Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
PRIITA PIKAMÄEA
od 25. svibnja 2023. [1]

Predmet C-831/21 P

Fachverband Spielhallen eV,
LM
protiv

Europske komisije

„Žalba – Državne potpore – Pojam potpore – Porezni tretman upravitelja javnih kasina u Njemačkoj – Komisijino odbijanje pritužbe – Prednost – Selektivnost – Zajedničko ispitivanje”

1. „Simul stabunt aut simul cadent” („Bit će složni ili će zajedno pasti”) izjava je koja se pripisuje papi Piju XI., koju je iznio tijekom pregovora koji su se vodili kako bi se uredili odnosi između rimokatoličke crkve i nekadašnje Kraljevine Italije te koji su 11. veljače 1929. doveli do potpisivanja Lateranskih ugovora i konkordata. Ona odražava papinu čvrstu želju da se suprotstavi tomu da se neopozivost pripisuje samo ugovorima i da se položaj tih dvaju instrumenata razdvoji na taj način.

2. U ovom predmetu Sudu se osobito postavlja pitanje o tome postoji li u području oporezivanja takva veza između prednosti i selektivnosti, uvjeta koji su sastavni dio pojma „državna potpora”. Kad bi to bio slučaj, iz toga bi proizlazilo da nužno treba smatrati da se tužbeni zahtjev koji je podnesen pred Općim sudom protiv ocjene Europske komisije o ispunjavanju jednog od tih uvjeta odnosi i na drugi uvjet.

3. U svojoj žalbi Fachverband Spielhallen e. V. i osoba LM (u daljnjem tekstu: žalitelji) traže ukidanje rješenja Općeg suda od 22. listopada 2021., Fachverband Spielhallen i LM/Komisija (T-510/20, u daljnjem tekstu: pobijano rješenje, neobjavljeno), kojim je Opći sud odbio njihovu tužbu za poništenje Odluke Komisije C(2019) 8819 *final* od 9. prosinca 2019. o državnim potporama SA.44944 (2019/C) (*ex* 2019/FC) – Porezni tretman upravitelja javnih kasina u Njemačkoj i SA.53552 (2019/C, *ex* 2019/FC) – Navodno jamstvo za upravitelje javnih kasina u Njemačkoj (jamstvo profitabilnosti) (SL 2020., C 187, str. 80., u daljnjem tekstu: sporna odluka). Konkretno, žalitelji osporavaju odluku Općeg suda da ne ispita njihovu argumentaciju zbog toga što se nije odnosila na Komisijino utvrđenje o nepostojanju prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

[1] Izvorni jezik: francuski

Okolnosti spora i sporna odluka

4. Žalitelji Fachverband Spielhallen eV, strukovno udruženje 88 operatora automatâ za igre na sreću, i osoba LM, operator automatâ za igre na sreću, podnijeli su 22. ožujka 2016. Komisiji tri pritužbe o poreznom tretmanu upravitelja javnih kasina u Njemačkoj.

5. Treća pritužba odnosila se konkretnije na Spielbank-Gesetz NRW (Zakon o kasinima savezne zemlje Sjeverne Rajne-Vestfalije (Njemačka), u daljnjem tekstu: Zakon o kasinima), koji je bio na snazi u Sjevernoj Rajni-Vestfaliji do njegove zamjene 2020. Na temelju tog zakona Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (u daljnjem tekstu: WestSpiel) bio je jedini koncesionar javnih kasina u toj saveznoj zemlji.

6. U skladu sa Zakonom o kasinima, na prihode koje ostvaruju javna kasina primjenjivala su se dva različita porezna sustava. S jedne strane, na prihode ostvarene od igara na sreću primjenjivao se poseban porezni sustav koji se sastoji od poreza na kasina. S druge strane, na prihode koji ne proizlaze iz tih igara, kao što su prihodi od ugostiteljskih objekata, primjenjivao se uobičajeni porezni sustav koji se sastoji od poreza na dohodak ili poreza na dobit i poreza na gospodarsku djelatnost (u daljnjem tekstu: uobičajeni porezni sustav).

7. Osim toga, člankom 14. Zakona o kasinima određivalo se da 75 % godišnje dobiti koju prijave upravitelji javnih kasina, neovisno o tome proizlazi li ona iz igara na sreću, treba isplatiti saveznoj zemlji Sjevernoj Rajni-Vestfaliji. U slučaju da preostala četvrtina te dobiti prelazi 7 % iznosa udjela u temeljnom kapitalu, pričuva i uzajamnih fondova, tim se člankom predviđalo da tu ukupnu dobit treba isplatiti saveznoj zemlji (u daljnjem tekstu: namet na dobit).

8. Namet na dobit, u visini dijela tog nameta koji proizlazi iz dohotka koji nije ostvaren od igara na sreću, ipak se moglo odbiti od oporezivih iznosa poreza na gospodarsku djelatnost i poreza na dohodak ili poreza na dobit na temelju „troškova nastalih u okviru komercijalnih transakcija”. Žalitelji u svojoj trećoj pritužbi osporavaju upravo taj odbitak (u daljnjem tekstu: odbitak nameta na dobit ili sporna mjera) zbog toga što on navodno predstavlja državnu potporu.

9. Nakon razmjene dopisa sa žaliteljima, Komisija je 9. prosinca 2019. smatrala da sporna mjera ne pruža nikakvu selektivnu prednost niti, prema tome, uključuje ikakvu potporu i stoga je u spornoj odluci odlučila da u pogledu te mjere neće pokrenuti službeni istražni postupak predviđen u članku 108. stavku 2. UFEU-a.

10. Komisija je u spornoj odluci utvrdila da se na dohodak upraviteljâ javnih kasina koji ne potječe od igara primjenjuje, s jedne strane, uobičajeni porezni sustav i, s druge strane, namet na dobit, koji je kvalificirala kao „poseban porez”.

11. Komisija je istaknula da odbitak navedenog nameta od oporezivog iznosa poreza na dobit i poreza na gospodarsku djelatnost ne proizlazi iz posebne odredbe, nego iz primjene općih pravila oporezivanja uobičajenog poreznog sustava, u skladu s kojima se porez izračunava na temelju neto dobiti, nakon odbitka „troškova nastalih u okviru komercijalnih transakcija”, kao što je u ovom slučaju namet na dobit. Iz toga slijedi, prema Komisijinu mišljenju, da se odbitkom nameta na dobit ne dodjeljuje selektivna prednost.

12. U nastavku sporne odluke Komisija je nastavila analizu sporne mjere s obzirom na argumente koje su žalitelji istaknuli tijekom faze prethodnog ispitivanja.

13. Komisija je napomenula, kao prvo, da žalitelji svojim argumentima prešutno tvrde da je namet na dobit porez koji se može usporediti s porezom na dobit, koji se ne može odbiti u skladu s općim pravilima oporezivanja uobičajenog poreznog sustava, osobito zbog članka 4. stavka 5.b Einkommensteuergesetza (Zakon o porezu na dohodak). Suprotno tomu, prema Komisijinu mišljenju, namet na dobit može se smatrati posebnim porezom na dobit. U tom je pogledu ona ustvrdila da je člankom 4. stavkom 5.b Zakona o porezu na dohodak kvalifikacija troška poslovanja koji se može odbiti bila isključena samo za porez na gospodarsku djelatnost, a ne za sve poreze na dobit. Naime, Komisija je smatrala da odbitak posebnog poreza na dobit općenito nije bio protivan nijednoj odredbi.

14. Kao drugo, Komisija je odgovorila na argument žaliteljâ koji se temeljio na članku 10. stavku 2. Körperschaftsteuergesetza (Zakon o porezu na dobit), u skladu s kojim se porez na dohodak i ostali porezi koje snose fizičke osobe ne mogu odbiti u svrhu utvrđivanja oporezivog iznosa poreza na dobit. Osobito je napomenula da se ta odredba odnosila na opće poreze na dobit i da ništa ne upućuje na to da se ona primjenjivala i na poseban dodatni porez, kao što je namet na dobit, koji od svih poreznih obveznika plaćaju samo upravitelji javnih kasina i čiji oporezivi iznos ne odgovara u potpunosti dohocima ostvarenima djelatnošću tih upravitelja.

15. Kao treće, i kao odgovor na drugi argument žaliteljâ, koji se temeljio na tome da se dividende nisu mogle odbiti od osnovice poreza na gospodarsku djelatnost i osnovice poreza na dohodak u skladu s općim pravilima oporezivanja uobičajenog poreznog sustava, Komisija je tvrdila da namet na dobit nije dividenda.

16. S obzirom na prethodno navedeno, Komisija je u spornoj odluci smatrala da je odbitak nameta na dobit u skladu s općim pravilom o odbitku na temelju troškova nastalih u okviru komercijalnih transakcija i da stoga nije selektivan.

17. Naposljetku, Komisija je u točki 159. sporne odluke istaknula da se, kad je konkretnije riječ o kriteriju prednosti, na druge gospodarske subjekte, a osobito na upravitelje automatâ za igre na sreću, ne primjenjuje namet na dobit. Stoga se činjenicom da je iznos tog posebnog poreza odbijen od oporezivog iznosa ostalih poreza društvu WestSpiel nije mogla dodijeliti nikakva prednost u odnosu na uobičajeni porezni sustav.

18. Komisija je u tom pogledu tvrdila da je 2014. namet na dobit iznosio 82,02 milijuna eura i da su stope poreza na gospodarsku djelatnost i poreza na dobit iznosile 17,7 % odnosno 15,6 %. Stoga je napomenula da je odbitak tog nameta, u okviru ograničenja iz članka 14. Zakona o kasinima, doveo do toga da te stope poreza nisu primjenjive na taj iznos. Slijedom toga, ukupan iznos koji društvo WestSpiel duguje na temelju poreza na gospodarsku djelatnost i poreza na dobit smanjen je za 27,3 milijuna eura. Međutim, ukupno porezno opterećenje koje je društvo WestSpiel trebalo snositi istodobno je povećano za mnogo veći iznos, odnosno upravo za tih 82,02 milijuna eura koji odgovaraju nametu na dobit.

19. Komisija je tako u spornoj odluci zaključila da je navodnu prednost, koja proizlazi iz mogućnosti upravitelja kao što je društvo WestSpiel da djelomično odbije namet na dobit od oporezivih iznosa poreza na dobit i poreza na gospodarsku djelatnost, u svakom slučaju nadmašio veći trošak koji je povezan s plaćanjem navedenog nameta, koji se posebno odnosio na upravitelje javnih kasina te je i dalje znatno viši od tih dvaju poreza.

20. U bilješci na dnu stranice 87. sporne odluke Komisija je pojasnila da je, s obzirom na to da su porez na dobit i porez na gospodarsku djelatnost proporcionalni i da je porez na dohodak fizičkih osoba progresivan po razredima, prednost upravitelja javnih kasina koja proizlazi iz smanjenja oporezivog iznosa u visini dijela nameta na dobit bila manja od nepogodnosti koja proizlazi iz obveze tih upravitelja da plaćaju taj namet.

Postupak pred Općim sudom i pobijano rješenje

21. Žalitelji su tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 14. kolovoza 2020. pokrenuli postupak za poništenje sporne odluke.

22. U prilog svojoj tužbi istaknuli su jedan tužbeni razlog koji se temeljio na povredi njihovih postupovnih prava zbog toga što je Komisija odbila pokrenuti službeni istražni postupak predviđen u članku 108. stavku 2. UFEU-a, s obzirom na to da ta institucija na kraju faze prethodnog ispitivanja nije mogla riješiti sve ozbiljne poteškoće s kojima se prema mišljenju žaliteljâ susrela.

23. Opći sud je naveo da se taj jedini tužbeni razlog u biti sastojao od pet dijelova.

24. U prvom dijelu žalitelji su tvrdili da je Komisija pogrešno pretpostavila da su oni smatrali da je namet na dobit porez. U drugom dijelu tvrdili su da je Komisija kvalificirala namet na dobit kao „poseban porez”, pri čemu je pogrešno smatrala da način na koji se u nacionalnom pravu kvalificira određena mjera nije odlučujuć. U trećem dijelu osporavali su kriterije koje je Komisija upotrijebila kako bi namet na dobit kvalificirala kao porez. U četvrtom dijelu nizom argumenata tvrdili su da se namet na dobit, čak i ako se pretpostavi da predstavlja porez, nije mogao odbiti od oporezivih iznosa poreza na dohodak ili poreza na dobit i poreza na gospodarsku djelatnost. U petom dijelu iznijeli su argumente protiv usporedbe, iz bilješke na dnu stranice 77. sporne odluke, nameta na dobit i posebnih plaćanja koja se nalažu poduzetnicima, primjerice za protutržišno ponašanje, koji se u skladu s njemačkim pravom mogu odbiti.

25. U točkama 48. i 57. pobijanog rješenja Opći je sud smatrao da žalitelji isključivo kritiziraju navodne nedostatke sporne odluke jer se njome osporila selektivnost sporne mjere i jer Komisija u toj odluci nije ispitala sve kriterije koji se odnose na postojanje prednosti i selektivnosti. Suprotno tomu, Komisija je u odgovoru na argumente žaliteljâ nastojala dokazati, s jedne strane, da u ovom slučaju ne postoji navodna selektivnost te, s druge strane i zasebno, da ne postoji gospodarska prednost, neovisno o svakom pitanju selektivnosti.

26. U točki 58. pobijanog rješenja Opći je sud napomenuo da žalitelji nisu posebno osporavali utvrđenje navedeno u uvodnoj izjavi 159. i u bilješci na dnu stranice 87. sporne odluke prema kojem se odbitkom nameta na dobit ne može dodijeliti prednost upravitelju javnog kasina kao što je društvo WestSpiel jer je trošak koji taj upravitelj snosi na temelju nameta na dobit i dalje neizbježno znatno veći od poreza koji bi dugovao na iznos koji odgovara tom nametu.

27. U točkama 60. do 66. pobijanog rješenja Opći sud je ipak ispitao relevantnost priloga replici u kojima se različiti „slučajevi oporezivanja” koji se temelje na računovodstvenim podacima za poslovne godine 2014. i 2019. opisuju u svrhu dokazivanja da postoji prednost koja proizlazi iz odbitka nameta na dobit. U tom je pogledu presudio da se elementi koji proizlaze iz tih priloga ne mogu uzeti u obzir kako bi se dokazalo da navedena prednost postoji te je naveo da su oni u svakom slučaju nepravodobni i nedopušteni.

28. Nakon što je u točki 67. pobijanog rješenja podsjetio na to da postojanje prednosti treba ocijeniti neovisno o uvjetu koji se odnosi na selektivnost, Opći sud je u točki 68. tog rješenja smatrao da su žalitelji očito neosnovano tvrdili da su spornom odlukom povrijeđena njihova postupovna prava jer nisu dokazali da je ocjena informacija i elemenata kojima je Komisija raspolagala tijekom faze prethodnog ispitivanja sporne mjere trebala izazvati dvojbe i ozbiljne poteškoće u pogledu pitanja predstavlja li odbitak nameta na dobit prednost u korist društva WestSpiel.

29. Opći sud je naposljetku u točki 71. pobijanog rješenja zaključio da jedini tužbeni razlog i stoga tužbu u cijelosti treba odbiti kao očito pravno neosnovane.

Zahtjevi stranaka

30. Žalitelji od Suda zahtijevaju da:

– ukine pobijano rješenje;

– poništi spornu odluku i

– naloži Komisiji snošenje troškova.

31. Komisija od Suda zahtijeva da:

– odbije žalbu i

– naloži žaliteljima snošenje troškova.

O žalbi

Sažetak argumenata stranaka

32. U prilog svojoj žalbi žalitelji ističu jedan žalbeni razlog kojim u biti tvrde da je Opći sud, time što je odbio njihovu tužbu zbog toga što se spornom mjerom ne može dodijeliti nikakva prednost, pogrešno primijenio pravo na uvjete koje treba ispuniti kako bi se mjera mogla kvalificirati kao državna potpora u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Da nije počinio tu pogrešku i da je stoga utvrdio postojanje prednosti, Opći sud je također trebao analizirati pitanje je li ta prednost selektivna u materijalnom smislu i tako bi mogao zaključiti da je to slučaj.

33. Naime, kao što Opći sud to uostalom priznaje u točki 52. pobijanog rješenja, uvjete koji se odnose na prednost i selektivnost treba ispitati zajedno.

34. U tom pogledu, žalitelji podsjećaju na to da se, prema ustaljenoj sudskoj praksi, nacionalna porezna mjera može kvalificirati kao selektivna samo nakon ispitivanja u tri faze, pri čemu prva faza podrazumijeva utvrđivanje „uobičajenog” poreznog sustava koji je primjenjiv u državi članici o kojoj je riječ. Iz te metode ispitivanja uvjeta selektivnosti u tri faze proizlazi da je Opći sud, kako bi mogao zaključiti da ne postoji prednost, nužno trebao početi utvrđivanjem „uobičajenog” poreznog sustava.

35. Naime, prema mišljenju žaliteljâ, sporno pitanje u prvostupanjskom postupku upravo je bilo to je li, kao što je to Komisija tvrdila u točki 159. sporne odluke, namet na dobit predviđen u članku 14. Zakona o kasinima „poseban porez” koji se može odbiti od oporezivih iznosa poreza na gospodarsku djelatnost i poreza na dohodak ili poreza na dobit na temelju općih pravila oporezivanja njemačkog prava.

36. U pobijanom rješenju Opći sud u svojoj pravnoj ocjeni nije razmotrio to sporno pitanje i stoga je zapravo preuzeo definiciju „uobičajenog” poreznog sustava iz točke 159. sporne odluke.

37. Ako je kvalifikacija „posebnog poreza” bila nepravilna i ako je, naprotiv, kao što su to žalitelji tvrdili pred Općim sudom, namet na dobit predstavljao prijenos ili podjelu dobiti, odbitak tog nameta predstavlja odstupanje od „uobičajenog” poreznog sustava i stoga bi sporna mjera bila selektivna.

38. Žalitelji iz toga zaključuju da je Opći sud u pobijanom rješenju pogrešno primijenio pojam „državna potpora” iz članka 107. stavka 1. UFEU-a time što je osporio postojanje prednosti a da pritom nije prethodno utvrdio „uobičajeni” porezni sustav neovisno o Komisijinoj ocjeni u spornoj odluci, s obzirom na to da je takvo utvrđenje nužan korak kako bi se utvrdilo postoji li prednost.

39. Komisija odgovara da je jedini žalbeni razlog bespredmetan i da je, u svakom slučaju, u potpunosti neosnovan.

Ocjena

40. Valja najprije ukratko razmotriti Komisijin argument prema kojem se jedini žalbeni razlog ove žalbe temelji na pogrešnom razumijevanju pobijanog rješenja.

41. U tom pogledu valja napomenuti da Opći sud nije odbio tužbu, kao što to tvrde žalitelji, zbog nepostojanja prednosti koja se dodjeljuje spornom mjerom kao što se to utvrdilo u spornoj odluci. Kao što to osobito proizlazi iz točke 58. tog rješenja, to je odbijanje opravdano činjenicom da žalitelji u svojoj tužbi nisu istaknuli nijedan tužbeni razlog koji se temeljio na postojanju te prednosti. Prema mišljenju Općeg suda, oni su samo doveli u pitanje utvrđenje o nepostojanju selektivnosti mjere o kojoj je riječ.

42. Opći sud je u biti smatrao da, čak i ako se pretpostavi da je uvjet selektivnosti ispunjen, kao što su to tvrdili žalitelji pred Općim sudom, sporna mjera ne može biti državna potpora, u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, jer ne postoji prednost za te korisnike. Slijedom toga, žalitelji nisu uspjeli dokazati da je Komisijin negativan zaključak u pogledu postojanja takve potpore bio pogrešan.

43. Iz žalbe ipak proizlazi da žalitelji prigovaraju Općem sudu da nije proveo analizu njihovih argumenata koji se odnose na selektivnost sporne mjere. Da je ispitao i nužno prihvatio te argumente, Opći je sud trebao utvrditi i postojanje prednosti u korist korisnika sporne mjere. Naime, uvjet prednosti i uvjet selektivnosti u području poreza ovise, prema mišljenju žaliteljâ, o činjenici da stvarno oporezivanje proizlazi iz odstupanja od „uobičajenog” poreznog sustava te ih stoga treba ispitati zajedno.

44. U središtu ovog predmeta je pitanje treba li ta dva uvjeta ocijeniti zajedno u slučaju kada je dotična mjera porezne prirode.

45. U tu svrhu, valja razmotriti polazište rasuđivanja Općeg suda u točkama 49. do 53. pobijanog rješenja.

46. Opći sud je najprije naveo da zahtjev selektivnosti koji proizlazi iz članka 107. stavka 1. UFEU-a „treba jasno razlikovati od popratnog utvrđivanja ekonomske prednosti" jer, ako Komisija otkrije postojanje prednosti, ona je također dužna utvrditi imaju li od te prednosti posebne koristi jedan ili više poduzetnika.

47. Nadalje, Opći je sud priznao da se u području poreza uvjeti prednosti i selektivnosti „mogu ispitati zajedno" s obzirom na to da oba „zahtijevaju da se dokaže da sporna porezna mjera dovodi do umanjenja porezne obveze korisnika predmetne mjere koju bi inače imao primjenom redovnog poreznog sustava", kao što je to bio slučaj u presudi od 12. svibnja 2021., Luksemburg i dr./Komisija (T-516/18 i T-525/18, EU:T:2021:251).

48. Opći je sud smatrao, s jedne strane, da ta okolnost ipak ne znači da se postojanje prednosti „može zanemariti" i, s druge strane, da se činjenični okvir ovog predmeta razlikuje od okvira predmeta u kojem je donesena presuda Luksemburg/Komisija [2].

49. Prema mojem mišljenju, rasuđivanje Općeg suda u tom dijelu pobijanog rješenja može se sažeti na sljedeći način. Kao prvo, čini se da Opći sud smatra da se, *u skladu s općim pravilom* koje se primjenjuje i u području poreza, ispitivanje koje se odnosi na postojanje prednosti ne može preklapati s ispitivanjem selektivnosti. Kao drugo, čini se da navodi da se, *u određenim slučajevima koji su obuhvaćeni područjem oporezivanja*, nad tim dvama uvjetima može provesti jedno te isto ispitivanje zbog toga što oba podrazumijevaju provjeru može li se dotičnom mjerom umanjiti porezno opterećenje koje bi inače snosio korisnik.

50. Smatram da je to poimanje odnosa između ispitivanja prednosti i ispitivanja selektivnosti u području oporezivanja pogrešno.

51. Najprije, valja podsjetiti na to da prema ustaljenoj sudskoj praksi Komisija treba provesti analizu u tri faze kako bi se takva mjera mogla kvalificirati kao selektivna. Konkretno, Komisija je dužna, kao prvo, utvrditi referentni okvir, odnosno „uobičajeni" porezni sustav koji je primjenjiv u državi članici o kojoj je riječ i, kao drugo, provjeriti uvodi li se poreznom mjerom razlika između gospodarskih subjekata koji se s obzirom na cilj koji se nastoji postići referentnim okvirom nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji. U slučaju potvrdnog odgovora, dotična država članica jedino ima mogućnost dokazati, kao treće, da je ta mjera opravdana jer proizlazi iz prirode ili opće strukture referentnog okvira. Drugim riječima, odgovor na pitanje je li ispitana porezna mjera selektivna ovisi o prethodnom utvrđivanju referentnog okvira, što znači da pogreška počinjena prilikom tog utvrđivanja nužno utječe na cjelokupnu analizu selektivnosti [3].

52. U kontekstu ovog predmeta valja utvrditi da je, i dalje prema sudskoj praksi, utvrđivanje referentnog okvira u svrhu ocjene selektivnosti „osobito važno u slučaju [nacionalnih] poreznih mjera jer se postojanje gospodarske prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a može utvrditi samo u odnosu na takozvano ‚uobičajeno' oporezivanje" [4].

[2] Presuda od 12. svibnja 2021. (T-516/18 i T-525/18, EU:T:2021:251)

[3] Presuda od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, u daljnjem tekstu: presuda Fiat Chrysler Finance Europe, EU:C:2022:859, t. 71. i navedena sudska praksa)

[4] Presuda Fiat Chrysler Finance Europe (t. 69. i navedena sudska praksa)

53. Budući da Sud tako uvodi jasnu razliku između pojmova „prednost” i „selektivnost”[5], to je utvrđivanje nužan preduvjet ne samo za ocjenu selektivnosti porezne mjere, nego i za postojanje prednosti. Poput ocjene koja se provodi kako bi se utvrdilo eventualno neopravdano nejednako postupanje u svrhu selektivnosti u području poreza, i ocjena suprotnih činjenica, čiji je cilj otkriti postojanje bilo koje prednosti, provodi se s obzirom na „uobičajeni” porezni sustav. Stoga postojanje smanjenja poreznog opterećenja poduzetnika koji su korisnici porezne mjere o kojoj je riječ nužno podrazumijeva istodobno ispunjavanje uvjeta selektivnosti i uvjeta prednosti.

54. Iz toga proizlazi da ispitivanje tih dvaju uvjeta treba provesti zajedno u području oporezivanja, *uz jedini izuzetak* slučaja da se programom potpora daje prednost čija dodjela ovisi o izvršavanju široke diskrecijske ovlasti porezne uprave u pogledu njezinih korisnika i uvjeta dodjele. Naime, u tom je slučaju Sud nedavno potvrdio da utvrđivanje referentnog okvira nije nužno kako bi se ocijenila njegova selektivnost, s obzirom na to da se izvršavanjem te diskrecijske ovlasti korisnike programa nužno stavlja u povoljniji položaj u odnosu na svakog drugog poduzetnika koji se nalazi u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji[6]. Primjena programa potpora o kojem je riječ u ovom slučaju očito nije ni na koji način uvjetovana izvršavanjem navedene diskrecijske ovlasti.

55. Osim toga, Sud je pojasnio da utvrđivanje referentnog okvira mora proizlaziti iz objektivnog ispitivanja sadržaja, strukture i konkretnih učinaka pravnih pravila primjenjivih na temelju nacionalnog prava svake države članice. Naime, u područjima u kojima porezno pravo Unije nije predmet usklađivanja, utvrđivanje bitnih značajki poreza, koje u načelu određuju referentni okvir, obuhvaćeno je diskrecijskom ovlasti tih država[7].

56. U ovom slučaju nije sporno da su žalitelji, kao što je to Opći sud u biti utvrdio u točkama 47. i 48. pobijanog rješenja, u svojim pismenima u prvostupanjskom postupku izričito kritizirali točnost Komisijine ocjene, u skladu s kojom sporna mjera nije selektivna, te su se u nekoliko navrata pozvali na „uobičajeni” porezni sustav kako bi dokazali da ta mjera odstupa od općih pravila oporezivanja uobičajenog poreznog sustava koja su primjenjiva u državi članici o kojoj je riječ i koja čine osnovu za ispitivanje selektivnosti.

57. Žalitelji su u biti pred Općim sudom ponovili tezu, koja je već istaknuta tijekom faze prethodnog ispitivanja i koju je Komisija odbila u spornoj odluci, prema kojoj odbitak nameta na dobit od osnovice poreza na dohodak ili poreza na dobit i poreza na gospodarsku djelatnost odstupa od „uobičajenog” poreznog sustava koji je primjenjiv u Njemačkoj. Konkretnije, ti su žalitelji tvrdili da se, u skladu s općim pravilima oporezivanja „uobičajenog” poreznog sustava, taj namet ne može odbiti od osnovice prethodno navedenih poreza zbog toga što predstavlja prijenos ili podjelu dobiti, a ne „poseban porez”, kao što se on kvalificira u spornoj odluci, i da se navedeni namet, čak i ako se pretpostavi da predstavlja porez, ne može odbiti na temelju „troškova nastalih u okviru komercijalnih transakcija”.

58. Opći sud je u točkama 10. do 12. pobijanog rješenja ponovio rasuđivanje kojim je Komisija u spornoj odluci osporila tu tezu na temelju tumačenja njemačkog prava, osobito članka 4. stavka 5.b Zakona o porezu na dohodak i članka 10. stavka 2. Zakona o porezu na dobit[8]. Međutim, nije ispitao argumentaciju žaliteljâ čiji je cilj bio osporiti točnost takvog tumačenja s obzirom na određena načela i odredbe njemačkog poreznog prava zbog toga što se takva argumentacija odnosila samo na selektivnost sporne mjere.

5 Kao što sam to naveo u točki 54. svojeg mišljenja u predmetu Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P, EU:C:2021:1028).

6 Vidjeti osobito presudu od 2. veljače 2023., Španjolska i dr./Komisija (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60, t. 48. i 68.).

7 Presuda Fiat Chrysler Finance Europe (t. 72. i 73. te navedena sudska praksa)

8 Vidjeti točke 155. do 157. sporne odluke.

59. Konkretnije, Opći je sud istaknuo u točki 48. pobijanog rješenja da su ti žalitelji kritizirali spornu odluku isključivo u dijelu u kojem se njome osporila selektivnost sporne mjere i, u točki 58. tog rješenja, da navedeni žalitelji nisu doveli u pitanje utvrđenje iz točke 159. i bilješke na dnu stranice 87. sporne odluke prema kojem se spornom mjerom ne dodjeljuje prednost.

60. Pristup Općeg suda prema mojem je mišljenju protivan sudskoj praksi navedenoj u točkama 51. do 55. ovog mišljenja. Prema toj sudskoj praksi, ispitivanje koje Komisija treba provesti kako bi utvrdila selektivnost programa poreznih potpora *preklapa se*, u pogledu utvrđivanja referentnog okvira (ili „uobičajenog" poreznog sustava), s ispitivanjem koje treba provesti kako bi se provjerilo dodjeljuje li se spornom mjerom prednost njezinim korisnicima.

61. To se tumačenje ne može dovesti u pitanje argumentima koje je Komisija iznijela u svojim pismenima, koji se odnose na konceptualnu razliku između uvjeta prednosti i selektivnosti[9] a da se pritom ne nastoji objasniti, osobito upućivanjem na sudsku praksu Suda, zašto se ti uvjeti, u slučaju kao što je onaj u ovom predmetu, trebaju analizirati zasebno.

62. Uostalom, dodajem da je Opći sud, da je analizirao argumentaciju žaliteljâ kojom se kritizira Komisijino tumačenje njemačkog poreznog prava u spornoj odluci, po potrebi mogao smatrati da je utvrđivanje referentnog okvira koji predstavlja „uobičajeni" porezni sustav, koje proizlazi iz te odluke, bilo pogrešno. Doista, takva bi pogreška nužno utjecala ne samo na cjelokupnu analizu selektivnosti, nego i na analizu prednosti jer, kao što je to ranije navedeno, „uobičajeni" porezni sustav predstavlja pojam usporedbe koji se koristi u okviru ocjene suprotnih činjenica čiji je cilj provjeriti postojanje svake prednosti. Prema tome, nije bio opravdan zaključak koji je Opći sud donio u točki 68. pobijanog rješenja, prema kojem žalitelji nisu uspjeli dokazati da je ocjena informacija i elemenata kojima je Komisija raspolagala trebala izazvati dvojbe i ozbiljne poteškoće u pogledu činjenice da odbitak nameta na dobit predstavlja prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i da stoga očito nisu mogli opravdano tvrditi da su spornom odlukom povrijeđena njihova postupovna prava.

63. S obzirom na prethodno navedeno, smatram da je Opći sud pogrešno primijenio pravo time što je tužbu koju su podnijeli žalitelji proglasio očito neosnovanom.

64. Taj zaključak nije protivan, suprotno Komisijinim navodima u njezinim pismenima, ograničenju koje proizlazi iz načela *ne ultra petita*, u skladu s kojim je ovlast odlučivanja Općeg suda ograničena na pitanja koja mu upute stranke. Prema Komisijinu mišljenju, Opći sud nije mogao razmotriti pitanje koje se odnosi na postojanje prednosti a da ne povrijedi to načelo, s obzirom na to da su kritike koje su žalitelji iznijeli pred Općim sudom protiv utvrđivanja referentnog okvira formalno bile usmjerene *samo* na utvrđenje o neselektivnosti sporne mjere.

65. Uvjeren sam da taj argument proizlazi iz nerazlikovanja obveze Općeg suda da se drži predmeta zahtjeva (*petitum*) i obveze, koju Opći sud uvijek ima, da odgovori na tužbene razloge koji su istaknuti pred njim primjenom svih relevantnih pravnih pravila. Naime, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je sud Unije dužan, iako mora odlučivati samo o zahtjevima stranaka,

[9] U tu svrhu Komisija navodi, primjerice, pojedinačnu mjeru, za koju se smatra da je selektivna a da pritom ne uključuje nužno dodjelu prednosti, te mjeru koja je opravdana prirodom ili općom strukturom referentnog okvira, koja nije selektivna, ali se njome može dodijeliti prednost njezinu korisniku. U tom je pogledu dovoljno navesti, s jedne strane, da je sporna mjera program potpora i, s druge strane, da je dokazivanje njezine opravdanosti prirodom ili općom strukturom referentnog okvira zadaća država članica te da ono stoga nije nužan dio ispitivanja selektivnosti koje provodi Komisija (vidjeti presudu od 16. ožujka 2021., Komisija/Mađarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202), t. 38. i navedenu sudsku praksu).

na kojima je da utvrde granice spora, primijeniti pravna pravila koja su relevantna za rješavanje spora ne samo na argumente stranaka nego i na činjenice koje su mu iznesene. U protivnom bi mogao biti prisiljen svoju odluku temeljiti na pogrešnim pravnim razmatranjima [10].

66. Neovisno o činjenici da su se kritike žaliteljâ odnosile samo na ocjenu selektivnosti u spornoj odluci, Opći sud tako je bio dužan smatrati, primjenom sudske prakse koja je utvrđena presudom Fiat Chrysler Finance Europe, da se osporavanje utvrđivanja referentnog okvira, osim ispitivanja selektivnosti sporne mjere, nužno odnosi i na ispitivanje postojanja prednosti.

67. Iz tih razmatranja proizlazi i da je Opći sud trebao odlučiti o argumentaciji koju su iznijeli žalitelji, iako oni nisu doveli u pitanje ni utvrđenje iz točke 159. i bilješke na dnu stranice 87. sporne odluke prema kojem se spornom mjerom ne može dodijeliti prednost njezinim korisnicima, kao što je to Opći sud istaknuo u točki 48. pobijanog rješenja.

68. Čini mi se da je radi potpunosti korisno iznijeti još jedno pojašnjenje.

69. Pojašnjavam da je Komisija u točki 159. i bilješci na dnu stranice 87. tvrdila da se odbitkom nameta na dobit ne može dodijeliti prednost upravitelju javnog kasina kao što je društvo WestSpiel. Naime, ona je usporedila iznos plaćen 2014. s osnove nameta na dobit (82,02 milijuna eura) s iznosom tog nameta odbijenog od osnovice poreza na dohodak ili poreza na dobit i poreza na gospodarsku djelatnost (27,3 milijuna eura) te je zaključila da gospodarsku dobit koja proizlazi iz tog odbitka nadmašuje veći trošak povezan s plaćanjem navedenog nameta, koji je specifičan za upravitelje javnih kasina.

70. Taj se pristup temelji na tumačenju presude Komisija/Fútbol Club Barcelona [11] koje predlaže Komisija i s kojim se Opći sud prešutno slaže. U skladu s točkom 63. te presude Komisija u svrhu ispitivanja različitih konstitutivnih elemenata mjere koja može sadržavati državnu potporu treba razmotriti sve pravne i činjenične elemente koji su povezani s tom mjerom, osobito koristi i troškove koje iz nje proizlaze.

71. Prema mojem mišljenju, to načelo očito nije relevantno u ovom slučaju. Čini mi se da iz te presude proizlazi da, kako bi se provjerilo jesu li ispunjeni uvjeti koji su sastavni dio pojma „državna potpora”, uključujući prednost, koristi i troškove koje proizlaze iz nacionalne porezne mjere treba uzeti u obzir kao *nužne posljedice predmetne porezne mjere*.

72. Drugim riječima, ti koristi i troškovi trebaju proizlaziti iz mjere čiji se učinak smanjenja poreznog opterećenja korisnika u odnosu na „uobičajeno oporezivanje” dovodi u pitanje, a ne iz kombinacije te mjere i pravila oporezivanja koja predstavljaju „uobičajeni” porezni sustav.

73. U ovom slučaju, u okviru ispitivanja postojanja prednosti treba uzeti u obzir koristi i troškove koji su posljedica odbitka nameta na dobit, a ne kombinaciju te mjere i samog tog nameta, s obzirom na to da nema nikakve dvojbe da on pripada „uobičajenom” poreznom sustavu.

74. Stoga sam uvjeren da bi se tumačenjem iz točke 69. ovog mišljenja, kad bi se ono potvrdilo, preokrenula logika na kojoj se temelji nadzor državnih potpora u području oporezivanja jer bi se njime državama članicama omogućilo da sve porezne mjere izuzmu od kvalifikacije kao državne potpore dokazivanjem da je porezno opterećenje za poduzetnika o kojem je riječ veće od gospodarske koristi koju taj poduzetnik može ostvariti zbog primjene navedene mjere.

[10] Vidjeti presudu od 20. siječnja 2021., Komisija/Printeos (C-301/19 P, EU:C:2021:39, t. 58. i navedenu sudsku praksu).

[11] Presuda od 4. ožujka 2021. (C-362/19 P, EU:C:2021:169)

75. U ovoj fazi valja podsjetiti na to da, na temelju članka 61. prvog stavka Statuta Suda Europske unije, kad Sud ukida odluku Općeg suda, kao što mu se to predlaže u ovom mišljenju, on može sam konačno odlučiti o sporu ako stanje postupka to dopušta ili može vratiti predmet na odlučivanje Općem sudu.

76. Smatram da u ovom slučaju Sud treba vratiti ovaj predmet na odlučivanje Općem sudu kako bi on ispitao jedini tužbeni razlog koji su žalitelji istaknuli pred njim.

77. Kao što sam to već ranije naveo, tim se tužbenim razlogom zapravo nastojala osporiti, s obzirom na određena načela i odredbe njemačkog poreznog prava, točnost Komisijina tumačenja nacionalnog prava u okviru utvrđivanja referentnog okvira koji predstavlja „uobičajeni" porezni sustav. Naime, iz sudske prakse Suda proizlazi da nadzor tumačenja primjenjivog nacionalnog prava koje je Komisija iznijela u tom okviru predstavlja *činjeničnu ocjenu* i stoga ga Sud u okviru žalbe može ispitati samo kako bi provjerio je li došlo do iskrivljavanja tog nacionalnog prava [12]. Međutim, ističem da žalitelji u okviru ove žalbe nisu istaknuli nijedan argument kojim se nastoji utvrditi takvo iskrivljavanje.

Zaključak

78. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da ukine rješenje Općeg suda Europske unije od 22. listopada 2021., Fachverband Spielhallen i LM/Komisija (T-510/20), i da vrati predmet na odlučivanje Općem sudu kako bi on odlučio o jedinom tužbenom razlogu koji su Fachverband Spielhallen e. V. i LM istaknuli pred njim.

[12] Presuda Fiat Chrysler Finance Europe (t. 82. i navedena sudska praksa)