GENERALINIO ADVOKATO PRIIT PIKAMÄE
IŠVADA,
pateikta 2023 m. gegužės 25 d.[1]

Byla C-831/21 P

Fachverband Spielhallen eV,
LM
prieš

Europos Komisiją

„Apeliacinis skundas – Valstybės pagalba – Sąvoka „pagalba“ – Pranašumas – Atrankusis pobūdis – Valstybinių lošimo namų veiklos vykdytojų apmokestinimo tvarka Vokietijoje – Komisijai pateikto skundo atmetimas“

1. „Simul stabunt aut simul cadent“ („Jie kartu stovės arba kartu žlugs“) – tai popiežiui Pijui XI priskiriamas teiginys, išsakytas per derybas, kurios vyko siekiant sureguliuoti Romos Bažnyčios ir buvusios Italijos Karalystės santykius ir kurios baigėsi 1929 m. vasario 11 d. pasirašius Laterano susitarimą ir konkordatą. Taip buvo išreikštas griežtas popiežiaus nepritarimas tam, kad tik susitarimas būtų neatšaukiamas ir kad šių dviejų priemonių likimas būtų nevienodas.

2. Šioje byloje Teisingumo Teismo visų pirma klausiama, ar toks ryšys egzistuoja mokesčių srityje tarp pranašumo ir atrankumo, kurie yra sąvoką „valstybės pagalba“ sudarančios sąlygos. Tokiu atveju tai reikštų, kad Bendrajame Teisme pateiktas ieškinio pagrindas dėl Europos Komisijos atlikto vienos iš šių sąlygų įvykdymo vertinimo būtinai turėtų būti laikomas apimančiu ir kitą sąlygą.

3. Apeliaciniu skundu *Fachverband Spielhallen e.V.* ir LM (toliau – apeliantai) prašo panaikinti 2021 m. spalio 22 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo nutartį *Fachverband Spielhallen ir LM / Komisija* (T-510/20, toliau – skundžiama nutartis, nepaskelbta), kuria Bendrasis Teismas atmetė jų ieškinį dėl 2019 m. gruodžio 9 d. Komisijos sprendimo C(2019) 8819 *final*, susijusio su valstybės pagalba SA.44944 (2019/C, ex 2019/FC) – Valstybinių lošimo namų veiklos vykdytojų apmokestinimo tvarka Vokietijoje ir SA.53552 (2019/C) (ex 2019/FC) – Įtariama garantija valstybinių lošimo namų veiklos vykdytojams Vokietijoje (pelningumo garantija) (OL C 187, 2020, p. 80, toliau – ginčijamas sprendimas), panaikinimo. Visų pirma apeliantai ginčija Bendrojo Teismo sprendimą nenagrinėti jų argumento, nes jame nebuvo nagrinėjama Komisijos išvada dėl pranašumo, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nebuvimo.

[1] Originalo kalba: prancūzų.

Ginčo aplinkybės ir ginčijamas sprendimas

4. 2016 m. kovo 22 d. apeliantai – 88 lošimo automatų operatorių profesinė asociacija *Fachverband Spielhallen eV* ir lošimo automatų operatorius LM – pateikė Komisijai tris skundus dėl valstybinių lošimo namų veiklos vykdytojų apmokestinimo Vokietijoje.

5. Trečiasis iš šių skundų buvo konkrečiai susijęs su *Spielbank-Gesetz NRW* (Šiaurės Reino-Vestfalijos žemės lošimo namų įstatymas, toliau – Lošimo namų įstatymas), kuris Šiaurės Reine-Vestfalijoje (Vokietija) galiojo iki jo pakeitimo 2020 m. Pagal šį įstatymą *Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co KG* (toliau – *WestSpiel*) buvo vienintelis valstybinių lošimo namų veiklos vykdytojas šioje žemėje.

6. Pagal Lošimo namų įstatymą lošimo namų gaunamoms pajamoms buvo taikomos dvi skirtingos apmokestinimo tvarkos. Viena vertus, pajamoms iš azartinių lošimų buvo taikoma speciali apmokestinimo tvarka – lošimo namų mokestis. Kita vertus, pajamoms, gautoms ne iš lošimų veiklos, pavyzdžiui, pajamoms, gautoms iš restoranų, buvo taikoma įprasta apmokestinimo tvarka – pelno arba įmonių pelno mokestis ir verslo mokestis (toliau – įprasta apmokestinimo tvarka).

7. Be to, Lošimo namų įstatymo 14 straipsnyje buvo numatyta, kad 75 % valstybinių lošimo namų veiklos vykdytojų deklaruoto metinio pelno, nesvarbu, ar jis buvo gautas iš azartinių lošimų, ar ne, turi būti sumokėta Šiaurės Reino-Vestfalijos žemei. Jei likęs ketvirtadalis pelno viršija 7 % rezervų ir savitarpio pagalbos fondo įstatinio kapitalo dalių sumos, šiame straipsnyje numatyta, kad visas tas pelnas turi būti sumokėtas šiai žemei (toliau – rinkliava nuo pelno).

8. Rinkliavos nuo pelno sumą, neviršijančią sumos, mokėtinos už ne iš azartinių lošimų gautas pajamas, vis dėlto buvo galima atskaityti iš verslo mokesčio ir pelno ar įmonių pelno mokesčio bazės kaip „išlaidas, patirtas vykdant komercinius sandorius“. Būtent šią atskaitymo galimybę (toliau – galimybė atskaityti rinkliavos nuo pelno sumą arba ginčijama priemonė) apeliantai ginčijo savo trečiajame skunde, remdamiesi tuo, kad tai valstybės pagalba.

9. Po susirašinėjimo su apeliantais Komisija 2019 m. gruodžio 9 d. nusprendė, kad ginčijama priemone nėra suteikiama jokio atrankiojo pranašumo ar atitinkamai tai nėra pagalba, todėl ginčijamu sprendimu nusprendė nepradėti dėl jos oficialios tyrimo procedūros pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį.

10. Ginčijamame sprendime Komisija nustatė, kad valstybinių lošimo namų veiklos vykdytojų pajamoms, gautoms ne iš azartinių lošimų, taikoma, viena vertus, įprasta apmokestinimo tvarka ir, kita vertus, rinkliava nuo pelno, kurią ji apibūdino kaip „specialų mokestį“.

11. Komisija pažymėjo, kad atskaitymo iš pelno mokesčio ir verslo mokesčio bazės galimybė yra ne specialios nuostatos, o bendrųjų apmokestinimo pagal įprastą apmokestinimo tvarką taisyklių, pagal kurias mokesčiai apskaičiuojami remiantis grynuoju pelnu, atėmus „išlaidas, patirtas vykdant komercinius sandorius“, kaip nagrinėjamu atveju – rinkliavos nuo pelno sumą, taikymo rezultatas. Komisijos teigimu, tai reiškia, kad galimybė atskaityti rinkliavos nuo pelno sumą nesuteikė atrankiojo pranašumo.

12. Priėmusi ginčijamą sprendimą Komisija toliau analizavo ginčijamą priemonę, atsižvelgdama į apeliantų argumentus, pateiktus preliminaraus tyrimo etape.

13. Komisija pirmiausia pažymėjo, kad savo argumentais apeliantai netiesiogiai tvirtino, jog rinkliava nuo pelno yra mokestis, panašus į pelno mokestį, kuris negali būti atskaitomas pagal bendrąsias įprastos apmokestinimo tvarkos taikymo taisykles, visų pirma remiantis *Einkommensteuergesetz* (Pelno mokesčio įstatymo) 4 straipsnio 5b dalimi. Priešingai, Komisijos nuomone, rinkliavą nuo pelno galima laikyti specialiu pelno mokesčiu. Šiuo atžvilgiu ji teigė, kad pagal Pelno mokesčio įstatymo 4 straipsnio 5b dalį veiklos išlaidos negali būti laikomos atskaitomomis tik dėl verslo mokesčio, o ne dėl visų pelno mokesčių. Iš tiesų, Komisijos teigimu, nebuvo jokios nuostatos, pagal kurią būtų apskritai uždrausta galimybė atskaityti specialų pelnui taikomą mokestį.

14. Antra, Komisija atsakė į apeliantų pateiktą argumentą, grindžiamą *Körperschaftsteuergesetz* (Įmonių pelno mokesčio įstatymas) 10 straipsnio 2 dalimi, pagal kurią pelno mokestis ir kiti fizinių asmenų mokesčiai nustatant įmonių pelno mokesčio bazę negali būti atskaitomi. Ji, be kita ko, pažymėjo, kad ši nuostata susijusi su bendraisiais pelnui taikomais mokesčiais ir kad nėra jokios nuorodos, kad ji taip pat taikytina specialiam papildomam mokesčiui, pavyzdžiui, rinkliavai nuo pelno, kurios nemoka joks kitas mokesčių mokėtojas, išskyrus valstybinių lošimo namų veiklos vykdytojus, ir kurios mokesčio bazė tiksliai nesutampa su iš pastarųjų veiklos gaunamų pajamų suma.

15. Trečia, atsakydama į kitą apeliantų argumentą, kad dividendai negali būti atskaitomi iš verslo ir pajamų mokesčių bazės pagal bendrąsias įprastos apmokestinimo tvarkos taikymo taisykles, Komisija tvirtino, kad rinkliava nuo pelno nėra dividendai.

16. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta pirma, ginčijamame sprendime Komisija laikėsi nuomonės, kad galimybė atskaityti rinkliavos nuo pelno sumą atitiko bendrąją taisyklę dėl išlaidų, patirtų vykdant komercinius sandorius, atskaitymo galimybės, todėl nebuvo atrankiojo pobūdžio.

17. Galiausiai ginčijamo sprendimo 159 punkte Komisija pažymėjo, kad, kalbant konkrečiau apie pranašumo kriterijų, kitiems ekonominės veiklos vykdytojams, ypač lošimo automatų operatoriams, pelnas nėra išmokamas. Todėl tai, kad šio specialaus mokesčio suma buvo atskaityta iš kitų mokesčių bazės, negalėjo suteikti *WestSpiel* jokio pranašumo, palyginti su įprasta apmokestinimo tvarka.

18. Šiuo atžvilgiu Komisija pažymėjo, kad 2014 m. rinkliavos nuo pelno suma siekė 82,02 mln. EUR, o verslo mokesčio ir įmonių pelno mokesčio tarifai buvo atitinkamai 17,7 % ir 15,6 %. Todėl ji pažymėjo, kad galimybė atskaityti šios rinkliavos sumą, atsižvelgiant į Lošimo namų įstatymo 14 straipsnyje nustatytas ribas, reiškia, kad šiai sumai tie mokesčių tarifai nebuvo taikomi. Dėl to bendra *WestSpiel* mokėtina verslo mokesčio ir įmonių pelno mokesčio suma buvo sumažinta 27,3 mln. EUR. Tačiau bendra *WestSpiel* tekusi mokesčių našta tuo pat metu buvo padidinta kur kas didesne suma, būtent 82,02 mln. EUR, t. y. rinkliavos nuo pelno suma.

19. Ginčijamame sprendime Komisija padarė išvadą, kad tariamą pranašumą, kurį suteikė galimybė tokiam veiklos vykdytojui, kaip *WestSpiel*, atskaityti rinkliavos nuo pelno sumos dalį iš įmonių pelno mokesčio ir verslo mokesčio apmokestinamosios sumos, bet kuriuo atveju nusveria didesnė našta, susijusi su šios rinkliavos suma, kuri tenka tik valstybinių lošimo namų veiklos vykdytojams ir visada yra kur kas didesnė nei šie du mokesčiai.

20. Ginčijamo sprendimo 87 išnašoje Komisija pažymėjo: kadangi įmonių pelno mokestis ir verslo mokestis yra proporcingi, o gyventojų pajamų mokestis progresinis pagal pajamų intervalus, valstybinių lošimo namų veiklos vykdytojų pranašumas, kurį jie įgyja dėl mokesčio bazės sumažinimo rinkliavos nuo pelno sumos dalimi, yra mažesnis už nuostolius, kurių jie patiria dėl pareigos mokėti šią rinkliavą.

Procesas Bendrajame Teisme ir skundžiama nutartis

21. 2020 m. rugpjūčio 14 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo apeliantų ieškinį dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo.

22. Grįsdami ieškinį jie nurodė vienintelį pagrindą, grindžiamą jų procesinių teisių pažeidimu dėl to, kad Komisija atsisakė pradėti SESV 108 straipsnio 2 dalyje numatytą oficialią tyrimo procedūrą, nes ši institucija, pasibaigus preliminaraus tyrimo etapui, negalėjo įveikti visų sunkumų, su kuriais, apeliantų teigimu, susidūrė.

23. Bendrojo Teismo teigimu, šį vienintelį pagrindą iš esmės sudarė penkios dalys.

24. Pirmoje dalyje apeliantai teigė, kad Komisija klaidingai nusprendė, jog rinkliavą nuo pelno jie laikė mokesčiu. Antroje dalyje jie teigė, kad Komisija rinkliavą nuo pelno apibūdino kaip „specialų mokestį“, klaidingai manydama, kad tai, kaip priemonė apibūdinta vidaus teisėje, neturi lemiamos reikšmės. Trečioje dalyje jie ginčijo kriterijus, kuriais vadovavosi Komisija, kai rinkliavą nuo pelno pripažino mokesčiu. Ketvirtoje dalyje jie pateikė kelis argumentus, kad net darant prielaidą, jog rinkliava nuo pelno buvo mokestis, jis negalėjo būti atskaitomas iš pelno mokesčio arba įmonių pelno mokesčio ir verslo mokesčio bazės. Penktoje dalyje jie pateikė argumentų, kuriais nesutiko su ginčijamo sprendimo 77 išnašoje pateiktu rinkliavos nuo pelno ir specialių išmokų, nustatytų įmonėms, pavyzdžiui, už antikonkurencinį elgesį, kurios pagal Vokietijos teisę gali būti atskaitomos, palyginimu.

25. Skundžiamos nutarties 48 ir 57 punktuose Bendrasis Teismas konstatavo, kad apeliantai kritikuoja tik tariamus ginčijamo sprendimo trūkumus, kad juo buvo paneigtas ginčijamos priemonės atrankusis pobūdis ir kad šiame sprendime Komisija apskritai neišnagrinėjo kriterijų, susijusių su pranašumo ir atrankumo buvimu. Tačiau Komisija, atsakydama į apeliantų argumentus, stengėsi įrodyti, viena vertus, kad nagrinėjamu atveju nėra tariamo atrankumo, ir, kita vertus, kad, nepriklausomai nuo atrankumo, nėra ekonominio pranašumo.

26. Skundžiamos nutarties 58 punkte Bendrasis Teismas pažymėjo, kad apeliantai visų pirma neginčijo ginčijamo sprendimo 159 konstatuojamojoje dalyje ir 87 išnašoje padarytos išvados, kad galimybė atskaityti rinkliavos nuo pelno sumą nesuteikia pranašumo valstybinių lošimo namų veiklos vykdytojui, pavyzdžiui, *WestSpiel*, nes šiam veiklos vykdytojui tenkanti našta, susijusi su rinkliava nuo pelno, vis tiek neišvengiamai yra kur kas didesnė nei mokestis, kuris būtų mokamas nuo šios rinkliavos sumos.

27. Skundžiamos nutarties 60–66 punktuose Teisingumo Teismas vis dėlto išnagrinėjo prie dubliko pridėtų priedų, kuriuose aprašomi įvairūs „apmokestinimo scenarijai“, pagrįsti 2014 ir 2019 finansinių metų apskaitos duomenimis, svarbą, siekdamas įrodyti, kad dėl galimybės atskaityti rinkliavos nuo pelno sumą atsiranda pranašumas. Šiuo atžvilgiu jis nusprendė, kad tuose prieduose pateikta informacija negali būti laikoma įrodymu, kad šis pranašumas egzistuoja, ir kad bet kuriuo atveju ji yra pavėluota ir nepriimtina.

28. Skundžiamos nutarties 67 punkte priminęs, kad pranašumo buvimas turi būti vertinamas nepriklausomai nuo atrankumo sąlygos, Bendrasis Teismas tos nutarties 68 punkte nusprendė, kad apeliantai akivaizdžiai nepagrįstai teigė, jog ginčijamu sprendimu buvo pažeistos jų procesinės teisės, nes jie neįrodė, kad dėl informacijos ir įrodymų, kuriuos Komisija turėjo ginčijamos priemonės preliminaraus tyrimo etape, vertinimo galėjo kilti didelių abejonių ir sunkumų dėl to, ar dėl galimybės atskaityti rinkliavos nuo pelno sumą *WestSpiel* įgijo pranašumą.

29. Galiausiai skundžiamos nutarties 71 punkte Bendrasis Teismas padarė išvadą, kad vienintelis ieškinio pagrindas, taigi, ir visas ieškinys, turi būti atmestas kaip akivaizdžiai teisiškai nepagrįstas.

Šalių reikalavimai

30. Apeliantai Teisingumo Teismo prašo:

– panaikinti skundžiamą nutartį,

– panaikinti ginčijamą sprendimą ir

– priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

31. Komisija Teisingumo Teismo prašo:

– atmesti apeliacinį skundą ir

– priteisti iš apeliantų bylinėjimosi išlaidas.

Dėl apeliacinio skundo

Šalių argumentų santrauka

32. Savo apeliaciniam skundui pagrįsti apeliantai pateikia vienintelį pagrindą, juo iš esmės teigia, kad Bendrasis Teismas, atmetęs jų skundą dėl to, kad ginčijama priemonė negalėjo suteikti jokio pranašumo, padarė teisės klaidą taikydamas sąlygas, kurios turi būti tenkinamos, kad priemonė būtų laikoma valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Jeigu jis to nebūtų padaręs ir būtų konstatavęs pranašumo buvimą, taip pat būtų turėjęs analizuoti klausimą, ar šis pranašumas yra iš esmės atrankusis, ir dėl to būtų galėjęs padaryti išvadą, kad taip yra.

33. Iš tiesų, kaip Bendrasis Teismas pripažino skundžiamos nutarties 52 punkte, sąlygos, susijusios su pranašumu ir atrankumu, turi būti nagrinėjamos kartu.

34. Šiuo atžvilgiu apeliantai primena, kad pagal suformuotą jurisprudenciją nacionalinė mokestinė priemonė gali būti laikoma atrankiąja tik atlikus trijų etapų patikrinimą, kurio pirmajame etape nustatoma atitinkamoje valstybėje narėje taikoma „įprasta“ apmokestinimo tvarka. Toks trijų etapų atrankumo nustatymo metodas reiškia, kad norėdamas padaryti išvadą, jog pranašumo nėra, Bendrasis Teismas būtinai turėjo pradėti nuo „įprastos“ apmokestinimo tvarkos apibrėžimo.

35. Vis dėlto, apeliantų teigimu, ginčas procese pirmojoje instancijoje kilo būtent dėl to, ar, kaip ginčijamo sprendimo 159 punkte teigė Komisija, Lošimo namų įstatymo 14 straipsnyje numatytas išmokamas pelnas yra „specialus mokestis“, kuris pagal Vokietijos bendrąsias apmokestinimo teisės normas gali būti atskaitomas iš verslo mokesčio ir pelno mokesčio ar įmonių pelno mokesčio bazės.

36. Skundžiamoje nutartyje Bendrasis Teismas, atlikdamas teisinį vertinimą, šio ginčijamo klausimo nenagrinėjo, todėl faktiškai perėmė ginčijamo sprendimo 159 punkte pateiktą „įprastos“ apmokestinimo tvarkos apibrėžtį.

37. Jei rinkliava nuo pelno būtų neteisingai pripažinta „specialiu mokesčiu“ ir jei, priešingai, kaip apeliantai teigė Bendrajame Teisme, išmokamas pelnas būtų pelno pervedimas ar paskirstymas, galimybė atskaityti šią rinkliavos nuo pelno sumą būtų nukrypimas nuo „įprastos“ apmokestinimo tvarkos, todėl ginčijama priemonė būtų atrankiojo pobūdžio.

38. Apeliantai daro išvadą, kad skundžiamoje nutartyje Bendrasis Teismas neteisingai taikė SESV 107 straipsnio 1 dalyje nurodytą sąvoką „valstybės pagalba“, nes paneigė pranašumo buvimą prieš tai nenustatęs „įprastos“ apmokestinimo tvarkos, nepriklausomai nuo Komisijos vertinimo ginčijamame sprendime, o toks nustatymas yra esminis žingsnis siekiant konstatuoti pranašumo buvimą ar nebuvimą.

39. Komisija atsikerta, kad vienintelis apeliacinio skundo pagrindas yra neveiksmingas ir bet kuriuo atveju visiškai nepagrįstas.

Vertinimas

40. Iš pradžių reikia trumpai aptarti Komisijos argumentą, kad vienintelis šio apeliacinio skundo pagrindas grindžiamas neteisingu ginčijamos nutarties supratimu.

41. Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad Bendrasis Teismas atmetė ieškinį ne dėl to, kaip teigia apeliantai, kad ginčijama priemonė nesuteikė pranašumo, kaip konstatuota ginčijamame sprendime. Kaip matyti iš tos nutarties 58 punkto, tas atmetimas grindžiamas tuo, kad apeliantai savo ieškinyje nenurodė nė vieno pagrindo, susijusio su tokio pranašumo buvimu. Bendrojo Teismo teigimu, jie tik kėlė abejonių dėl išvados, kad minėta priemonė nebuvo atrankiojo pobūdžio.

42. Bendrasis Teismas iš esmės nusprendė, kad net jei atrankumo sąlyga tenkinama, kaip apeliantai teigė Bendrajame Teisme, nagrinėjama priemonė negali būti laikoma valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nes tie pagalbos gavėjai pranašumo neįgijo. Taigi apeliantai neįrodė, kad neigiama Komisijos išvada dėl tokios pagalbos egzistavimo buvo klaidinga.

43. Vis dėlto iš apeliacinio skundo matyti, kad apeliantai Bendrajam Teismui priekaištauja, jog šis neišnagrinėjo jų argumentų, susijusių su ginčijamos priemonės atrankiuoju pobūdžiu. Jeigu Bendrasis Teismas būtų išnagrinėjęs šiuos argumentus ir su jais sutikęs, jis taip pat būtų turėjęs konstatuoti, kad ginčijama priemonė jos gavėjams suteikė pranašumo. Iš tiesų, apeliantų teigimu, tiek pranašumo, tiek atrankumo sąlyga mokesčių srityje priklauso nuo to, kad faktinis apmokestinimas taikomas nukrypstant nuo „įprastos“ apmokestinimo tvarkos, todėl jos turi būti nagrinėjamos kartu.

44. Klausimas, ar šios dvi sąlygos turi būti vertinamos kartu, kai atitinkama priemonė yra mokestinio pobūdžio, yra šios bylos esmė.

45. Šiuo tikslu svarbu atsižvelgti į skundžiamos nutarties 49–53 punktuose išdėstytų Bendrojo Teismo motyvų prielaidas.

46. Visų pirma Bendrasis Teismas pažymėjo, kad iš SESV 107 straipsnio 1 dalies kylantis atrankumo reikalavimas „turi būti aiškiai atskirtas nuo gretutinio ekonominio pranašumo nustatymo“ tiek, kiek Komisija, nustačiusi pranašumo buvimą, privalo papildomai įrodyti, kad šis pranašumas konkrečiai suteikiamas vienai ar kelioms įmonėms.

47. Be to, Bendrasis Teismas pripažino, kad mokesčių srityje pranašumo ir atrankumo sąlygos „gali būti nagrinėjamos kartu“, nes jos abi „reikalauja įrodyti, kad ginčijama mokestinė priemonė lemia priemonės gavėjo pagal įprastą mokesčių sistemą įprastai mokėtino mokesčio sumažėjimą“, kaip konstatuota 2021 m. gegužės 12 d. Sprendime *Liuksemburgas ir kt. / Komisija* (T-516/18 ir T-525/18, EU:T:2021:251).

48. Bendrasis Teismas konstatavo, kad, viena vertus, ši aplinkybė vis dėlto nereiškia, jog pranašumo egzistavimas „gali būti ignoruojamas“, ir, kita vertus, kad šios bylos faktinės aplinkybės skiriasi nuo bylos, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Liuksemburgas / Komisija*[2], faktinių aplinkybių.

49. Bendrojo Teismo motyvai šioje skundžiamos nutarties dalyje, mano nuomone, gali būti apibendrinti taip. Pirma, atrodo, kad Bendrasis Teismas mano, jog *pagal bendrąją taisyklę*, kuri taikoma ir mokesčių srityje, pranašumo buvimo nagrinėjimas negali sutapti su atrankiojo pobūdžio buvimo nagrinėjimu. Antra, atrodo, kad dėl to *tam tikrose hipotezėse mokesčių srityje* šios dvi sąlygos gali būti nagrinėjamos kartu, nes abi jos apima patikrinimą, ar atitinkama priemonė palengvina mokesčių naštą, kurią paprastai turėtų prisiimti naudos gavėjas.

50. Mano nuomone, toks požiūris į pranašumo ir atrankumo nagrinėjimo santykį mokesčių srityje yra neteisingas.

51. Iš pradžių reikia priminti, kad norėdama tokią priemonę pripažinti atrankiąja, pagal suformuotą jurisprudenciją Komisija turi atlikti trijų etapų analizę. Kalbant konkrečiai, Komisija pirmame etape turi nustatyti referencinį pagrindą, t. y. atitinkamoje valstybėje narėje taikomą „įprastą“ apmokestinimo tvarką, ir, antra, patikrinti, ar dėl mokestinės priemonės atsiranda skirtumų tarp ekonominės veiklos vykdytojų, esančių panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje, atsižvelgiant į tokiu referenciniu pagrindu siekiamą tikslą. Jei atsakymas būtų teigiamas, atitinkama valstybė narė tik trečiame etape turi galimybę įrodyti, kad priemonė yra pateisinama dėl to, kad taikoma dėl referencinio pagrindo pobūdžio ar bendros struktūros. Kitaip tariant, klausimas, ar nagrinėjama mokestinė priemonė yra atrankiojo pobūdžio, priklauso nuo išankstinio referencinio pagrindo nustatymo, o tai reiškia, kad dėl per šį nustatymą padarytos klaidos visa su atrankumu susijusios sąlygos analizė neišvengiamai tampa klaidinga[3].

[2] 2021 m. gegužės 12 d. sprendimas (T-516/18 ir T-525/18, EU:T:2021:251).

[3] 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P ir C-898/19 P, toliau – Sprendimas *Fiat Chrysler Finance Europe*, EU:C:2022:859, 71 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

52. Šiuo klausimu nagrinėjamoje byloje svarbu pažymėti, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, referencinio pagrindo nustatymas siekiant įvertinti atrankumą „yra ypač svarbus [nacionalinių] mokesčių priemonių atveju, nes ekonominio pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimas gali būti nustatytas tik jas palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu“ [4].

53. Kadangi šitaip Teisingumo Teismas aiškiai susieja sąvoką „pranašumas“ su sąvoka „atrankumas“ [5], šis nustatymas yra esminė prielaida vertinant ne tik atrankųjį mokestinės priemonės pobūdį, bet ir pranašumo buvimą. Kaip ir vertinimas, atliekamas siekiant nustatyti nepagrįstai nevienodą požiūrį, susijusį su atrankumu mokesčių srityje, priešingų aplinkybių vertinimas, kuriuo siekiama nustatyti bet kokio pranašumo buvimą, atliekamas atsižvelgiant į „įprastą“ apmokestinimo tvarką. Taigi tai, kad įmonių, kurioms taikoma nagrinėjama mokestinė priemonė, mokesčių našta sumažėja, neišvengiamai reiškia, kad tenkinama ir atrankumo, ir pranašumo sąlygos.

54. Vadinasi, šios dvi sąlygos mokesčių srityje turi būti nagrinėjamos kartu, *išskyrus vienintelį atvejį*, kai pagalbos schema suteikia pranašumą, kurio suteikimas priklauso nuo to, ar mokesčių administratorius turi diskreciją nustatyti pagalbos gavėjus ir jos suteikimo sąlygas. Dėl šios hipotezės Teisingumo Teismas neseniai patvirtino, kad norint įvertinti atrankumą nėra būtina nustatyti referencinio pagrindo, nes pasinaudojant šia diskrecijos teise schemos naudos gavėjams neišvengiamai sudaromos palankesnės sąlygos, palyginti su kitomis panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje esančiomis įmonėmis [6]. Akivaizdu, kad šioje byloje nagrinėjamos pagalbos schemos taikymas jokiu būdu nepriklauso nuo naudojimosi šia diskrecija.

55. Kita vertus, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad referencinio pagrindo nustatymas turi būti pagrįstas objektyviu pagal kiekvienos valstybės narės nacionalinę teisę taikytinų teisės normų turinio, struktūros ir konkretaus poveikio tyrimu. Iš tiesų srityse, kuriose Sąjungos mokesčių teisė yra nesuderinta, mokesčio sudedamąsias savybes, kurios iš principo apibrėžia referencinį pagrindą, nustato atitinkamos valstybės [7].

56. Nagrinėjamu atveju neginčijama, kad, kaip iš esmės konstatavo Bendrasis Teismas skundžiamos nutarties 47 ir 48 punktuose, apeliantai savo dokumentuose pirmosios instancijos teisme aiškiai kritikavo Komisijos vertinimo, kad ginčijama priemonė nėra atrankiojo pobūdžio, tikslumą, ir ne kartą rėmėsi „įprasta“ apmokestinimo tvarka, kad įrodytų, jog šia priemone nukrypstama nuo bendrųjų apmokestinimo taisyklių pagal atitinkamoje valstybėje narėje taikomą įprastą apmokestinimo tvarką, kurios sudaro atrankumo vertinimo pagrindą.

57. Iš esmės apeliantai Bendrajame Teisme pakartojo argumentą, kuris jau buvo pateiktas preliminaraus tyrimo etape ir kurį Komisija atmetė ginčijamame sprendime, kad galimybė atskaityti rinkliavos nuo pelno sumą iš pelno mokesčio arba įmonių pelno mokesčio ir verslo mokesčio bazės nukrypsta nuo Vokietijoje taikomos „įprastos“ apmokestinimo tvarkos. Kalbant konkrečiau, apeliantai teigė, kad pagal bendrąsias „įprastos“ apmokestinimo tvarkos taikymo taisykles šios rinkliavos suma negalėtų būti atskaitoma iš minėtų mokesčių bazės, nes tai pelno

4 Sprendimas *Fiat Chrysler Finance Europe* (69 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

5 Kaip pažymėjau savo išvados byloje *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P, EU:C:2021:1028) 54 punkte.

6 Žr., be kita ko, 2023 m. vasario 2 d. Sprendimą *Ispanija ir kt. / Komisija* (C-649/20 P, C-658/20 P ir C-662/20 P, EU:C:2023:60, 48 ir 68 punktai).

7 Sprendimas *Fiat Chrysler Finance Europe* (72 ir 73 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

pervedimas ar paskirstymas, o ne „specialus mokestis“, kaip nurodyta ginčijamame sprendime, ir kad net darant prielaidą, jog minėta rinkliava būtų mokestis, jis negalėtų būti atskaitomas kaip „išlaidos, patirtos vykdant komercinius sandorius“.

58. Skundžiamos nutarties 10–12 punktuose Bendrasis Teismas pakartojo argumentus, kuriais ginčijamame sprendime Komisija paneigė šį argumentą, remdamasi Vokietijos teisės, be kita ko, Pelno mokesčio įstatymo 4 straipsnio 5b dalies ir Įmonių pelno mokesčio įstatymo 10 straipsnio 2 dalies, aiškinimu[8]. Tačiau jis nenagrinėjo apeliantų argumento, kuriuo ginčijamas tokio aiškinimo teisingumas atsižvelgiant į tam tikrus Vokietijos mokesčių teisės principus ir nuostatas, nes toks argumentas susijęs tik su ginčijamos priemonės atrankiuoju pobūdžiu.

59. Kalbant konkrečiau, skundžiamos nutarties 48 punkte Bendrasis Teismas pažymėjo, kad apeliantai ginčijamą sprendimą kritikavo tik tiek, kiek jame buvo paneigtas ginčijamos priemonės atrankusis pobūdis, o nutarties 58 punkte – kad apeliantai neginčijo ginčijamo sprendimo 159 punkte ir 87 išnašoje pateiktos išvados, kad ginčijama priemonė nesuteikė pranašumo.

60. Bendrojo Teismo požiūris, mano nuomone, neatitinka šios išvados 51–55 punktuose nurodytos jurisprudencijos. Pagal šią jurisprudenciją tyrimas, kurį Komisija turi atlikti siekdama nustatyti mokestinio pobūdžio pagalbos schemos atrankumą, kiek tai susiję su referencinio pagrindo (arba „įprastos“ apmokestinimo tvarkos) nustatymu, *sutampa* su tyrimu, kuris turi būti atliktas siekiant patikrinti, ar ginčijama priemonė suteikia, ar ne pranašumo jos gavėjams.

61. Tokio aiškinimo negali paneigti Komisijos dokumentuose išdėstyti argumentai, kuriuose kalbama apie konceptualų skirtumą tarp pranašumo ir atrankumo sąlygų[9], nesistengiant paaiškinti, be kita ko, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, kodėl šios sąlygos tokioje byloje, kaip ši, turi būti analizuojamos atskirai.

62. Be to, norėčiau pridurti, kad jei Bendrasis Teismas būtų išnagrinėjęs apeliantų argumentus, kuriais kritikuojamas ginčijamame sprendime Komisijos pateiktas Vokietijos mokesčių teisės aiškinimas, jis prireikus būtų galėjęs pripažinti, kad tame sprendime pateiktas referencinio pagrindo, sudarančio „įprastą“ apmokestinimo tvarką, nustatymas buvo klaidingas. Tokia klaida neišvengiamai sugadintų ne tik visą atrankumo, bet ir pranašumo analizę, nes, kaip jau minėta, „įprasta“ apmokestinimo tvarka yra lyginamoji sąvoka, naudojama atliekant priešingos padėties vertinimą, siekiant patikrinti bet kokio ekonominio pranašumo egzistavimą. Taigi skundžiamos nutarties 68 punkte Bendrojo Teismo padaryta išvada, kad apeliantai neįrodė, jog įvertinus Komisijos turimą informaciją ir duomenis turėjo kilti didelių abejonių ir sunkumų dėl to, ar galimybė atskaityti rinkliavos nuo pelno sumą yra pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, ir kad dėl to jie akivaizdžiai nepagrįstai teigė, jog ginčijamu sprendimu buvo pažeistos jų procesinės teisės, yra nepagrįsta.

63. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai pripažino apeliantų pareikštą ieškinį akivaizdžiai nepagrįstu.

[8] Žr. ginčijamo sprendimo 155–157 punktus.

[9] Šiuo tikslu Komisija kaip pavyzdį nurodo individualią priemonę, kuri, kaip manoma, yra atrankiojo pobūdžio, bet nebūtinai suteikia pranašumo, ir priemonę, pateisinamą referencinio pagrindo, kuris nėra atrankusis, bet gali suteikti gavėjui pranašumo, pobūdžiu ar bendra struktūra. Šiuo atžvilgiu pakanka pažymėti, pirma, kad ginčijama priemonė yra pagalbos schema, ir, antra, įrodyti pagrindimą referencinio pagrindo pobūdžiu ir bendra struktūra turi valstybės narės, todėl tai nėra būtina Komisijos atliekamo atrankumo vertinimo dalis (žr. 2021 m. kovo 16 d. Sprendimą *Komisija / Vengrija* (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija)).

64. Tokia išvada negali prieštarauti, kaip iš esmės savo procesiniuose dokumentuose teigia Komisija, ribai, kylančiai iš principo *ne ultra petita*, pagal kurį Bendrojo Teismo įgaliojimai priimti sprendimą apsiriboja šalių jam pateiktais klausimais. Komisijos nuomone, Bendrasis Teismas negalėjo nagrinėti klausimo dėl pranašumo buvimo nepažeidęs šio principo, nes apeliantų Bendrajam Teismui pateikta kritika dėl referencinio pagrindo nustatymo formaliai buvo nukreipta *tik* į išvadą, kad ginčijama priemonė nėra atrankiojo pobūdžio.

65. Esu įsitikinęs, kad pateikiant šį argumentą supainiojama Bendrojo Teismo pareiga apsiriboti ieškinio dalyku (*petitum*) su Bendrojo Teismo pareiga atsakyti į jam pateiktus ieškinio pagrindus taikant visas susijusias teisės normas. Pagal suformuotą jurisprudenciją, nors teismo sprendimas turi būti priimtas tik dėl šalių, kurios turi apibrėžti ginčo ribas, pareikštų reikalavimų, Sąjungos teismas negali apsiriboti tik jų argumentais ir nagrinėjamoms faktinėms aplinkybėms turi taikyti ginčui išspręsti svarbias teisės normas. Priešingu atveju jis kartais būtų priverstas grįsti savo sprendimą klaidingais teisiniais argumentais [10].

66. Nepaisant to, kad apeliantų pateikta kritika buvo susijusi tik su ginčijamo sprendimo atrankumo vertinimu, Bendrasis Teismas, remdamasis Sprendime *Fiat Chrysler Finance Europe* suformuota jurisprudencija, privalėjo atsižvelgti į tai, kad ginčijant referencinio pagrindo nustatymą būtinai reikia ne tik patikrinti ginčijamos priemonės atrankųjį pobūdį, bet ir pranašumo buvimą.

67. Iš šių aplinkybių taip pat matyti, kad Bendrasis Teismas turėjo priimti sprendimą dėl apeliantų pateiktų argumentų, net jei šie neginčijo ginčijamo sprendimo 159 punkte ir 87 išnašoje padarytos išvados, kad ginčijama priemonė nesuteikė pranašumo jos gavėjams, kaip Bendrasis Teismas pažymėjo skundžiamos nutarties 48 punkte.

68. Dėl išsamumo, manau, būtų naudinga paaiškinti dar vieną dalyką.

69. Pažymėtina, kad minėtame 159 punkte ir minėtoje 87 išnašoje Komisija nurodė, kad galimybė atskaityti rinkliavos nuo pelno sumą negali suteikti pranašumo valstybinių lošimo namų veiklos vykdytojui, kaip antai *WestSpiel*. Iš tiesų ji palygino 2014 m. sumokėtos rinkliavos nuo pelno sumą (82,02 mln. EUR) ir šios rinkliavos sumą, atskaitytą iš pelno arba įmonių pelno mokesčio ir verslo mokesčio bazės (27,3 mln. EUR), ir tuo remdamasi padarė išvadą, kad dėl šios galimybės atskaityti suteiktas ekonominis pranašumas nusveria visada didesnę naštą, susijusią su šios rinkliavos mokėjimu ir tenkančią tik valstybinių lošimo namų veiklos vykdytojams.

70. Šis aiškinimas grindžiamas Komisijos pasiūlytu Sprendimo *Komisija / Fútbol Club Barcelona* [11] aiškinimu, kuriam Bendrasis Teismas netiesiogiai pritarė. Pagal to sprendimo 63 punktą Komisija, nagrinėdama įvairius priemonės, kuri gali būti valstybės pagalba, elementus, turi atsižvelgti į visas teisines ir faktines aplinkybes, susijusias su šia priemone, be kita ko, į patiriamą naudą ir išlaidas.

71. Mano nuomone, akivaizdu, kad nagrinėjamoje byloje šis principas nėra aktualus. Man atrodo, kad iš šio sprendimo išplaukia, jog siekiant nustatyti, ar tenkinamos sąvoką „valstybės pagalba“ sudarančios sąlygos, įskaitant pranašumą, reikia atsižvelgti į naudą ir išlaidas, atsirandančias dėl nacionalinės mokestinės priemonės, kaip į *neišvengiamus nagrinėjamos mokestinės priemonės padarinius*.

[10] Žr. 2021 m. sausio 20 d. Sprendimą *Komisija / Printeos* (C-301/19 P, EU:C:2021:39, 58 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[11] 2021 m. kovo 4 d. sprendimas (C-362/19 P, EU:C:2021:169)

72. Kitaip tariant, ši nauda ir išlaidos turi atsirasti dėl priemonės, kurios poveikis, t. y. naudos gavėjų mokesčių naštos sumažinimas, palyginti su „įprastu apmokestinimu“, yra nagrinėjamas, o ne dėl šios priemonės ir „įprastą“ apmokestinimo tvarką sudarančių apmokestinimo taisyklių derinio.

73. Šiuo atveju nagrinėjant pranašumo buvimo faktą reikia atsižvelgti į naudą ir išlaidas, atsiradusias dėl galimybės atskaityti rinkliavos nuo pelno sumą, o ne į šios priemonės ir pačios rinkliavos nuo pelno derinį, nes nėra abejonių, kad pastarasis sudaro „įprastą“ apmokestinimo tvarką.

74. Taigi esu įsitikinęs, kad, jei šios išvados 69 punkte pateiktam aiškinimui būtų pritarta, valstybės pagalbos kontrolės mokesčių srityje logika pasikeistų iš esmės, nes jis leistų valstybėms narėms įrodyti, kad bet kokia mokestinė priemonė nėra valstybės pagalba, parodant, kad mokesčių našta atitinkamai įmonei yra didesnė už ekonominį pranašumą, kurį ši įmonė įgyja dėl minėtos priemonės taikymo.

75. Šiame etape reikia priminti, kad pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 61 straipsnio pirmą pastraipą, jei Teisingumo Teismas panaikina Bendrojo Teismo sprendimą, kaip jam rekomenduojama šioje išvadoje, jis gali pats paskelbti galutinį sprendimą, su sąlyga, kad toje bylos stadijoje tai galima daryti, arba grąžinti bylą Bendrajam Teismui sprendimui priimti.

76. Manau, kad nagrinėjamu atveju Teisingumo Teismas turėtų grąžinti šią bylą Bendrajam Teismui, kad šis išnagrinėtų apeliantų pateiktą vienintelį ieškinio pagrindą.

77. Kaip jau buvo minėta, šiuo ieškinio pagrindu, atsižvelgiant į tam tikrus Vokietijos mokesčių teisės principus ir nuostatas, buvo siekiama užginčyti Komisijos pateikto nacionalinės teisės aiškinimo, susijusio su referencinio pagrindo, sudarančio „įprastą“ apmokestinimo tvarką, nustatymu, teisingumą. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad Komisijos pateikto taikytinos nacionalinės teisės aiškinimo šiame kontekste kontrolė yra *faktinių aplinkybių vertinimas*, todėl Teisingumo Teismas, nagrinėdamas apeliacinį skundą, jį gali nagrinėti tik siekdamas patikrinti, ar ši nacionalinė teisė buvo iškraipyta[12]. Pažymiu, kad apeliantai šiame apeliaciniame skunde nepateikė jokio argumento, kuriuo būtų prašoma konstatuoti tokį iškraipymą.

Išvada

78. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui panaikinti 2021 m. spalio 22 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo nutartį *Fachverband Spielhallen ir LM / Komisija* (T-510/20) ir grąžinti bylą Bendrajam Teismui, kad šis priimtų sprendimą dėl *Fachverband Spielhallen e.V.* ir LM pateikto vienintelio ieškinio pagrindo.

[12] Sprendimo *Fiat Chrysler Finance Europe* (82 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).