

Kohtuasi C-797/19**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

24. oktoober 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

13. märts 2019

Kaebaja ja kassatsioonkaebuse esitaja:

B-GmbH

Vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses:

Finanzamt D

Põhikohtuasja ese

Täielikult kohaliku omavalitsuse üksusele kuuluva osaühingu varjatud kasumieraldised – Olukord, kus jäetakse kohaldamata põhimõte, mille kohaselt tuleb varjatud kasumieraldised äriühingu tulule bilansiväliselt uuesti juurde arvata – Küsimus, kas see kujutab endast riigiabi

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimus

Kas Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et tegemist on selle sätte kohaldamisalasse kuuluva riigiabiga, kui riigisiseste õigusnormide kohaselt tuleb (pidevat) kahjumit, mis äriühingul tekib majandustegevusest, mille käigus saadav tasu ei kata kulusid, küll põhimõtteliselt käsitada varjatud kasumieraldistena, mis järelikult ei või vähendada äriühingu

kasumit, kuid äriühingute puhul, milles häälteenamus kuulub otseselt või kaudselt avalik-õiguslikele juriidilistele isikutele, ei teki kõnealused õiguslikud tagajärjed pidevalt kahjumliku majandustegevuse puhul siis, kui kõnealused äriühingud teostavad seda transpordi-, keskkonna-, sotsiaal-, kultuuri-, haridus- või tervishoiupoliitika eesmärkidel?

Viidatud ühenduse õigusnormid

ELTL artiklid 107 ja 108

Viidatud riigisiseseid õigusnormid

Juriidilise isiku tulumaksu seadus (Körperschaftsteuergesetz, edaspidi „KStG“), mida on muudetud 2009. aasta maksuseadusega (Jahressteuergesetz 2009, § 4 lõige 6, § 8 lõike 3 teine lause, lõike 7 esimese lause punkt 2 ja teine lause, lõige 9, § 34 lõige 6

Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kaebajaks ja kassatsioonkaebuse esitajaks olev osäühing tarnib elanikele, kaubandus-, tööstus-, põllumajandusettevõtjatele ning avaliku sektori asutustele energiat ja vett ning osutab elektroonilise side teenuseid. Lisaks käitab ja majandab ta muu hulgas ka ujumisbasseine. Kaebaja osad kuuluvad 100% linnale A. Kaebaja puhul on seega tegemist täielikult kohaliku omavalitsuse üksusele kuuluva äriühinguga.
- 2 Aastal 1998 võttis kaebaja linnalt A üle ujula. Pärast seda, kui ta oli ujula käitamise teinud esialgu ülesandeks oma 100% tüdarettevõtjale, kes oli ujula käitamise 2002. aasta algul lõpetanud, käitis kaebaja ujulat vaidlusalustel aastatel (2002 ja 2003) taas ise. Ujula käitamisest tekkis tal vaidlusalustel aastatel 2002 ja 2003 kahjum.
- 3 Kaebaja juures korraldatud maksukontrolli tulemusel asus maksuhaldur seisukohale, et ujula käitamisest täielikult linnale kuuluva äriühingu poolt tekkinud kahjumit tuleb käsitada varjatud kasumieraldistena. Vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses nõustus küll põhimõtteliselt maksuhalduri järeldustega, kuid ei käsitanud eespool nimetatud kahjumit siiski varjatud kasumieraldistena, vaid tegevuskuluna, mida ei saa maha arvata, ning tegi 15. detsembril 2001 asjaomased maksuotsused.
- 4 Selle peale esitatud vaided jäeti põhiosas rahuldamata. Täielikult linnale kuuluval äriühingul ujula käitamisest tekkinud kahjum loeti 30. aprillil 2013 tehtud vaideotsuses [...] euro suuruses summas (2002) ja [...] euro suuruses summas (2003) tegevuskululuks, mida ei saa maha arvata. Selle peale esitatud kaebuse jättis Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern (Mecklenburg-Vorpommerni

maksukohus) 22. juuni 2016. aasta otsusega põhjendamata tõttu rahuldamata. Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern (Mecklenburg-Vorpommerni maksukohus) pidas vaidlusalustel aastatel saadud kahjumit siiski varjatud kasumieraldisteks linna A kasuks, kes on kaebaja osanik.

- 5 Selle peale esitatud kassatsioonkaebuses esitab kaebaja materiaalõigusnormide väärta kohaldamise väite.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

- 6 Äriühing võib oma tulu jaotada avalikult vastavalt äriühinguõigust käsitlevatele normidele või varjatult. Varjatult toimuvat tulude jaotust nimetatakse varjatud kasumieraldisteks. Tulu sedalaadi varjatud jaotamine ei või kasumit vähendada ja see tulu tuleb KStG § 8 lõike 3 teise lause kohaselt äriühingu tulule bilansiväliselt (uuesti) juurde arvata. Varjatud kasumieraldiste õigusinstituut järgib eesmärki takistada äriühingu tulu vähenemist, mis on põhjustatud ühingsuhtest ega ole seega seotud äriühingu tegevusega. Seejuures määrab KStG § 8 lõike 3 teine lause kindlaks üksnes õiguslikud tagajärjed, mida varjatud kasumieraldised kaasa toovad, kuid ei kehtesta varjatud kasumieraldiste tingimusi. Need töötati välja Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus, edaspidi „BFH“) kohtupraktikas.
- 7 Vastavalt BFH kohtupraktikale tuleb varjatud kasumieraldiste all KStG § 8 lõike 3 teise lause tähenduses mõista äriühingu vara vähenemist ühingsuhte tõttu. Enamiku lahendatud kohtuasjade puhul eeldati kohtupraktikas ühingsuhte olemasolu, kui äriühing andis oma osanikule varalise eelise, mida ei oleks äriühingu juht korraliku ettevõtja hoolsuskohustust täites andnud isikule, kes ei ole osanik.
- 8 BFH on muu hulgas otsustanud, et varjatud kasumieraldistega võib tegemist olla ka juhul, kui äriühing teeb selle eest mõistlikku tasu saamata tehinguid, mis on tema osanike isiklikes huvides ja tekitavad äriühingule endale kahjumit.
- 9 Käesoleva kohtuasja paremaks mõistmiseks esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus ka märkusi, mis puudutavad kohaliku omavalitsuse üksuste majandustegevust ja nende võimalusi konsolideerida kasumiga ja kahjumiga tegutsevaid ettevõtjaid. Kohaliku omavalitsuse üksuste majandustegevus toimub üldjuhul kahes korralduslikus vormis. Esiteks võib avalik-õiguslik juriidiline isik tegeleda majandustegevusega üksikute niinimetatud „majandustegevuseks mõeldud üksuste“ kaudu. Seejuures peetakse maksusubjektiks küll avalik-õiguslikku juriidilist isikut, kuid kasum määratakse siiski kindlaks iga majandustegevuseks mõeldud üksuse puhul eraldi. Teiseks võivad avalik-õiguslikud juriidilised isikud kasutada majandustegevuseks äriühingu õiguslikku vormi. Sellist äriühingut nimetatakse kohaliku omavalitsuse üksusele kuuluvaks äriühinguks.

- 10 Seda, mil määral on majandustegevuseks mõeldud üksuste puhul ühest küljest ja kohaliku omavalitsuse üksusele kuuluvate äriühingute puhul teisest küljest võimalik maksustamise seisukohast üheks üksuseks konsolideerida mitu üksikut üksust – eelkõige kasumiga tegutsevad üksused kahjumiga tegutsevate üksustega –, ei olnud enne 2009. aasta maksuseaduse jõustumist seaduses kindlaks määratud, kuid see oli korduvalt kohtuotsuste esemeks.
- 11 Mis puudutab kasumi arutamist ja maksustamist, siis toimub see majandustegevuseks mõeldud üksuste puhul põhimõtteliselt iga üksiku üksuse puhul eraldi. Majandustegevuseks mõeldud üksuse maksustatavat kasumit ei saa seega tasaarvestada teise majandustegevuseks mõeldud üksuse kahjumiga, et vähendada maksukoormust. Kohtupraktikas ja maksuhalduses on aga välja töötatud ja kohaldatavad niinimetatud „konsolideerimise põhimõtted“, mille kohaselt on erandina tunnustatud mitme sama laadi ettevõtja ning mitme teatava kommunaal- ja transpordiettevõtja (elekter, vesi, gaas või soojus) ning kommunaal- ja transpordiettevõtja organisatsioonilist konsolideerimist üheksainsaks majandustegevuseks mõeldud üksuseks, kuna nende tegevus järgib sama eesmärki, nimelt elanike varustamist. Kõnealused majandustegevuseks mõeldud üksuste „konsolideerimise põhimõtted“ on kindlaks määratud 2009. aasta maksuseadusega KStG § 4 lõikes 6.
- 12 Küsimust, milliste põhimõtete alusel võis tulu saamise eesmärki taotletavat mitut erinevat tegevusala, millega tegeleb äriühingu vormis tegutsev kohaliku omavalitsuse üksusele kuuluv äriühing kui avalik-õiguslik juriidiline isik, omavahel siduda, ei olnud ajal enne 2009. aasta maksuseaduse vastuvõtmist kohtupraktikas ja maksuhalduses üheti mõistetavalt selgitatud.
- 13 2009. aasta maksuseadusega, millega muudeti KStG-d, kehtestas seadusandja esimest korda õigusnormid, mis käsitlevad seda, kuidas maksustada avalik-õiguslike juriidiliste isikute kontrolli all tegutsevaid majandustegevuseks mõeldud üksusi ja kohaliku omavalitsuse üksusele kuuluvaid äriühinguid, kes tegutsevad pidevalt kahjumiga. Kohaliku omavalitsuse üksusele kuuluvate äriühingute puhul, milles häälteenus kuulub otseselt või kaudselt avalik-õiguslikele juriidilistele isikutele ja on tõendatud, et üksnes need osanikud kannavad pidevalt kahjumiga tegutsemisest tulenevat kahju, ei saa KStG uue redaktsiooni § 8 lõike 7 esimese lause punkti 2 alusel järeldada, et varjatud kasumieraldistest tulenevad õiguslikud tagajärjed tekivad ainuüksi juba seetõttu, et nende äriühingute tegevus on pidevalt kahjumlik. Pidevalt kahjumliku tegutsemisega on vastavalt KStG uue redaktsiooni § 8 lõike 7 teisele lausele tegemist siis, kui transpordi-, keskkonna-, sotsiaal-, kultuuri-, haridus- või tervishoiupoliitika eesmärkidel tegeletakse majandustegevusega sellise tasu eest, mis ei kata kulusid. KStG uue redaktsiooni § 34 lõike 6 neljanda lause kohaselt on uued normid kohaldatavad ka 2009. aastast varasemate perioodide kohta. Seega tunnistati need normid kohaldatavaks ka käesolevas asjas kõne all olevate aastate 2002 ja 2003 suhtes.
- 14 Lisaks kehtestati KStG uue redaktsiooni § 8 lõikes 9 kohaliku omavalitsuse üksusele kuuluvate äriühingute suhtes kompleksed õigusnormid, mille kohaselt ei

või pidevalt kahjumlikust majandustegevusest tekkinud eelisseisundis olevat kahjumit tasaarvestada kasumiga, mis on saadud sellistest tegevusaladest, mida ei saa pidevalt kahjumiga toimuva majandustegevusega „konsolideerida“. Seega tuleb kohaliku omavalitsuse üksusele kuuluvate äriühingute puhul luua lõppkokkuvõttes olukord, mis on kooskõlas KStG uue redaktsiooni § 4 lõikes 6 kehtestatud põhimõtetega, mis puudutavad majandustegevuseks mõeldud üksuste konsolideerimist. KStG uue redaktsiooni § 8 lõiget 9 ei kehtestanud seadusandja siiski – erinevalt KStG uue redaktsiooni § 8 lõikest 7 – tagasiulatuvalt minevikus toimunud sündmuste suhtes, vaid seda kohaldatakse alles alates 2009. aastast (KStG uue redaktsiooni § 34 lõike 6 üheksas lause).

Kohtuasja hindamine riigisisese õiguse alusel

- 15 Kaebajal vaidlusalustel aastatel tekkinud kahjumi puhul on täies ulatuses tegemist ainuosanikuks olevale linnale A tehtud varjatud kasumieraldistega, mis suurendavad kaebaja tulu. Asjaolu, et see on põhjustatud ühingusuhtest, ilmneb sellest, et korraliku ettevõtja hoolsusega tegutsev äriühingu juht ei loobuks nõudmast osanikult kahjumi asjakohast katmist. Korraliku ettevõtja hoolsusega tegutsev juht ei oleks valmis tegema sooritusi, mille tegemine on ainuosaniku ülesanne, ja leppima pidevalt kahjumliku tegutsemisega.
- 16 Varjatud kasumieraldiste bilansiväline korrigeerimine on siiski vastuolus KStG uue redaktsiooni § 8 lõike 7 esimese lause punktiga 2 koostoimes teise lausega, mis kehtestati 2009. aasta maksuseadusega ja mille kohaselt ei saa äriühingute puhul, milles häälteenus kuulub otseselt või kaudselt avalik-õiguslikele juriidilistele isikutele ja on tõendatud, et üksnes need osanikud kannavad pidevalt kahjumiga tegutsemisest tulenevat kahju, järeldada, et varjatud kasumieraldistest tulenevad õiguslikud tagajärjed tekivad ainuüksi juba seetõttu, et nende äriühingute tegevus on pidevalt kahjumlik. Tingimused, mis on sätestatud KStG uue redaktsiooni § 8 lõike 7 esimese lause punktis 2 koostoimes teise lausega, on käesolevas kohtuasjas täidetud.
- 17 Kui kohaldada KStG uue redaktsiooni § 8 lõike 7 esimese lause punkti 2 koostoimes teise lausega, on ujula käitamisest saadud kahjumit võimalik tasaarvestada kaebaja muude tegevusaladega (energia ja veega varustamine jm). Seega on kaebajal lõppkokkuvõttes võimalus tasaarvestada ujula käitamisest saadud kahjumit kaebaja muude tegevusaladega (energia ja veega varustamine jm) ning vastavalt vähendada oma kasumit ja seega vaidlusalastel aastatel tasumisele kuuluva tulumaksu suurust.

Hinnang liidu õiguse alusel

- 18 Tuleb selgitada, kas KStG uue redaktsiooni § 8 lõike 7 esimese lause punktist 2 koostoimes teise lausega tulenev maksusoodustus on ELTL artikli 107 lõikega 1 hõlmatud riigiabi, mille suhtes kehtib ELTL artikli 108 lõikes 3 sätestatud rakendamise keeld, kuna meetme rakendamisel ei järgitud ELTL artikli 108 lõikes 3 sätestatud eelhindamise menetlust.

- 19 Küsimus on käesoleva kohtuasja lahendamisel asjakohane. Juhul kui KStG uue redaktsiooni § 8 lõike 7 puhul peaks tegemist olema riigiabiga ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, ei saaks seda õigusnormi vastavalt ELTL artikli 108 lõike 3 kolmandale lausele kohaldada kuni ajani, mil komisjon teeb otsuse maksusoodustuse kooskõla kohta siseturuga. Kassatsioonimenetlus tuleks peatada, kuni komisjon teeb otsuse. Seevastu juhul, kui KStG uue redaktsiooni § 8 lõikest 7 tulenev maksusoodustus ei ole keelatud abi, tuleks Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommerni (Mecklenburg-Vorpommerni maksukohus) otsus tühistada ja kaebus rahuldada. Sellisel juhul oleks kaebaja kassatsioonkaebus põhjendatud. Kaebajal oleks õigus saada maksusoodustust.
- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on käesoleval juhul tegemist riigiabiga. Ta märgib selle kohta järgmist.
- 21 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt peavad riigisisese meetme kvalifitseerimisel ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabiks“ olema täidetud kõik järgmised tingimused (vt 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 19).
- 22 Esiteks peab olema tegemist sekkumisega riigi poolt või riigi ressurssidest, mis võib otseselt või kaudselt soodustada ettevõtjaid või mida tuleb pidada majanduslikuks eeliseks, mida kasusaajast ettevõtja tavalistes turutingimustes ei saaks (9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa und Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 21).
- 23 Maksusoodustus, mis tuleneb KStG uue redaktsiooni § 8 lõike 7 esimese lause punktist 2 koostoimes teise lausega, on selline eelis. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast ilmneb, et abi mõiste ei hõlma mitte üksnes sooritusi positiivses tähenduses, nagu toetusi, vaid ka erinevas vormis sekkumisi, mis leevendavad äriühingu eelarvet tavaliselt koormavaid kohustusi ja mis seetõttu ei ole küll toetused selle sõna kitsamas tähenduses, ent on siiski samalaadsed ja neil on samasugused tagajärjed (vt nt 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, punkt 36). Sellega on tegemist käesoleval juhul, kuna kaebajale antakse vastavalt KStG uue redaktsiooni § 8 lõikele 7 koostoimes § 34 lõike 6 neljanda lausega tagasiulatuvalt korraldus bilansiväliselt korrigeerida ujula käitamisest saadud jooksvat tegevuskahjumit.
- 24 Käesolevas asjas ei oleks sellise eelisega tegemist juhul, kui sekkumist riigi poolt saaks käsitada hüvitisena selle eest, et ujula käitamisega võis kaebaja täita (ka) avalike teenuste osutamise kohustusi. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et avalik-õiguslikud toetused, mida antakse avalike teenuste osutamise kohustusega ettevõtjatele nende kohustuste täitmisega seonduvate kulutuste hüvitamiseks, ei kuulu ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalasse (vt 24. juuli 2003. aasta kohtuotsus Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, EU:C:2003:415). Selleks et see oleks nii, peavad kohtuotsuses Altmark Trans nimetatud tingimused olema täidetud.

- 25 Nimetatud tingimusi kontrollib eelotsusetaotluse esitanud kohus. Tema arvates ei vasta KStG uue redaktsiooni § 8 lõike 7 teine lause siiski neile tingimustele. Kõnealune säte nimetab üksnes üldsõnaliselt mõned üldpoliitilised põhjused pidevalt kahjumiga tegutsevale äriühingule soodustuse andmiseks. Avalike teenuste osutamise kohustusi ega parameetreid, mille alusel arvutatakse hüvitis, et takistada andmast majanduslikku eelist, mis soodustab selle saanud ettevõtjat võrreldes konkureerivate ettevõtjatega, ei ole selgelt määratletud.
- 26 Lisaks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et eelise andmist ei välista ka ELTL artikli 106 lõikes 2 sätestatud niinimetatud valdkondlik erand. ELTL artikli 106 lõike 2 kohaselt võib hüvitis, mille riik annab üldist majandushuvi esindavate teenuste osutamise eest, olla teatud tingimustel siseturuga kooskõlas. Hoolimata erinevustest, mis esinevad Euroopa Kohtu nn Altmarki kohtuotsuse kohaselt riigiabiaga hõlmamata jääva abi ja ELTL artikli 106 lõike 2 kohaselt siseturuga kokkusobiva abi vahel, tuleb praegu lähtuda lubatavate tasakaalustusmaksete tegemise tingimuste valdavalt identsest õiguslikust kontrollist (vt Esimese Astme Kohtu 12. veebruari 2008. aasta otsus BUPA jt vs. komisjon, T-289/03, EU:T:2008:29).
- 27 Teiseks on ELTL artikli 107 lõike 1 kohaselt keelatud abi, mis kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust. Abi mõjutab liikmesriikidevahelist kaubandust juba siis, kui see tugevdab mõne ettevõtja seisundit kaubanduses võrreldes konkureerivate ettevõtjatega (vt 10. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Cassa di Risparmio di Firenze jt, C-222/04, EU:C:2006:8, punkt 141 ja seal viidatud kohtupraktika). Seejuures pole tingimata vajalik, et abi saav ettevõtja osaleks ise liikmesriikidevahelises kaubanduses.
- 28 Need tingimused on käesolevas kohtuasjas täidetud. Loobumine varjatud kasumieraldiste bilansivälisest korrigeerimisest tugevdab kohaliku omavalitsuse üksusele kuuluvaid äriühinguid rahalises mõttes. Muudest liikmesriikidest pärit võimalikel konkurentidel muudetakse seeläbi võimalus avada Saksamaal sama liiki ujula, mida käitab kaebaja, oluliselt raskemaks. Eelkõige tuleb sellega seoses aga arvestada, et loobumisega varjatud kasumieraldiste bilansivälisest korrigeerimisest luuakse äriühingu tulumaksuga maksustatava summa arvutamisel võimalus tasaarvestada jooksev kahjum muudest tegevusaladest (nt energia ja veega varustamine jm) saadud kasumiga. Need tegevusalad muutuvad kahjumi tasaarvestamise võimaluse tõttu rahalises mõttes tugevamaks. Võib eeldada võimalikku konkurentsi piirkonnaüleste eraõiguslike pakkujatega, kes neis tegevusvaldkondades tegutsevad. Seetõttu ei omaks tähtsust, kui ujula käitamise puhul oleks käesoleval juhul tegemist puhtalt kohaliku majandustegevusega.
- 29 Kolmandaks peab abi saaja olema saanud meetme tõttu valikulise eelise. Eelise valikulisuse tingimuse hindamiseks tuleb kindlaks teha, kas konkreetset õiguslikku raamistikku arvestades on liikmesriigi meede selline, et see soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on asjaomase abikava eesmärgi arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras ning keda koheldakse erineval viisil, mida võib sisuliselt pidada

diskrimineerivaks (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, punkt 54, ning komisjon vs. Aer Lingus, C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990, punkt 51).

- 30 Riigisisese maksumeetme „valikuliseks“ kvalifitseerimisel tuleb esmalt kindlaks teha, milline on liikmesriigis kohaldatav üldine või „tavapärane“ maksustamiskord. Seejärel tuleb tuvastada, et kõnealune maksumeede kaldub üldisest korrast kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes üldise korraga taotletava eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57).
- 31 Käesolevas kohtuasjas erineb KStG uue redaktsiooni § 8 lõike 7 esimese lause punkt 2 koostoimes teise lausega olukorras, kus on tegemist äriühingutega, mis on 100% avaliku-õigusliku juriidilise isiku omandis, üldnormidest, mis käsitlevad varjatud kasumieraldiste bilansivälist korrigeerimist vastavalt KStG § 8 lõike 3 teisele lausele, kui need äriühingud tegutsevad endiselt üldpoliitilistel kaalutlustel, olgugi et nende tegevus on pidevalt kahjumlik. KStG uue redaktsiooni § 8 lõike 7 esimese lause punkt 2 koostoimes teise lausega annab seega äriühingutele, mis on 100% avalik-õigusliku juriidilise isiku omandis, võimaluse loobuda varjatud kasumieraldiste bilansivälisest korrigeerimisest. Lõppkokkuvõttes antakse sellega tulumaksuga maksustatava summa arvutamisel ettevõtjatele üldse alles võimalus tasaarvestada jooksev kahjum muudest tegevusaladest saadud kasumiga. Mis puudutab KStG § 8 lõike 3 teises lauses sätestatud üldnormi eesmärki, mille kohaselt ei või vara ühingu suhtes põhjustatud vähenemine vähendada maksustatavat väärtust, siis on kõik äriühingud ettevõtjatena sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. Seega on tegemist valdkonnale iseloomuliku valikulisusega teatud ettevõtjate kasuks, kes osutavad avalikke teenuseid.
- 32 Neljandaks peab meede kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi. Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei tule sellega seoses tõendada konkurentsi tegelikku moonutamist, vaid üksnes analüüsida, kas abi võib moonutada konkurentsi (vt 10. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Cassa di Risparmio di Firenze jt, C-222/04, EU:C:2006:8, punkt 140 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 33 Käesoleval juhul tuleb lähtuda sellest, et KStG uue redaktsiooni § 8 lõike 7 esimese lause punkti 2 koostoimes teise lausega kohaldamine võis kahjustada konkurentsi. Sellega seoses tuleb aga taas arvestada, et loobumisega varjatud kasumieraldiste bilansivälisest korrigeerimisest üldse alles luuakse võimalus äriühingu tulumaksuga maksustatava summa arvutamisel tasaarvestada jooksev kahjum muudest tegevusaladest saadud kasumiga (nt energia ja veega varustamine jm) ning selle abil vähendada nende kasumlike tegevusvaldkondade maksukoormust. Võib eeldada võimalikku konkurentsi piirkonnaüleste eraõiguslike pakkujatega, kes neis tegevusvaldkondades tegutsevad.
- 34 Lisaks ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates tegemist ka vähese tähtsusega abiga, mis kuulub komisjoni 15. detsembri 2006. aasta määruse (EÜ)

nr 1998/2006 (ELT 2006, L 379, lk 5) kohaldamisalasse. Sellest tulenevalt ei kujuta rahaline abi, mille summa ei ületa kolme aasta jooksul 200 000 eurot, endast riigiabi, kuna see ei mõjuta oluliselt liikmesriikidevahelist kaubandust ja konkurentsi. Olenemata sellest, et nimetatud summat on käesolevas kohtuasjas tõenäoliselt ületatud, tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et riigisisestele meetmetele, mis ei sätesta piiranguid summadele, mida ettevõtja võib saada, ei kohaldata komisjoni teatistes sätestatud alammäära reeglit (vt 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130).

- 35 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul ei ole käesoleval juhul tegemist ka mitte „olemasoleva“ abiga, vaid „uue“ abiga ELTL artikli 108 lõike 3 tähenduses, mille suhtes kehtib vastavalt ELTL artikli 108 lõike 3 kolmandale lausele rakendamise keeld.
- 36 Euroopa Kohtule esitatakse eespool sõnastatud eelotsuse küsimus, et selgitada, kas eelotsusetaotluse esitanud kohtu käsitus on käesoleval juhul õige ja tegemist on tõepoolest riigiabiga.

TÖÖDOKUMENT