 2016. aasta kohtuotsus Kotnik jt (C-526/14, EU:C:2016:570, punkt 37), 26. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus DEI ja komisjon *vs*. Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, punkt 96) ning 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, punkt 42).

38 Vaata eelkõige 23. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Atzeni jt (C-346/03 ja C-529/03, EU:C:2006:130, punkt 84), 8. märtsi 2016. aasta kohtuotsus Kreeka *vs*. komisjon (C-431/14 P, EU:C:2016:145, punkt 68) ning 19. juuli 2016. aasta kohtuotsus Kotnik jt (C-526/14, EU:C:2016:570, punkt 38). Vt samuti Bacon, K., *European Union Law of State Aid*, Oxford University Press, Oxford, 2013, 2nd edition, nr 3.26: „Article 107(3) gives the Commission a power to exempt particular types of aid from the general prohibition contained in Article 107(1). But it is under no obligation to do so. In consequence, the Commission enjoys a wide discretion in its application of Article 107(3)“.

39 Vaata eelkõige 26. septembri 2002. aasta kohtuotsus Hispaania *vs*. komisjon (C-351/98, EU:C:2002:530, punkt 75), 13. veebruari 2003. aasta kohtuotsus Hispaania *vs*. komisjon (C-409/00, EU:C:2003:92, punkt 94) ning 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Itaalia *vs*. komisjon (C-91/01, EU:C:2004:244, punkt 44).

40 Vaata eelkõige 30. septembri 2003. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs*. komisjon (C-301/96, EU:C:2003:509, punktid 66, 71, 106 ja 131), 23. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Atzeni jt (C-346/03 ja C-529/03, EU:C:2006:130, punkt 79) ning 14. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Nuova Agricast ja Cofra *vs*. komisjon (C-67/09 P, EU:C:2010:607, punkt 74).

41 Nagu märkisin käesoleva ettepaneku punktides 47–60, on teised ELTL artikli 107 lõikes 1 ette nähtud tingimused maksustamise valdkonnas põhimõtteliselt täidetud, kuivõrd maksuerisuse kvalifitseerimine riigiabiks sõltub eeskätt selle valikulisusest. Järelikult määrab valikulisuse tingimuse tõlgendamine suures osas komisjoni pädevuse liikmesriikide maksusüsteeme „siluda“.

78. Sellise pädevuse andmine komisjonile oleks minu arvates raskesti ühitatav liikmesriikide autonoomia põhimõttega maksustamise valdkonnas. Euroopa Kohtu praktika kohaselt valdkonda reguleerivate liidu õigusnormide puudumisel on liikmesriikide pädevuses määrata kindlaks maksustamise alused ning jaotada maksukoormus erinevate tootmistegurite ja majandussektorite vahel.[42]

79. Teisisõnu, komisjoni pädevuses ei ole riigiabi keelates hinnata iga kohtlemise erisust, mida iga liikmesriik maksukoormust jagades on kehtestanud.

80. Samuti on õigustatud küsimus, kas pöördumine võrdlusbaasi meetodi poole sunniks liikmesriike *de facto* teatama komisjonile ELTL artikli 108 lõike 3 alusel valdavast enamikust riiklikest meetmetest maksupoliitika valdkonnas, ja eelkõige nendest, millega rakendatakse aastaeelarvet või millised on avatud kõigile ettevõtjatele, nagu seda on põhikohtuasjas kõne all olev maksuvabastus.

81. Võrdluseks, üldise kättesaadavuse kriteeriumile tugineva klassikalise analüüsimeetodi kasutamine võimaldab riigiabi eeskirjade ja eelkõige komisjoni tegevuse keskendada meetmetele, mis siseturul konkurentsi kõige enam kahjustavad, nimelt individuaalne ja valdkondlik abi[43]. Valdkonnaülesed meetmed seevastu oleks eeskirjadele allutatud üksnes juhul, kui on kindlaks tehtud, et need on otseselt valikulised ja seetõttu kahjustavad konkurentsi siseturul (erand „Gibraltar“[44]).

82. Teiseks tekib mul küsimus võrdlusbaasi meetodi mõjudest *formaalses plaanis*, nimelt riigiabiks kvalifitseerimiseks vajaliku analüüsi kvaliteedist, ja seda neljal järgmisel põhjusel. Rõhutan, et neid formaalse küljega seotud probleemküsimusi on käsitletud ka õiguskirjanduses[45].

83. Esiteks, vastupidi klassikalisele analüüsimeetodile on võrdlusbaasi meetod formaalselt struktureeritud kolme järjestikuse etapina, mille täpne sisu on ebaselge[46].

84. Teiseks, käesoleva kohtuasja konkreetsete asjaolude kontekstis tekitaks see meetod minu arvates hulga raskusi, mis selgitab suures osas ka seda, miks käesolev ettepanek on ebaharilikult pikk. Need raskused on seda enam märkimisväärsed, et käesolevas kohtuasjas kõne all olev maksusäte on suhteliselt tavapärane.

85. Kolmandaks kaldub see metoodika nihutama vaidluse raskuspunkti valikulisuselt formaalsetele küsimustele, nagu sobiva võrdlusbaasi kindlakstegemine. Nii on Euroopa Kohus hiljutises otsuses kohtuasjas Andres *vs*. komisjon[47] minu arvates õigesti leidnud, et sobiva võrdlusbaasi kindlakstegemise staadiumis rikkus Üldkohus õigusnormi. Seistes silmitsi selle võrdlusbaasi meetodi esimeses etapis tehtud formaalse veaga, ei olnud Euroopa Kohtul võimalik teha sisulist otsust küsimuses, kas on rahaline soodustus, mille kaudselt saab raskustes ettevõtja, valikulist laadi või mitte.

42 Vaata eelkõige 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs*. Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 97) ning 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 38).

43 Pean silmas eelkõige maksuotsuseid (nn *tax rulings*), tänu millele teatud ettevõtjad võivad saada n-ö kohandatud maksueelise. Vt komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta, punktid 169–174.

44 Vt käesoleva ettepaneku punktid 98–101.

45 Vaata eelkõige Peiffert, O., „Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État“, *Revue Concurrences*, 2017, nr 3, lk 52–63, lk 53 ja 54: „[H]oolimata menetluste arvu kasvust valdkonnas, tundub mõnikord, et [Euroopa Kohtu] ja [Üldkohtu] otsused tõstatavad rohkem küsimusi, kui nad neid lahendavad. Õiguskindluse seisukohast oleks [valikulisuse tingimuse] selgitamine kohtupraktikas jätkuvalt vajalik. [E]lemendid, mis võimaldavad meetme määratleda mitte-valikuliseks, on harvad. Arutelu tundub keskenduvat „võrdlusbaasile“, millest lähtudes tuleb võrrelda ettevõtjatele osaks saanud kohtlemist […]. Veel üldisemalt annab kohtupraktika tunnistust sellest, et eelotsusetaotlused on sõnastanud liikmesriigi kohtud, kes seisavad silmitsi oluliste raskustega valikulisuse tingimuse tõlgendamisel, arvestades et see tingimus on vajalik nende pädevusse kuuluva *standstill*-kohustuse kohaldamisel“.

46 Vt käesoleva ettepaneku punktid 121–140 (esimene etapp), 141–179 (teine etapp) ja 180–195 (kolmas etapp).

47 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus (C-203/16 P, EU:C:2018:505). See kohtuasi puudutas maksusüsteemi, mis sisaldas üldreeglit (kahjumi ülekandmise reegel), erandit (kahjumi ülekandmise osaline või täielik keelamine aktsionäride koosseisu olulise muutumise korral) ja erandit erandist (kahjumi ülekandmine on taas võimalik, kui aktsionäride koosseisu olulise muutumise eesmärk on äriühingu tervendamine). Euroopa Kohus otsustas, et Üldkohus rikkus õigusnormi, kui nõustus komisjoni analüüsiga, mille kohaselt koosnes võrdlusbaas üksnes erandist, jättes välja üldreegli.

86. Neljandaks on kohane küsida, kas on asjakohane allutada sellise komplekssusega analüüsile isikuid, kellelt palutakse riigiabi olemasolu kindlakstegemist riigisisesel tasandil. Pean esmalt silmas riigiteenistujaid, kelle ülesandeks on teavitada komisjoni abimeetmetest, siis ettevõtjaid, kellelt võidakse nõuda tagasi ebaseaduslik riigiabi, ja lõpuks liikmesriigi kohtuid, kes peavad lahendama ebaseadusliku riigiabiga seotud vaidlusi[48]. Märgin, et just selle ülesande täitmise käigus on eelotsusetaotluse esitanud kohus pöördunud Euroopa Kohtu poole käesoleva eelotsuse küsimusega[49].

87. Kõigil eespool loetletud põhjustel, nii sisulistel kui ka formaalsetel, teen Euroopa Kohtule ettepaneku kohaldada – mitte ainult käesolevas asjas, vaid maksustamise valdkonnas üldisemalt – üldise kättesaadavuse kriteeriumil põhinevat klassikalist analüüsimeetodit.

88. Nagu järgnevast osast tuleneb, lubab klassikalise analüüsimeetodi kohaldamine jõuda raskusteta järeldusele, et GrEStG § 6a kohane maksuvabastus ei ole valikuline.

C. Klassikalise analüüsimeetodi kohaldamine valikulisusele ja GrEStG § 6a kohase maksuvabastuse määratlemine üldise meetmena

89. ELTL artikli 107 kohaselt on keelatud abi, millega „[soodustakse] teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“, see tähendab, valikulise abi[50].

90. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei kujuta soodustused, mis tulenevad üldkohaldatavast meetmest, mida kohaldatakse vahet tegemata kõigi ettevõtjate suhtes, endast riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses[51].

91. Erinevalt võrdlusbaasi meetodist, mida ma uurin järgmises osas, ei põhine klassikaline meetod mitte diskrimineerimise[52], vaid *üldise kättesaadavuse* ideel. Selle lähenemise järgi on valikuline iga meede, millega antakse eelis, mille kättesaadavus on reserveeritud üksnes „teatud ettevõtjatele või teatud kaupade tootmisele“, kui kasutada ELTL artikli 107 lõike 1 sõnastust, mis diskrimineerimise mõistele ei viita.

92. Seda lähenemist kohaldades tuleb „valikulistena“ määratleda need eelised, millest saavad kasu üksnes üks või mitu ettevõtjat või ettevõtjate kategooriat või üks või mitu tegevussektorit[53].

93. Niisiis kehtib üldise meetme mõiste üksnes kõigile ettevõtjatele tegevusalast sõltumatult kättesaadavate, niinimetatud sektoritevahelistele eelistele. Selliseid eeliseid tuleb põhimõtteliselt käsitada üldiste meetmetena, võttes arvesse, et need peavad sel juhul olema kättesaadavad kõigile liikmesriigi territooriumil asuvatele ettevõtjatele.[54]

48 Vt eelkõige 21. novembri 2013. aasta kohtuotsus Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, punkt 28), 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus PGE (C-574/14, EU:C:2016:686, punkt 31) ja 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, punkt 42).

49 Vt käesoleva ettepaneku punktid 33 ja 34.

50 Vaata eelkõige 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 32), samuti 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 41).

51 Vaata eelkõige 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 39), 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 27) ja 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Lowell Financial Services *vs.* komisjon (C-219/16 P, ei avaldata, EU:C:2018:508, punkt 87).

52 Vt käesoleva ettepaneku punkt 63 ja viited joonealuses märkuses.

53 Vt valdkondliku abi näidete kohta 19. mai 1999. aasta kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon (C-6/97, EU:C:1999:251, punkt 17), 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon (C-66/02, EU:C:2005:768, punktid 96–98), 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punktid 45–49) ning 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Belgia *vs.* komisjon (C-270/15 P, EU:C:2016:489, punktid 50–53).

54 Vt 8. novembri 2001. aasta kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punktid 35 ja 36).

94. Sellegipoolest ei nõua üldise meetme mõiste, et kõik ettevõtjad ka *tegelikult* kõnealusest sektoritevahelisest eelisest kasu saaksid (tegeliku kasutuse kriteerium), vaid üksnes, et kõigil ettevõtjatel on *võimalus kasu saada* (kättesaadavuse kriteerium)[55]. Väljakujunenud praktikas on omaks võetud, et asjaolust, et seda meedet võidakse kohaldada üksnes neile maksumaksjatele, kes vastavad nimetatud tingimustele, ei saa iseenesest omistada viimasele valikulist olemust[56]. Seevastu võib määratleda valikulistena eelised, mis pöördumatult välistavad teatud ettevõtjad või teatud tegevussektorid.

95. Euroopa Kohtu praktikas on hulk näited üldistest või potentsiaalselt üldistest meetmetest. Näiteks maksumeede, millega lubatakse maksumaksjal teha mahaarvamisi ettevõtlusvara müügikasumist tingimusel, et soetatakse teine ettevõtlusvara, tuleb kvalifitseerida üldiseks[57]. Samuti ei piisa asjaolust, et kasvav sotsiaalkindlustusmaksest vabastus on ette nähtud üksnes ettevõtjatele, kes värbavad käsitöölisi, või käsitöölistele, kelle tööaeg ületab teatud tundide arvu, järeldamaks, et tegemist on abiga[58].

96. Euroopa Kohus on samuti otsustanud, et üldise meetmena tuleb määratleda liikmesriigi õigusnorm, mis näeb teatud tingimustel ette kohtus pooleli olevate menetluste lõpetamise kohtuvaidluse väärtusest 5%-le vastava summa tasumise teel[59], või samuti liikmesriigi reeglistik, mis näeb ette, et käibemaksualaseid süütegusid käsitleva menetluse tõttu asetleidva aegumise katkemise tagajärjel pikeneb aegumistähtaeg ainult veerandi võrra selle esialgsest kestusest[60].

97. Lisaks jättis Euroopa Kohus otsuses Netherlands Maritime Technology Association *vs*. komisjon[61] jõusse komisjoni otsuse[62] kvalifitseerida üldiseks meetmeks rahaline eelis, mis kuulus kohaldamisele üksnes varade soetamisel liisinglepingu alusel.

98. Olgu täpsustatud, et sektoritevahelist eelist ei saa määratleda üldise meetmena, kui on kindlaks tehtud, et see on *kaudselt valikuline*, see tähendab, kui vaatamata selle „üldisele“ olemusele, on teatud ettevõtjad või teatud majandussektorid tegelikkuses kasusaajate hulgast pöördumatult välistatud.

99. Nii on kohtuotsuses komisjon ja Hispaania *vs*. Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik[63] Euroopa Kohus otsustanud, et kaudselt valikulised on maksusoodustused, mis pealtnäha üldistena tegelikult toovad kasu üksnes *offshore*-äriühingutele. Samuti tõdes Euroopa Kohus kohtuotsuses GEMO, et kaudselt valikuline on meede, mis nägi ette loomade surnukehade ning tapamaja jäätmete tasuta kogumise ja kõrvaldamise, kuivõrd sellest said peamiselt kasu kasvatajad ja tapamaja pidajad, hoolimata sellest, et see võis juhtumisi kasu tuua ka teistele isikutele[64].

55 Tegeliku kasutamise kriteeriumil põhinevast tõlgendamisest juhindudes on valikulised kõik maksusoodustusmeetmed, sest juba mõiste kohaselt ei saa meetmest kasu kõik ettevõtjad, vaid need suunavad ettevõtjate käitumist soodustuse pakkumise kaudu neile, kes on soovitud viisil käitunud. Selline tõlgendus on raskesti ühitatav liikmesriikide autonoomia põhimõttega maksustamise valdkonnas (vt käesoleva ettepaneku punkt 78).

56 Vaata eelkõige 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42), 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) ning 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres *vs*. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 94).

57 Vt 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Saksamaa *vs*. komisjon (C-156/98, EU:C:2000:467, punkt 22). Kõnealune meede on käesoleval juhul siiski valikuline, kuivõrd see nägi ette suureneva mahaarvamise võimaluse uute osade omandamisel kapitaliühingutes, kelle asukoht ja juhatus olid uutes liidumaades või Berliinis ning kes palkas vähemalt 250 töölepinguga töötajat (vt sama kohtuotsuse punkt 23).

58 Vt 17. juuni 1999. aasta kohtuotsus Belgia *vs*. komisjon (C-75/97, EU:C:1999:311, punkt 28). Selles kohtuasjas kõne all olnud asjaomane meede oli siiski valikuline, kuivõrd sellest kasusaajate ring oli selgelt piiratud teatud tegevussektoritega (vt sama kohtuotsuse punktid 29–31).

59 Vt 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punktid 39–44).

60 Vt 8. septembri 2015. aasta kohtuotsus Taricco jt (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 62).

61 14. aprilli 2016. aasta kohtuotsus (C-100/15 P, ei avaldata, EU:C:2016:254).

62 Komisjoni 20. novembri 2012. aasta otsus C(2012) 8252 final riigiabi SA.34736 (2012/N) kohta – Hispaania – Kapitalirendi tingimustel soetatud vara varasem amortiseerimine.

63 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 103–108).

64 20. novembri 2003. aasta kohtuotsus (C-126/01, EU:C:2003:622, punktid 35–39).

100. Oma kahjustava mõju tõttu konkurentsile siseturul peavad sellised, otseselt või kaudselt valikulised eelised, olema allutatud riigiabi eeskirjadele. Vastupidi, eelistega, mis on kättesaadavad kõigile ettevõtjatele, sellist konkurentsi kahjustavat mõju ei kaasne, mistõttu ei ole need riigiabi eeskirjadele ka allutatud.

101. Selle väljakujunenud kohtupraktika järgi on seega sobilik kontrollida, kas GrEStG § 6a kohane maksuvabastus annab *otseselt või kaudselt* eelise, mille kättesaadavus on teatud ettevõtjate või teatud majandussektorite jaoks pöördumatult välistatud.

102. Minu arvates ei ole kahtlust, et see maksuvabastus on üldine meede eespool selgitatud tähenduses, see tähendab meede, millest võivad kasu saada kõik ettevõtjad sõltumata nende tegevusalast.

103. Saksamaa valitsuse selgituste kohaselt ei ole selle rahalise eelise kohaldamisala piiratud esiteks ei konkreetsel tegevusalal tegutsevate ettevõtjatega ega teatud kaupade tootmisega, vaid seda kohaldatakse kõikidele ettevõtjatele sõltumata nende tegevusalast. Teiseks, GrEStG § 6a ei sea ühtegi juriidilise vormi, ettevõtja suuruse või asukohaga seotud tingimust. Kolmandaks, selles sättes ette nähtud ümberkujundamised toimuvad kõikides tegevusvaldkondades.

104. Esitatud põhjendusi toetab Saksa seadusandja tahe GrEStG § 6a kehtestamisel, nagu selle on esitanud A-Brauerei, soodustada ettevõtjate ümberstruktureerimist, selleks, et kõrvaldada teatud takistused majanduskasvuks[65]. Seega on Saksa seadusandja tahe olnud soodustada majanduskasvu Saksamaal *üldiselt*, mitte aga üksnes teatud sektoris. Minu hinnangul ei saa riigiabi eeskirju sellistele meetmetele kohaldada.

105. Lisan, et kõikidel ettevõtjatel on õigus oma majandusstrateegiat kujundades struktureerida oma tegevus kontsernina ja vajaduse korral viia läbi GrEStG § 6a kohane ümberkujundamine.

106. Ma ei näe ühtegi põhjust käsitada seda juhust erinevalt eespool viidatud olukorrast, kus maksueelis kehtis üksnes varade soetamisel liisinglepingu alusel. Samamoodi on kõigil ettevõtjatel võimalik kasutada oma varade soetamiseks liisinglepingut. Selles osas tunduvad komisjoni põhjendused, millega ta selle eelise puhul valikulisuse välistas, olevat täielikult üle kantavad ka käesolevale asjale.[66]

107. Teisisõnu nii liisingleping kui ka kontsern on õiguslikud instrumendid, mis on kättesaadavad kõikidele ettevõtjatele ja kõikides tegevusvaldkondades, mistõttu rahalist eelist nende kasutamisest tuleb käsitada üldise meetmena.

108. Märgin samuti, nagu väitis õigesti ka Saksamaa valitsus, et GrEStG § 6a ei tee vahet kodumaisel ja teises liikmesriigis asutatud ettevõtjal. Lisaks kehtib maksuvabastus selle sätte kohaselt liikmesriikide õiguse alusel toimuvatele „sarnastele ümberkujundamistele“.

109. Kuna GrEStG § 6a kohane maksuvabastus on kättesaadav kõigile riigi territooriumil asuvatele ettevõtjatele ning isegi kõigile residentidest ja mitteresidentidest ettevõtjatele, kes omavad riigi territooriumil kinnisvara, on see üldine meede, mis jääb ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalast välja.

65 Majanduskasvu kiirendamise seaduse eelnõu („Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums“), Deutscher Bundestag, dokument 17/15, lk 21. A-Brauerei kirjalike seisukohtade lisa 10.

66 Vt 14. aprilli 2016. aasta kohtuotsus Netherlands Maritime Technology Association *vs.* komisjon (C-100/15 P, ei avaldata, EU:C:2016:254, punkt 23): „Komisjon märkis esmalt, et see meede on kohaldatav kõikidele äriühingutele, kes maksavad tulumaksu Hispaanias, tegemata vahet nende tegevusala, nende asutamiskoha, nende suuruse või juriidilise staatuse järgi. Asjaolu, et nimetatud meede kohaldus üksnes vara soetamisel liisinglepingu alusel, ei anna alust pidada eelist valikuliseks, sest kuna kõikides tegevusvaldkondades on liisingfinantseering võimalik, võivad seda kasutada kõikides tegevusvaldkondades tegutsevad ja erineva suurusega äriühingud. Komisjon märkis samuti, et Hispaania võimude kohaselt kohaldub teatatud meede nii Hispaanias kui teistes liikmesriikides toodetud kaupadele.“ Vt samuti otsus C(2012) 8252 final, punktid 26–36.

110. Käesoleva ettepaneku punktis 94 käsitletud kohtupraktika kohaselt ei tohiks üldiseks meetmeks kvalifitseerimine olla välistatud põhjendusega, et kõik ettevõtjad *tegelikult* GrEStG §-s 6a ette nähtud maksuvabastusest kasu ei saa, olgu põhjusel, et nad ei ole oma tegevust korraldanud kontserni vormis, või seetõttu, et nad ei ole teinud selles sättes ette nähtud ümberkujundusi.

111. Nagu märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus, on kõigi maksusoodustuste saamine seotud teatud tingimuste täitmisega, mis kindlasti välistab teatud maksumaksjad soodustuse kasutajate hulgast. Ühe või mitme tingimuse olemasolust aga üksi ei piisa, et määratleda eelis valikulisena, kuna vastasel korral võidakse liikmesriikide maksusüsteemid täies ulatuses allutada riigiabi eeskirjadele.

112. Teisisõnu on rahaline eelis, mille saamine on seotud käitumisviisiga, mida võivad rakendada kõik ettevõtjad, käsitatav üldise meetmena [67].

113. Täpsustan lõpuks selguse huvides, et selles ettepaneku osas kohaldatud ja minu toetuse pälvinud klassikalist meetodi ei tohi segi ajada meetodiga, mida kohaldas Üldkohus ja Euroopa Kohus kohtuotsuses komisjon *vs*. World Duty Free Group jt. [68] Nimelt oli Üldkohus tõlgendanud valikulisuse tingimust selliselt, et see kohustab komisjoni tegema kindlaks selliste ettevõtjate erikategooria, keda kõnealune maksumeede soodustab. Nagu Euroopa Kohus õigesti leidis, ei ole valikulisuse mõiste selline formaalne tõlgendus vastuvõetav [69]. Või nagu märkis õigesti kohtujurist Wathelet oma ettepanekus viimati nimetatud kohtuasjas, soodustab kõnealune meede ettevõtjaid, kes teevad piiriüleseid tehinguid. [70] Käesolevas asjas kõne all oleva meetme puhul see nii ei ole. [71]

114. Arvestades kõike eelöeldut teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esitatud küsimusele selliselt, et GrEStG § 6a kohane maksuvabastus on üldine meede, mistõttu ei ole see kvalifitseeritav riigiabiks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

115. Kõnealune lähenemine on seda asjakohasem, et kohtuotsuse komisjon *vs*. World Duty Free Group jt [72] täpsemal lugemisel ilmneb, et üldise meetme mõiste on *de facto* muutunud sisutuks, nagu väitis kohtuistungil Saksamaa valitsus. Täpsustan, et mulle tundub selle kohtuotsuse ulatus selles punktis siiski olevat piiratud järeldusega, et rikutud on eespool käsitletud õigusnormi.

116. Teise võimalusena jätkan järgmises osas võrdlusbaasi meetodi kohaldamisega.

D. Võrdlusbaasi meetodi kohaldamine GrEStG §-ga 6a kehtestatud maksuvabastusele

117. Valikulisuse hindamisel, eriti maksude valdkonnas, on Euroopa Kohus teatud kohtuasjades kasutanud kolme-etapilist meetodit, mis põhineb „võrdlusbaasi“ kindlakstegemisel.

67 Vt käesoleva ettepaneku punkt 71 ja viited joonealuses märkuses.

68 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981).

69 Vt 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, punktid 71 ja 94).

70 Kohtujurist Watheleti ettepanek liidetud kohtuasjades komisjon *vs*. World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:624, punktid 135–139).

71 Vt käesoleva ettepaneku punkt 108.

72 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981).

118. Selle meetodi kohaselt tuleb esimeses etapis kindlaks teha võrdlusbaas, see tähendab asjaomases liikmesriigis kohaldatav üldine või tavapärane maksustamissüsteem. Teises etapis tuleb hinnata, kas kõnealune maksumeede kaldub üldisest süsteemist kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes üldise süsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. Kolmandas etapis tuleb lisaks kontrollida, kas kõnealune vahetegemine on põhjendatud eelnevalt tuvastatud maksustamissüsteemi olemuse ja ülesehitusega.[73]

119. Nagu ma oma käsitluses rõhutan, on iga selle meetodi etapp seotud raskustega selle kohaldamisel käesolevas kohtuasjas. Sellega seoses kahtlen, kas mõistlik on nõuda nii keerulise analüüsi tegemist liikmesriikide kehtestatud iga maksuerisuse kohta.

120. Arvestades seda täpsustust ja hoolimata raskustest kohaldamisel, võib minu hinnangul neid võrdlusbaasi meetodi kolme etappi järgides jõuda järelduseni, et põhikohtuasjas kõne all olev maksuvabastus ei ole valikuline.

1. Võrdlusbaasi kindlakstegemine

121. Esimest korda nimetati Euroopa Kohtu praktikas formaalselt vajadust teha kindlaks võrdlusbaas kohtuotsuse Portugal *vs.* komisjon[74] selles osas, kus Euroopa Kohus analüüsis kõnealuse soodustuse *geograafilist* valikulisust. Minu arvates tuleb selles kontekstis selline lähenemine kõhklusteta heaks kiita. Geograafilise valikulisuse analüüs eeldabki selle tuvastamist, kas asjakohane võrdlusbaas asub riigi tasandil või asjasse puutuva riigisisese territoriaalüksuse tasandil[75].

122. Alles teises järjekorras, alates 2011. aastal kuulutatud kohtuotsusest Paint Graphos jt[76], „importis“ Euroopa Kohus selle etapi *sisulise* valikulisuse analüüsi käigus.

123. Kuid asjakohase võrdlusbaasi kindlakstegemine sisulise valikulisuse analüüsi raames evib raskusi, millele on muu hulgas viidanud mitu kohtujuristi. Kohtuasjas Andres *vs.* komisjon[77] rõhutas kohtujurist Wahl, et võrdlusbaasi tuvastamine toob kaasa õigusliku ebakindluse, eriti maksude valdkonnas. Kohtuasjades ANGED[78] märkis kohtujurist Kokott ühest küljest, et valikulisuse kontrollimine põhjustab liikmesriikide maksusüsteemide puhul märkimisväärseid raskusi, ja teisest küljest, et võrdlusbaasi kindlaksmääramine ei saa olla otsustava tähtsusega.

124. Samuti on neid raskusi kajastatud õiguskirjanduses[79].

73 Vt selle kohta 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt (C-78/08 kuni C-80/08, EU:C:2011:550, punktid 49 ja 64), 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 41), 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, punktid 57–60) ning 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres *vs.* komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punktid 86 ja 87). Vt samuti kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas Andres *vs.* komisjon (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 96).

74 6. septembri 2006. aasta kohtuotsus (C-88/03, EU:C:2006:511, punktid 56 ja 57).

75 Vt samuti 11. septembri 2008. aasta kohtuotsus UGT-Rioja jt (C-428/06 kuni C-434/06, EU:C:2008:488, punktid 47, 75 ja 143).

76 Vt eeskätt 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt (C-78/08 kuni C-80/08, EU:C:2011:550), punkt 49, kus Euroopa Kohus viitab „selle kohta“ 6. septembri 2006. aasta kohtuotsuse Portugal *vs.* komisjon (C-88/03, EU:C:2006:511) punktile 56. Vt lisaks 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 19), 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punktid 35–45), 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 55) ja 80. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused.

77 Kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas Andres *vs.* komisjon (C-203/16 P, EU:C:2017:1017). Kõigepealt, oma ettepaneku punktis 98 rõhutab kohtujurist Wahl, et see kohtuasi toob nähtavale võrdlussüsteemi kindlaksmääramise raskused. Edasi, sama ettepaneku punktis 101 märgib kohtujurist Wahl, et „[e]rinevalt muud liiki abikavadest on sellise ühise üldkohaldatava süsteemi täpne kindlaksmääramine maksustamise kontekstis väga ebakindel. Võttes arvesse iga maksusüsteemi keerukust ning muutujaid, mis mõjutavad ettevõtjate maksukoormust, näib võimatu tõsikindlalt teada, mis on „tavapärane olukord““. Lõpuks on selle ettepaneku punkt 105 sõnastatud järgmiselt: „[…] Kui komisjonilt küsiti, et milliseid kriteeriume tuleks kasutada võrdlussüsteemi kindlaksmääramiseks, *ei olnud komisjon võimeline selgitama, mis aluselt lähtuvalt ta võrdlussüsteemi kindlaks määrab*. Ta kirjeldas seda kui süsteemis loogika otsimise protsessi. Nii näibki komisjoni vastus kinnitavat seda, et võrdlussüsteemi kindlaksmääramine konkreetsel juhul *ei põhine tegelikult objektiivsetel kriteeriumitel*“ (kohtujuristi kursiiv).

78 Kohtujurist Kokott'i ettepanek liidetud kohtuasjades ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2017:854, punktid 76 ja 88).

79 Vaata eelkõige Peiffert, O., *op. cit.*, lk 60: „Kuigi me mõistame, et liikmesriikide kohtute hinnang […] ei ole seotud liikmesriikide poolt esitatud elementidega, kaasnevad võrdlusbaasi kindlakstegemisega siiski olulised raskused. Selles osas puudub selge meetod“.

125. Võrdlusbaasi kindlaksmääramisega kaasnevad raskused ilmnevad ka Euroopa Kohtu praktikas. Nimelt viisid need Üldkohtu otsuse tühistamiseni kohtuasjades komisjon *vs.* World Duty Free Group jt ning Andres *vs.* komisjon [80].

126. Neid võrdlusbaasi kindlakstegemisega seotud raskusi illustreerib käesolevas põhikohtuasjas Euroopa Kohtule pakutud lähenemiste paljusus.

127. Enne kui nende lähenemiste analüüsimisega edasi minna, pean rõhutama, et sellest, et GrEStG § 6a näol on tegemist erandiga GrEStG §-st 1, ei piisa GrEStG § 6a välistamiseks võrdlusbaasist. Teisisõnu ei piisa sellest, kui tõdeda, et GrEStG § 6a puhul on tegemist *formaalselt* erandiga GrEStG §-st 1, selleks, et järeldada, et GrEStG § 1 kujutab endast võrdlusbaasi ja GrEStG § 6a näol on tegemist erandiga sellest.

128. Sellega seoses on Euroopa Kohus äsjases kohtuotsuses Andres *vs.* komisjon [81] täpsustanud, et konkreetsele seadusandlikule meetodile tuginemisest ei piisa selleks, et määratleda valikulisuse tingimuse analüüsimiseks vajalik asjasse puutuv võrdlusbaas, kuna vastasel korral muutuks riikliku sekkumise vorm määravalt olulisemaks selle tagajärgedest, ja et seega ei ole kasutatud õigusloometehnika määrav asjaolu viitesüsteemi kindlakstegemisel. Rõhutan, et soov jätta riigiabi hindamisel formalism kõrvale on kooskõlas ka ELTL artikli 107 lõike 1 sõnastusega, mille kohaselt on keelatud „ükskõik missugusel kujul“ antav abi.

129. Samuti peab meeldetuletuseks märkima, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei tee ELTL artikli 107 lõige 1 riiklikel sekkumistel vahet vastavalt nende põhjustele või eesmärkidele, vaid määratleb need nende tagajärgede kaudu [82].

130. Seega on teisisõnu kohane teha võrdlusbaas kindlaks, tuginedes üksnes kõnealuse meetme tagajärgedele. Peab aga mainima, et menetlusosaliste poolt käesoleva põhikohtuasja raames Euroopa Kohtule esitatud seisukohtades nähakse GrEStG §-de 1 ja 6a tagajärgi erinevalt.

131. A-Brauerei väitel on kinnisasja omandamise maksu eesmärgiks maksustada Saksamaa territooriumil asuva kinnisasja üle kontrolli omandamine. Selle seisukoha järgi, mida ma nimetaksin „majanduslikuks“, moodustavad võrdlusbaasi GrEStG §-d 1 ja 6a ühiselt. Seejuures on GrEStG § 6a otseselt osa võrdlusbaasist, vabastades maksust ümberkujundamise tehingud, millega tegeliku kontrolli osas kinnisvara – mis jääb valitseva ettevõtja kontrolli alla – üle muudatusi ei toimu. Seega ei ole GrEStG § 6a näol tegemist erandiga võrdlusbaasist, mistõttu ei ole see ka valikuline ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

132. Saksamaa valitsus leiab samuti, et GrEStG §-d 1 ja 6a moodustavad ühiselt võrdlusbaasi. Siiski tegi Saksamaa valitsus erinevalt A-Brauereist ettepaneku kasutada maksevõimelisuse mõistel põhinevat lähenemist. Selle lähenemise järgi on kinnisasja omandamise maksu eesmärgiks maksustada kinnisasja omandaja või võõrandaja objektiivne finantsvõimekus, millest annab tunnistust vara üleminek.

80 Vt 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) ning 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres *vs.* komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Selle viimase kohtuasjaga seonduvalt vt ka sama kuupäeva kohtuotsused Saksamaa *vs.* komisjon (C-208/16 P, ei avaldata, EU:C:2018:506), Saksamaa *vs.* komisjon (C-209/16 P, ei avaldata, EU:C:2018:507) ja Lowell Financial Services *vs.* komisjon (C-219/16 P, ei avaldata, EU:C:2018:508).

81 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punktid 92 ja 104).

82 Vaata eelkõige 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 36), 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Belgia *vs.* komisjon (C-270/15 P, EU:C:2016:489, punkt 40) ja 26. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Orange *vs.* komisjon (C-211/15 P, EU:C:2016:798, punkt 38).

133. Komisjoni jaoks seevastu põhineb võrdlusbaas üksnes GrEStG §-l 1, mis defineerib need tehingud, millega kaasneb maksukohustus kõigile füüsilistele ja juriidilistele isikutele, kes õiguslikult või majanduslikult omandavad kinnisasja Saksamaal. Komisjon täpsustab sellega seoses, et kõnealune võrdlusbaas on olemuselt puhtalt finantsiline ja mõeldud maksustama kõiki võõrandamistehinguid, mille tulemusena toimub vara õiguslik või majanduslik üleminek.

134. Mul on väga raske seada kahtluse alla kõigi kolme eesmärgi asjakohasus. Maksustamise reeglite enamikku silmas pidades tundub mulle, et põhikohtuasjas kõne all oleva kinnisasja omandamise maksuga soovitakse täita üheaegselt mitu eesmärki, mida selle tagajärgede põhjal võib kindlaks teha, ja nimelt need, mida on esile toonud A-Brauerei, Saksamaa valitsus ja komisjon. Minu arvates tooks „ühe õige“ võrdlusbaasi leidmiseks ühe nendest eesmärkidest teiste ees eelistamine valikulisuse tingimuse kontrollimisel kaasa omavoli märkimisväärse ohu.

135. Eriti komisjoni lähenemine, mille kohaselt tuleb arvestada ainsat maksusüsteemi eesmärki, milleks on maksutulude kogumine, tuleb kindlalt kõrvale jätta, kuivõrd see kõrvaldaks võrdlusbaasi meetodi kahe esimese etapi kasuliku mõju[83].

136. Asjaomase võrdlusbaasi kindlakstegemisega kaasnev risk omavoliks on oluline õigusliku ebakindluse allikas nimelt riigisisesele ametkonnale, ettevõtjatele ja liikmesriigi kohtutele, kes peavad kontrollima riigiabi olemasolu riigi tasandil[84]. Rõhutan, et selline õiguslik ebakindlus tundub olevat lahutamatult seotud vajadusega määrata kõnealuse maksu eesmärkide alusel kindlaks võrdlusbaas.

137. Minu hinnangul on seda õiguslikku ebakindlust raske sobitada väljakujunenud kohtupraktikaga, mille kohaselt on mõiste „riigiabi“ õigusmõiste ja seda tuleb tõlgendada objektiivsete asjaolude alusel.[85] Märgin lisaks, et miski ei õigusta seda, et komisjonil on „lai kaalutlusõigus“ meetme kvalifitseerimisel riigiabiks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses[86]. Kuid just õiguslik ebakindlus, mis asjaomase võrdlusbaasi kindlakstegemisega kaasneb, võib aidata kaasa komisjonil *de facto* sellise pädevuse tekkimisele.

138. Selline õiguslik ebakindlus on seda enam kriitikat väärt, et valikulisuse hindamisel ja seeläbi riigiabiks kvalifitseerimisel on võrdlusbaasi valikul ilmselt määrav tähendus[87]. Erinevalt komisjoni esitatud ettepanekust välistavad selle kohtuasja puhul võrdlusbaasid, mille on välja pakkunud A-Brauerei ja Saksamaa valitsus, GrEStG §-s 6a ette nähtud maksuvabastuse valikulisuse.

139. Täpsustust arvestades eelistan siiski A-Brauerei pakutud lähenemist, mis tundub sobituvat põhjendustega, mille on esitanud eelotsusetaotluse esitanud kohus. Selle kohtu arvates on GrEStG §-s 6a ette nähtud maksuvabastusega sisuliselt korrigeeritud GrEStG § 1 kohaldamisala, mis on määratletud liiga laialt, välistades kontsernisisesed ümberkujundamised põhjusel, et need tehingud vastava kinnisasja „majandusliku omaniku“ suhtes mõju ei oma.[88] Seetõttu on GrEStG § 6a osa võrdlusbaasist ning seda ei saa käsitada valikulisena ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

83 Vt käesoleva ettepaneku punktid 145 ja 146.

84 Vt käesoleva ettepaneku punkt 86.

85 Vaata eelkõige 16. mai 2000. aasta kohtuotsus Prantsusmaa *vs.* Ladbroke Racing ja komisjon (C-83/98 P, EU:C:2000:248, punkt 25), 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 132), 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus BNP Paribas ja BNL *vs.* komisjon (C-452/10 P, EU:C:2012:366, punkt 100) ning 30. novembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa ja Orange (C-486/15 P, EU:C:2016:912, punkt 87).

86 Vt 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus British Aggregates *vs.* komisjon (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 112) ning 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 132).

87 Käesoleva ettepaneku punktides 47–60 esitasin põhjendused, miks maksuerisused põhimõtteliselt vastavad teistele ELTL artikkel 107 lõikes 1 nimetatud tingimustele.

88 Seega põhikohtuasjas, mis puudutab tütarettevõtja ühendamist (T-GmbH) emaettevõtjaga (A-Brauerei), võis ühingule T-GmbH kuuluva kinnisvara majanduslikuks omanikuks pidada A-Brauereid juba enne ühinemist ühendamise teel põhjusel, et A-Brauerei oli äriühingu T-GmbH ainuosanik.

140. Teise võimalusena, juhul kui Euroopa Kohus tuvastab asjakohase võrdlusbaasi kooskõlas komisjoni välja pakutud lahendusega nii, et selle moodustab üksnes GrEStG § 1, kontrollin järgmises osas, kas GrEStG § 6a kohaldamisalasse kuuluvad olukorrad on sarnased olukordadega, mis selle sätte kohaldamisalasse ei kuulu.

2. Sarnasuse puudumine sellise olukorra, mil kehtib GrEStG § 6a kohane maksuvabastus, ja sellise olukorra vahel, mil see ei kehti

141. Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb võrdlusbaasi meetodi teises etapis hinnata, kas kõnealune maksumeede viib eristamiseni nende ettevõtjate vahel, kes *võrdlusbaasi eesmärgi seisukohast* on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.[89]

142. Märgin meeldetuletuseks, et kohtuasjas komisjon *vs*. World Duty Free Group jt[90] ei ole Euroopa Kohus seda aspekti käsitlenud, kuivõrd Üldkohus oli tühistanud komisjoni otsuse, ilma et oleks vaadanud läbi põhjendust selle kohta, et olukorrad, mil maksukohuslased saavad kasutada maksuvabastust, ei ole sarnased olukordadega, mil nad seda ei saa.

143. Võrdlusbaasi meetodi teise etapi kontekstis tekib sarnasuse hindamisel hulk keerulisi küsimusi.

144. Esiteks, kuivõrd on vaja teha kindlaks võrdlusbaasiga silmas peetud „eesmärk“, tekib teise etapi puhul oht süvendada õiguslikku ebakindlust veelgi. Nagu märkisin käesoleva ettepaneku punktis 134, on põhikohtuasjas kõne all oleva kinnisasja omandamise maksu puhul silmas peetud palju üheaegseid eesmärke, nagu see on enamiku maksusätete puhul. Veel kord, sarnasuse hindamiseks ühte nendest eesmärkidest eelistamine teiste arvelt tooks minu arvates kaasa omavoli ohu.

145. Näitena viib komisjoni välja pakutud lähenemine selleni, et eelistatakse selle regulatsiooni maksuõiguslikku eesmärki, nimelt maksutulude kogumist, mille suhtes on kõik selle maksu osas maksukohustuslasest maksumaksjad sarnases olukorras. Minu arvates tuleb selline lähenemine välistada, kuna see kõrvaldaks võrdlusbaasi meetodi kahe esimese etapi kasuliku mõju, arvestades et kolmanda etapi kohaldamisala on piiratud.

146. Alustuseks, kui võrdlusbaas on määratletud maksuna, on iga konkreetsele maksumaksjale antud maksueelis kindlasti erisus sellest võrdlusbaasist (esimene etapp). Teiseks võib kõiki maksumaksjaid kui selle maksu osas maksukohustuslasi käsitada olevat sarnases olukorras arvestades maksude kogumise eesmärki (teine etapp). Lõpuks on vastuvõetavad üksnes võrdlusbaasile endale omaste mehhanismide pinnalt esitatud põhjendused seoses süsteemi laadi või üldise ülesehitusega (kolmas etapp).[91]

147. Igal juhul on antud maksusüsteemile ühe või mitme eesmärgi omistamine seotud ebakindlusega. Sellega seoses märgin, et hiljutises kohtuasjas Belgia *vs*. komisjon[92] tuvastas kohtujurist Bobek vähemalt kolm tegurit, mida tuleb valikulisusega seoses sarnasust hinnates arvesse võtta, rõhutades samas, et selline hinnang „*hõlmab alati subjektiivseid väärtushinnanguid* selle kohta, millised ettevõtjad on sarnased ja miks, asetades ühele tegurile rohkem rõhku kui teisele“.

89 Vaata eelkõige 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), 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Comunidad Autónoma de Galicia ja Retegal *vs*. komisjon (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, punktid 58 ja 61) ning 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punktid 38 ja 40).

90 Vt 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, punktid 92–94 ja 123).

91 Vt käesoleva ettepaneku punktid 180–186.

92 Kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas Belgia *vs*. komisjon (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punktid 31–37), kohtujuristi kursiiv. Tema arvates on nendeks kolmeks asjakohaseks faktoriks meetme kohaldamisala, meetme eesmärk ja asjasse puutuvate toodete asendatavus.

148. Selle hinnangu subjektiivsus tundub mulle olevat vastuolus käesoleva ettepaneku punktis 137 välja toodud väljakujunenud kohtupraktikaga, mille kohaselt tuleb esiteks riigiabi mõistet tõlgendada objektiivsete asjaolude alusel ja teiseks ei õigusta miski seda, et komisjonil on meetme kvalifitseerimisel riigiabiks lai kaalutlusõigus.

149. Teiseks eksisteerib ebakindlus ka küsimuses, millist liiki eesmärke võib sarnasuse hindamisel arvesse võtta. Komisjoni teatises riigiabi mõiste kohta on märgitud, et selline hinnang tuleb anda „võrdlussüsteemi *olemuslikke eesmärke* arvestades“ ning et „[l]iikmesriigid ei saa toetuda *välistele poliitikaeesmärkidele*, näiteks regionaal-, keskkonna- või tööstuspoliitika eesmärkidele, et õigustada ettevõtjate erinevat kohtlemist“[93].

150. Selliste „olemuslike eesmärkide“ ja „väliste eesmärkide“ vahetegu võrdlusbaasi puhul tekitab praktikas küsimuse tingimustest, mis peaksid olema täidetud, et objektiivselt legitiimne eesmärk saaks võrdlusbaasi „olemuslikuks“ eesmärgiks. Üldistades asjakohast kohtupraktikat[94], millele on viidatud teatises riigiabi mõiste kohta[95], tundub, et asjaomane maksusüsteem peab olema struktureeritud seotuna legitiimse eesmärgiga, nagu põhineb keskkonnamaks keskkonnakaitse eesmärgil.

151. Siiski välistab komisjoni tõlgendus tuginemise legitiimsele eesmärgile, nagu keskkonnakaitse, selliste üldiste maksude puhul nagu tulumaks, kuna selline üldine maks ei ole tihedalt seotud selle eesmärgiga. Sellega seoses tõusetub küsimus, kas otstarbekas on legitiimne eesmärk, nagu on keskkonnakaitse, lugeda „olemuslikuks“ sellele eesmärgile tugineva *erimaksu* puhul, samas kui seda eesmärki tuleb pidada „väliseks“ *üldise maksu* puhul.

152. Selline tõlgendus viib ühelt poolt erimaksudega ja teiselt poolt üldiste maksudega seotud eeliste asümmeetrilise käsitluseni. Erimaksu raames pakutud maksueelis võidakse kvalifitseerida mitte-valikuliseks legitiimse eesmärgi järgi (määratletud kui „olemuslik“) vastupidi maksueelisele, mille puhul peetakse silmas sama eesmärki (määratletud kui „väline“) üldise tulumaksu puhul.[96]

153. Selline asümmeetriline käsitlus tekitab kallutatust erimaksude kasuks ja üldiste maksude – nagu tulumaks – kahjuks isegi riigiabi eeskirjade keskmes, ning võib olla vastuolus liikmesriikide maksuautonoomia põhimõttega.[97]

154. Üldisemalt muretsen selle pärast, milline praktiline tagajärg on tõlgendusel, millega välistatakse teatud õiguspärastele konkreetse maksusüsteemiga taotletud eesmärkidele tuginemine.

93 Komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta, punkt 135, kohtujuristi kursiiv.

94 Vaata eelkõige 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus British Aggregates *vs*. komisjon (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punktid 86–93), kus Euroopa Kohus meenutas kohustust kontrollida sarnasust seoses keskkonnakaitseliste eesmärkidega, mida keskkonnamaksuga taotleti; 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Madalmaad (C-279/08 P, EU:C:2011:551, punktid 63–68), kus Euroopa Kohus tõdes sarnasust seoses keskkonnakaitseliste eesmärkidega, mida taotleti lämmastikoksiidide heitkoguste emissiooni piiramisega (keskkonnakaitse); 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus P (C-6/12, EU:C:2013:525, punktid 29 ja 30), kus Euroopa Kohus jättis arvestamata asjaomase maksusüsteemi välised eesmärgid, nagu tööhõive säilitamine (punkt 30), kuid see käsitlus tundub pigem puudutavat võrdlusbaasi meetodi kolmandat etappi (vt punkt 29); 4. juuni 2015. aasta kohtuotsus Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, punktid 78 ja 79), kus Euroopa Kohus tuvastas sarnasuse puudumise seoses keskkonnakaitseliste eesmärkidega, mida taotleti erimaksuga tuumkütuse kasutamiselt elektrienergia tootmiseks; 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsused ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punktid 49–56), ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, punktid 42–50) ja ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, punktid 37–46), kus Euroopa Kohus tõdes sarnasuse puudumist, arvestades eesmärki kaitsta keskkonda ja ruumilist planeerimist, mida erimaksuga taotleti.

95 Komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta, punkt 136: „*Teatavate erieesmärgiga maksude* (ja eriti nende maksubaasi) ülesehitusse on taotletavad poliitikaeesmärgid juba integreeritud. Näiteks võivad sellised maksud olla keskkonna või tervishoiuga seotud maksud, mis kehtestatakse eesmärgiga vähendada teatavaid tegevusi või tooteid, millel on kahjulik mõju keskkonnale või inimeste tervisele. Sellistel juhtudel ei ole see erandlik kohtlemine, kui erinevalt koheldakse neid tegevusi või tooteid, mille olukord erineb maksu ülesehituses kajastuvast taotletavast olemuslikust eesmärgist“ (kohtujuristi kursiiv).

96 Vt selle kohta Piernas López, J. J., „Revisiting Some Fundamentals of Fiscal Selectivity: The ANGED Case“, *European State Aid Law Quarterly*, 2018, nr 2, lk 274–281, lk 279: „[I]t could be argued that Member States may be tempted to pursue national policy objectives through special regimes, as they will be able to defend the general character of those regimes on the basis of the objectives pursued, rather than through derogations from general tax schemes, such as from the corporate income tax, where the extrinsic (e.g. environmental) objectives will not be taken into account, and therefore the measure will probably be considered as selective aid“.

97 Vt käesoleva ettepaneku punktid 74 ja 78.

155. Rõhutasin juba, et võrdlusbaasi meetod kaldub muutma riigiabi keelu *üldiseks* mittediskrimineerimise testiks, keelates põhimõtteliselt kõik maksuerisused.[98] Eelnimetatud tõlgendus süvendab veelgi seda keeldu, lubades sarnasuse hindamisel kasutada üksnes asjaomase maksusüsteemi *olemuslikke eesmärke*.

156. Võrdlusena – Euroopa Liidu lepingu sätted, millega on kehtestatud liikumisvabadus, näevad ette üksnes *päritolu* järgi diskrimineerimise keelu, kuid peavad kohaldatavateks *kõiki legitiimseid eesmärke* sarnasuse hindamisel ja võimalike põhjenduste analüüsimisel.

157. Selles osas ei veena mind ka põhjendus, mille kohaselt *võib* komisjon kõiki vastava maksusüsteemiga taotletud legitiimseid eesmärke, nagu eelkõige sotsiaal- või keskkonnakaitse, igal juhul arvesse võtta riigiabi kokkusobivuse hindamisel siseturuga. Sellist *võimalust* ei saa pidada piisavaks, arvestades kohustust tõlgendada ELTL artikli 107 lõikeid 2 ja 3 kitsalt ning suurt kaalutlusruumi, mis komisjonil selle hindamise puhul on[99], eriti sellises ühtlustamata valdkonnas, nagu seda on maksustamine.

158. Järelikult, kui pelgalt legitiimsele eesmärgile tuginemine liikmesriigi poolt ei välista riigi meedet ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalast, nagu ongi Euroopa Kohus kohtuotsuses Itaalia *vs*. komisjon[100] ja kohtuotsuses British Aggregates *vs*. komisjon[101] kinnitanud, peab *võrdlusbaasi meetodi teise etapi konkreetses kontekstis*, see tähendab sarnasuse hindamisel, olema võimalik tugineda kõikidele legitiimsetele eesmärkidele.

159. Leian sellele lähenemisele kinnitust hiljutistest kohtuotsustest ANGED, kus Euroopa Kohus hindas sarnasust keskkonnakaitse ja ruumilise planeerimise seisukohast, ilma et määratleks neid maksusüsteemiga taotletud eesmärke „olemuslikena“[102].

160. Niisiis on käesoleva kohtuasja raames vaja hinnata, kas ühelt poolt maksumaksjad, kes on GrEStG § 6a kohase maksuvabastuse kohaldamisalas, ja teiselt poolt need, kes sellesse alasse ei kuulu, on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, arvestades *kõiki eesmärke*, mida kinnisasja omandamise maksuga taotletakse.

161. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus, A-Brauerei ja Saksamaa valitsus leiavad, nii olen ka mina arvamusel, et see ei ole nii, mistõttu ei ole see maksuvabastus valikuline.

a) Sarnasuse puudumine kontserni sees ümberkujundamise ja väljaspool kontserni ümberkujundamise vahel

162. Esiteks viitab GrEStG § 6a kohane maksuvabastus ühinemise, jagunemise ja vara ülekandmise tehingutele[103] kontserni sees, kus osalevad üks valitseva mõjuga ettevõtja ja üks või mitu sellest valitseva mõjuga ettevõtjast sõltuvat äriühingut või mitu ühest valitseva mõjuga ettevõtjast sõltuvat äriühingut.

98 Vt käesoleva ettepaneku punktid 61–73.

99 Vt käesoleva ettepaneku punkt 76.

100 2. juuli 1974. aasta kohtuotsus (173/73, EU:C:1974:71, punktid 21, 22, 27 ja 28).

101 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punktid 86–93).

102 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsused ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punktid 49–56), ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, punktid 42–50) ja ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, punktid 37–46).

103 GrEStG § 6a viitab ümberkujundamistehingutele UmwG artikli 1 lõike 1 punktide 1–3 tähenduses; need sätted näevad ette ühinemise, jagunemise ja vara ülekandmise tehingud.

163. Komisjon on seisukohal, et GrEStG §-ga 1 silmas peetud eesmärk on üksnes maksuõiguslik, st mõeldud maksustama kõiki võõrandamistehinguid, mille tulemusena toimub vara õiguslik või majanduslik üleminek. Seda eesmärki arvestades aga leiaksid ettevõtjad, kes omandavad kinnisasja väljaspool kontserni, end õiguslikult ja faktiliselt sarnases olukorras võrreldes nendega, kes maksuvabastust kasutavad.

164. Mina komisjoni seisukohaga ei nõustu. Minu hinnangul ei ole ümberkujundamine kontserni *sees* sarnane sama toiminguga kontserni *väliselt*.

165. Majanduslikus plaanis tõesti kuulub kogu kontserni kinnisvara kaudselt emaettevõtjale vastavalt oma osalusele äriühingus, kes on juriidiliselt kinnisasja omanik. Märgin sellega seoses meeldetuletuseks, et GrEStG § 6a kohase maksuvabastuses saamise tingimuseks on, et valitseva mõjuga ettevõtjal on vähemalt 95% suurune osalus ümberkujundamises osalevates äriühingutes. Sellisel juhul on ümberkujundamise majanduslik mõju neutraalne või marginaalne, kuivõrd valitseva mõjuga ettevõtja oli kinnisasja kaudseks valdajaks enne ja pärast seda toimingut, nagu sisuliselt märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus [104]. A-Brauerei rõhutab sama mõtet järgides, et selle sätte eesmärk on vabastada maksust tehingud, mis ei vii muudatusteni kontrolli osas asjaomase kinnisvara üle.

166. Teisisõnu, nagu kinnitas ka Saksamaa valitsus kohtuistungil, on GrEStG § 6a eesmärk eelkõige vältida majanduslikku topeltmaksustamist kontserni sees. Maksu, mida tasutakse kinnisasja soetamisel kontserni varade hulka, oleks ebaõiglane koguda uuesti iga kontsernisisese ümberkujundamise käigus.

167. Minu arvates keelab see vähemalt 95% suuruse osaluse kaudu seotud äriühingute vahel *grupisiseste* ümberkujundamiste erisus pidada neid tehinguid sarnaseks kinnisvara soetamisega *väljaspool kontserni*, nagu lihtne müük sõltumatute isikute vahel.

b) Sarnasuse puudumine kontsernisiseste ümberkujundamistehingute ja muude kontsernisiseste ümberkorraldusmeetmete vahel

168. Teiseks väidab komisjon, et kontsernisisesed ümberkujundamistehingud on, arvestades kinnisasja omandamise maksuga silmas peetud eesmärki, sarnased muude kontsernisiseste ümberkorraldusmeetmetega. Komisjon toob näite, et samasse kontserni kuuluvate äriühingute vahel kinnisasja müügi suhtes selle sättega kehtestatud maksuvabastust ei kohaldata.

169. See komisjoni seisukoht on üllatav. Liidu õiguses, täpsemalt direktiivis 2009/133/EÜ [105] tunnustatakse minu arvates kontsernisiseste ümberkujundamistehingute – ja eelkõige selliste ühinemistehingute nagu kõne all põhikohtuasjas – erilisust. Nii on selle direktiivi artikli 4 lõikega 1 välistatud kasvutulu – eelkõige kinnisvara – maksustamine ühinemise, jagunemise ja eraldumise korral [106].

170. Seevastu ei ole liidu seadusandja seda eelist laiendatud teistele kontsernisisestele tehingutele, ja eeskätt lihtsale varade müügile nende äriühingute vahel. Selline erinev kohtlemine on minu arvates selgitatav restruktureerimistehingute eripäraga, millele viitab ka A-Brauerei. Restruktureerimistehingutel on spetsiifiline õiguslik tagajärg eelkõige selle ulatuse tõttu asjaomaste äriühingute juriidilise staatuse ja/või varaga seonduvalt. Näiteks viib ühinemistehing üldjuhul ühe juriidilise isiku lõppemiseni ja tema vara ülekandmiseni ühendavale ühingule. Võrdluseks, tavalise müügitehingu ainus tagajärg on vara ülekandmine ühest varakogumist teise.

104 Vt käesoleva ettepaneku punkt 139.

105 Nõukogu 19. oktoobri 2009. aasta direktiiv 2009/133/EÜ liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ETL 2009, L 310, lk 34).

106 Vt direktiivi 2009/133 artikli 4 lõige 1: "Ühinemine, jaotumine ja eraldumine ei põhjusta üleantud vara ja kohustuste tegeliku väärtuse ja maksustatava väärtuse vahe alusel arvutatud kapitali kasvutulu maksustamist."

171. See objektiivne olemuslik erinevus välistab minu arvates selle, et ümberkujundamistehinguid ja muid sama kontserni äriühingute vahelisi tehinguid, eelkõige müügitehinguid võiks kinnisasja omandamise maksu seisukohalt pidada sarnasteks, sõltumata sellest, kas tegemist on kasvutulu otsese maksustamisega või kinnisasja omandamise kaudse maksustamisega, nagu see on kõne all põhikohtuasjas.

c) Sarnasuse puudumine selliste ümberkujundamistehingute, kus osalus ulatub 95%-ni, ning selliste ümberkujundamistehingute vahel, kus osalus 95%-ni ei ulatu

172. Kolmandaks märgin, et GrEStG § 6a näeb ette osaluse künniseks 95% sellises sõltuvas äriühingus või sellistes sõltuvates äriühingutes, kes ümberkujundamises osaleb või osalevad. Nagu märkis ka Saksamaa valitsus, peavad põhikohtuasjas kõne all oleva maksuvabastuse kohaldamiseks ümberkujundamises osalema:

– üks valitseva mõjuga ettevõtja ja üks sõltuv äriühing,

– üks valitseva mõjuga ettevõtja ja mitu sellest äriühingust sõltuvat äriühingut, või

– mitu ühest valitseva mõjuga ettevõtjast sõltuvat äriühingut.

173. Viidatud sätte kohaselt on „sõltuv“ ettevõtja, kelle kapitalis või varas on valitseva mõjuga ettevõtjal otsene või kaudne osalus vähemalt 95%. Seega käsitatakse erinevalt ühelt poolt osalusi, mis jäävad alla 95% künnise, ja teiselt poolt neid, mis on võrdsed või ületavad seda künnist, kusjuures maksuvabastust kohaldatakse üksnes viimaste puhul.

174. Need osalused ei ole siiski sarnases olukorras, kuna osaluse 95protsendiline künnis on eeldus ka GrEStG §1 lõigete 2a ja 3 kohasele maksustamisele, nagu õigesti selgitasid A-Brauerei ja Saksamaa valitsus.

175. Kasutades arvulist näidet, mille esitas A-Brauerei, siis 94protsendilise osaluse omandamine äriühingus, kellele kuulub Saksamaa territooriumil asuv kinnisvara, ei ole GrEStG §1 lõigete 2a ja 3 kohaselt maksustatav. Seevastu tütarühingu ja emaettevõtja hilisemale ühinemisele GrEStG § 6a kohane maksuvabastus ei laiene ning tehing on seega maksustav. Sellisel juhul kogutakse maks nende kahe tehingu puhul üksnes ühel korral.

176. Vastupidi, 95-protsendi suuruse või suurema osaluse omandamine samas äriühingus on maksustatav GrEStG §1 alusel, samas kui hilisem ühinemine on GrEStG §6a kohaselt maksuvaba. Jällegi, nende kahe tehingu puhul kogutakse maks üksnes ühel korral.

177. Seega ei tekita osaluse 95% suuruse künnise nõue maksuvabastuse saamiseks (GrEStG § 6a), mida analüüsitakse koos 95% suuruse osaluskünnisega, mis on ette nähtud maksustamise tingimusena (GrEStG §1 lõiked 2a ja 3), eristamist sarnaste olukordade vahel, vaid vastupidi võimaldab garanteerida, et põhikohtuasjas kõne all oleva süsteemiga hõlmatud erinevaid tehinguid käsitataks võrdselt.

178. Arvestades eeltoodut, ei ole minu hinnangul ühelt poolt maksumaksjad, kes kuuluvad GrEStG §-is 6a ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse, ja teiselt poolt need, kes sinna ei kuulu, sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, arvestades põhikohtuasjas kõne all oleva maksuga taotletud eesmärke. Järelikult ei ole see maksuvabastus valikuline ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

179. Teise võimalusena, juhul kui Euroopa Kohus leiab, et need maksumaksjate kategooriad on sarnases olukorras, analüüsin järgmises osas asjaomase süsteemi laadi või üldise ülesehitusega seotud põhjenduse olemasolu.

3. Asjaomase süsteemi laadi või üldise ülesehitusega seotud põhjenduse olemasolu

180. Kohtupraktikast järeldub, et riigiabi mõiste ei hõlma riiklikke meetmeid, millega eristatakse ettevõtjaid ning mis seetõttu on *a priori* valikulised, kui vahetegemine on põhjendatud selle süsteemi laadi või üldise ülesehitusega, kuhu need kuuluvad [107].

181. Maksuvaldkonnas on selle põhjenduse ulatust täpsustatud järgmiselt. Meede võib olla põhjendatud maksusüsteemi olemuse ja üldise ülesehitusega juhul, kui asjaomane liikmesriik tõendab, et meede tuleneb otseselt tema maksusüsteemi aluspõhimõtetest või suunistest. Sellega seoses tuleb vahet teha ühelt poolt konkreetse maksusüsteemi enda ja tema väliste eesmärkide ning teiselt poolt nende eesmärkide saavutamiseks vajalike maksusüsteemile omaste mehhanismide vahel [108].

182. Teise etapi käigus [109] käsitletud „olemusliku eesmärgi“ ja „välise eesmärgi“ vaheteo valguses tundub keeruline teha vahet ka „maksusüsteemile omaste mehhanismide“ ja „väliste eesmärkide“ vahel.

183. Esiteks võib küsida, kas väljend „maksusüsteemile omaste“ viitab võrdlusbaasile – milleks põhikohtuasjas on kinnisasja omandamise maks – või liikmesriigi maksusüsteemile tervikuna.

184. Minu hinnangul kaasneb siis, kui kõnealust mõistet piirata mehhanismidega, mis on omased liikmesriigi maksuõigusele tervikuna, oht võtta võrdlusbaasi meetodi kolmandalt etapilt kasulik mõju. Sellisel juhul saaks põhjendus, mille alus on võitlus kuritarvituste vastu või soov vältida topeltmaksustamist, olla põhikohtuasjas vastuvõetav üksnes juhul, kui Saksamaa Liitvabariigi *maksusüsteem tervikuna* oleks nendest eesmärkidest juhindudes üles ehitatud.

185. Minu hinnangul viitab mõiste „maksusüsteemile omased mehhanismid“ seega mehhanismidele, mis on omased *üksnes võrdlusbaasile*, milleks põhikohtuasjas on kinnisasja omandamise maks. Leian sellele lähenemisele tuge komisjoni teatisest riigiabi mõiste kohta, milles üheti mõistetavalt viidatakse „võrdlussüsteemi“ olemuslikele aluspõhimõtetele või suunistele. [110]

186. Teiseks on sõltumata eelmisest märkusest keeruline ka asjakohase maksusüsteemi „väliste eesmärkide“ ja „omaste mehhanismide“ vahel eraldusjoone tõmbamine. Selles osas teen viite oma seisukohtadele „olemusliku eesmärgi“ ja „väliste eesmärkide“ vaheteo kohta sarnasuse hindamise kontekstis. [111]

187. Komisjon on oma teatises riigiabi mõiste kohta määratlenud hulga eesmärke, näiteks vajadus võidelda maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastu, vajadus võtta arvesse raamatupidamisarvestuse erinõudeid, haldusjuhitavus, neutraalse maksustamise põhimõte, tulumaksu astmelisus ja selle ümberjagamise eesmärk, vajadus vältida topeltmaksustamist või eesmärk optimeerida maksuvõlgade sissenõudmist [112], millele tema arvates võiks kolmanda etapi raames tugineda.

188. Käesoleva kohtuasja raames tunduvad A-Brauerei ja Saksamaa valitsuse esitatud põhjendused vastavat mitmele komisjoni nimetatud eesmärgile.

107 Vaata eelkõige 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus British Aggregates *vs.* komisjon (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 83), 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus BNP Paribas ja BNL *vs.* komisjon (C-452/10 P, EU:C:2012:366, punkt 101), 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 42) 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 58).

108 Vaata eelkõige 6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal *vs.* komisjon (C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 81), 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt (C-78/08 kuni C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 65), 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 22) ning 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 43).

109 Vt käesoleva ettepaneku punktid 149–159.

110 Komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta, punkt 138.

111 Vt käesoleva ettepaneku punktid 149–159.

112 Komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta, punkt 139.

189. Esiteks väitis A-Brauerei, et GrEStG § 6a kohane maksuvabastus põhineb otseselt kinnisasja omandamise maksu süsteemi olemuslikel aluspõhimõtetel või suunistel, arvestades et see maks on ette nähtud tehingutele, mille tulemusena muutub kontroll riigi territooriumil asuva kinnisvara üle.

190. Selle põhjendusega – mida saab seostada topeltmaksustamise vältimise eesmärgiga, mida järgitakse põhikohtuasjas kõne all olevates normides – tuleb minu arvates nõustuda põhjustel, mida avasin käesoleva ettepaneku punktides 162–167.

191. Edasi kinnitas Saksamaa valitsus, et GrEStG § 6a kohane maksuvabastus vastab eesmärgile maksustada kinnisasja omandamise maksuga omandaja või võõrandaja objektiivset finantsvõimekust, mis kinnisasja võõrandamisel ilmneb. Samas ei oma GrEStG §-s 6a nimetatud tehingud mingit mõju osaliste finantsvõimekusele, arvestades et osalised ei ole iseseisvad, vaid üksteisega seotud valitsevat mõju omava ettevõtja kaudu vähemalt 95% suuruse osalusega ühes või mitmes osalevas äriühingus.

192. Jällegi, ma ei näe ühtegi põhjust, miks seda selgitust kahtluse alla seada.

193. Lõpuks on A-Brauerei ja Saksamaa valitsus esitanud põhjendused ka osaluse hoidmise viie aasta pikkusele tähtajale enne ja pärast ümberkujundamist, mis puudutab 95protsendilist osalust sõltuva äriühingu kapitalis[113]. Nende selgituste kohaselt võimaldavad need tähtajad vältida GrEStG § 6a kohase maksuvabastuse kohaldamist teatud kuritarvituste puhul, mis seisnevad osaluse lühiajalises omandamises, et teostada ümberkujundamine, mida kinnisasja omandamise maksuga ei maksustataks.

194. Sellega seoses rõhutan, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on selle selgituse paikapidavust kinnitanud. Lisaks lubab direktiivi 2011/96/EL artikli 3 lõike 2 punkt b liikmesriikidel analoogia korras seada maksueelise saamine sõltuvusse tütarettevõtjas osaluse hoidmise ajast.[114]

195. Eelnevast tuleneb, et GrEStG § 6a kohase maksuvabastuse andmise tingimused on põhjendatud põhikohtuasjas kõne all oleva maksusüsteemi laadi ja üldise ülesehitusega ning järelikult ei ole see vabastus käsitatav riigiabina ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

VII. Ettepanek

196. Eelnevat arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

ELTL artikli 107 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selline maksusoodustus, nagu on kõne all põhikohtuasjas ning millega vabastatakse kinnisasja omandamise maksust kontsernisisene ümberkujundamine, antud juhul ühinemine, milles osalevad valitseva mõjuga ettevõtja ja sõltuv äriühing, tingimusel et valitseva mõjuga ettevõtjal peab sõltuvas äriühingus olema vähemalt 95% suurune osalus ümberkujundamisele eelneva ja põhimõtteliselt ka sellele järgneva viie aasta jooksul, kujutab endast üldist meedet ning järelikult ei saa seda lugeda riigiabiks.

113 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgituste kohaselt ei ole vastavalt tema laiale tõlgendusele teine viieaastasest perioodist ühendamise korral kohaldatav. Vt käesoleva ettepaneku punkt 30.

114 Nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiiv eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ETL 2011, L 345, lk 8). Selle põhjenduse 3 kohaselt on direktiivi eesmärk on vabastada dividendid ja muud kasumijaotised, mida tütarettevõtjad maksavad oma emaettevõtjatele, maksude kinnipidamisest, ning kaotada ära sellise tulu topeltmaksustamine emaettevõtja tasemel. Selle artikli 3 lõike 2 punkt b kohaselt võivad liikmesriigid mitte kohaldada käesolevat direktiivi oma äriühingute suhtes, mis ei säilita neile emaettevõtja staatust andvat osalust vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul, või nende oma äriühingute suhtes, milles teise liikmesriigi äriühing ei säilita talle emaettevõtja staatust andvat osalust vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul.