Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
PRIITA PIKAMÄEJA,
predstavljeni 25. maja 2023 [1]

Zadeva C-831/21 P

Fachverband Spielhallen eV,
LM
proti

Evropski komisiji

„Pritožba – Državne pomoči – Pojem pomoči – Prednost – Selektivnost – Davčna obravnava upravljavcev javnih igralnic v Nemčiji – Zavrnitev pritožbe s strani Komisije“

1. „Simul stabunt aut simul cadent“ („Skupaj bodo vzdržali ali skupaj bodo padli“) je trditev, ki se pripisuje papežu Piju XI., izrekel pa naj bi jo na pogajanjih za ureditev odnosov med Rimskokatoliško cerkvijo in nekdanjo Kraljevino Italijo, ki so se končala 11. februarja 1929 s podpisom Lateranskih sporazumov in konkordata. Izraža trdno voljo papeža do nasprotovanja temu, da se nepreklicnost prizna samo sporazumom in da se usoda teh dveh instrumentov tako loči.

2. V tej zadevi je Sodišče med drugim vprašano, ali taka povezava obstaja med prednostjo in selektivnostjo, ki sta pogoja za pojem „državna pomoč“ na davčnem področju. Če bi bilo tako, bi iz tega izhajalo, da bi se za tožbeni razlog, podan pred Splošnim sodiščem zoper presojo Evropske komisije o izpolnjevanju enega od teh pogojev, moralo nujno šteti, da se nanaša tudi na drugi pogoj.

3. Združenje Fachverband Spielhallen e.V. in LM (v nadaljevanju: pritožnika) s pritožbo predlagata razveljavitev sklepa Splošnega sodišča Evropske unije z dne 22. oktobra 2021, Fachverband Spielhallen in LM/Komisija (T-510/20, v nadaljevanju: izpodbijani sklep, neobjavljen), s katerim je Splošno sodišče zavrnilo njuno tožbo za razglasitev ničnosti Sklepa Komisije C(2019) 8819 final z dne 9. decembra 2019 o državni pomoči SA.44944 (2019/C) (ex 2019/FC) – Davčna obravnava upravljavcev igralnic v Nemčiji in državni pomoči SA.53552 (2019/C) (ex 2019/FC) – Domnevno jamstvo za upravljavce javnih igralnic v Nemčiji (jamstvo za gospodarsko trajnost) (UL 2020, C 187, str. 80; v nadaljevanju: sporni sklep). Pritožnika zlasti izpodbijata odločitev Splošnega sodišča, da ne preuči njunih trditev, ker se te niso nanašale na ugotovitev Komisije v zvezi z neobstojem prednosti v smislu člena 107(1) PDEU.

[1] Jezik izvirnika: francoščina.

Dejansko stanje in sporni sklep

4. Pritožnika, to sta Fachverband Spielhallen eV, panožno združenje 88 upravljavcev igralnih avtomatov, in LM, upravljavka igralnih avtomatov, sta 22. marca 2016 pri Komisiji vložila tri pritožbe v zvezi z davčno obravnavo upravljavcev javnih igralnic v Nemčiji.

5. Tretja od teh pritožb se je natančneje nanašala na Spielbank-Gesetz NRW (zakon o igralnicah zvezne dežele Severno Porenje - Vestfalija, v nadaljevanju: zakon o igralnicah), ki je v Severnem Porenju - Vestfaliji (Nemčija) veljal, dokler ni bil leta 2020 nadomeščen. Na podlagi tega zakona je bila družba Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (v nadaljevanju: WestSpiel) edini koncesionar javnih igralnic v tej zvezni deželi.

6. V skladu z zakonom o igralnicah so bili prihodki teh igralnic obdavčeni po dveh različnih davčnih ureditvah. Na eni strani so bili prihodki od iger na srečo obdavčeni po posebni davčni ureditvi v obliki davka na igralnice. Na drugi strani so bili prihodki, ki niso izvirali iz teh iger, kot so prihodki od gostinskih prostorov, obdavčeni po običajni davčni ureditvi v obliki dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb in davka od dohodka iz poslovanja (v nadaljevanju: običajna davčna ureditev).

7. Poleg tega je člen 14 zakona o igralnicah določal, da je treba 75 % letnega dobička, ki ga napovejo upravljavci javnih igralnic, ne glede na to, ali izvira iz iger na srečo ali ne, nakazati zvezni deželi Severno Porenje - Vestfalija. Če bi preostala četrtina tega dobička presegala 7 % vsote deležev osnovnega kapitala, rezerv in vzajemnega sklada, je ta člen določal, da je treba ta celoten dobiček nakazati tej zvezni deželi (v nadaljevanju: odtegnitev dobička).

8. Odtegnitev dobička v višini dela tega dobička od dohodkov, ki ne izvirajo iz iger, je bilo vseeno mogoče odbiti od davčnih osnov davka od dohodka iz poslovanja in dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb na podlagi „izdatkov zaradi poslovnih transakcij“. To odbitnost (v nadaljevanju: odbitnost odtegnitve dobička ali sporni ukrep) sta pritožnika izpodbijala v tretji pritožbi, ker naj bi pomenila državno pomoč.

9. Po dopisovanju s pritožnikoma je Komisija 9. decembra 2019 menila, da sporni ukrep ne vsebuje selektivne prednosti in posledično nobene pomoči, in je torej v spornem sklepu odločila, da v zvezi z njim ne bo začela formalnega postopka preiskave iz člena 108(2) PDEU.

10. Komisija je v spornem sklepu ugotovila, da se za dohodke upravljavcev javnih igralnic, ki ne izvirajo iz iger, uporabljata, na eni strani, običajna davčna ureditev in, na drugi strani, odtegnitev dobička, ki jo je opredelila kot „posebni davek“.

11. Komisija je poudarila, da odbitnost odtegnitve od davčne osnove davka od dohodkov pravnih oseb in davka od dohodka iz poslovanja ne izhaja iz posebne določbe, temveč iz uporabe splošnih pravil obdavčitve običajne davčne ureditve, v skladu s katerimi se davki izračunajo na podlagi čistega dobička, po odbitku „izdatkov zaradi poslovnih transakcij“, kot je v obravnavani zadevi odtegnitev dobička. Iz tega po mnenju Komisije izhaja, da odbitnost odtegnitve dobička ne daje selektivne prednosti.

12. V nadaljevanju spornega sklepa je Komisija nadaljevala analizo spornega ukrepa glede na trditve, ki sta jih pritožnika navedla v fazi predhodne preučitve.

13. Komisija je na prvem mestu ugotovila, da pritožnika s svojimi trditvami implicitno trdita, da je odtegnitev dobička davek, ki je primerljiv z davkom od dobička, ki po splošnih pravilih obdavčitve običajne davčne ureditve ni odbiten, zlasti zaradi člena 4(5b) Einkommensteuergesetz (zakon o dohodnini). Nasprotno pa je po mnenju Komisije odtegnitev dobička mogoče šteti za posebni davek od dobička. V zvezi s tem je trdila, da člen 4(5b) zakona o dohodnini izključuje uporabo opredelitve kot odbitnih poslovnih stroškov samo za davek od dohodka iz poslovanja, in ne za vse davke od dobička. Po mnenju Komisije dejansko nobena določba na splošno ne nasprotuje odbitnosti posebnega davka od dobička.

14. Na drugem mestu, Komisija je odgovorila na trditev, ki sta jo pritožnika oprla na člen 10(2) Körperschaftsteuergesetz (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb), in sicer, da dohodnina in drugi davki fizičnih oseb niso odbitni pri določitvi davčne osnove davka od dohodkov pravnih oseb. Med drugim je opozorila, da se ta določba nanaša na splošne davke od dobička in da nič ne kaže, da se uporablja tudi za posebni dodatni davek, kot je odtegnitev dobička, ki ga razen upravljavcev javnih igralnic ne plačuje noben drug davčni zavezanec in katerega davčna osnova ne ustreza točno dohodkom, ustvarjenim z dejavnostjo teh upravljavcev.

15. Na tretjem mestu, v odgovor na še eno trditev pritožnikov, v skladu s katero se po splošnih pravilih obdavčitve običajne davčne ureditve dividende ne odtegnejo od osnove davka od dohodka iz poslovanja in osnove dohodnine, je Komisija trdila, da odtegnitev dobička ni dividenda.

16. Glede na navedeno je Komisija v spornem sklepu menila, da je odbitnost odtegnitve dobička v skladu s splošnim pravilom o odbitnosti iz naslova izdatkov zaradi poslovnih transakcij in da torej ni selektivna.

17. Nazadnje, Komisija je v točki 159 obrazložitve spornega sklepa poudarila, da še posebej v zvezi z merilom prednosti drugi gospodarski subjekti in zlasti upravljavci igralnih avtomatov niso obdavčeni z odtegnitvijo dobička. Zato dejstvo, da je bil znesek tega posebnega davka odštet od davčne osnove drugih davkov, družbi WestSpiel ni moglo dati nobene prednosti v primerjavi z običajno davčno ureditvijo.

18. Komisija je glede tega trdila, da je leta 2014 odtegnitev dobička znašala 82,02 milijona EUR in da sta bili stopnji davka od dohodka iz poslovanja in davka od dohodkov pravnih oseb 17,7 % oziroma 15,6 %. Zato je opozorila, da je odbitnost te odtegnitve v mejah iz člena 14 zakona o igralnicah pomenila, da se ti davčni stopnji nista uporabili za ta znesek. Posledično je bil skupni znesek, ki ga je družba WestSpiel dolgovala iz naslova davka od dohodka iz poslovanja in davka od dohodkov pravnih oseb, zmanjšan za 27,3 milijona EUR. Vseeno se je skupno davčno breme, ki ga je morala nositi družba WestSpiel, hkrati povečalo za precej višji znesek, in sicer prav za teh 82,02 milijona EUR, kar ustreza odtegnitvi dobička.

19. Komisija je tako v spornem sklepu ugotovila, da je domnevno prednost, ki je izhajala iz možnosti upravljavca, kot je družba WestSpiel, da odtegnitev dobička delno odšteje od davčnih osnov davka od dohodkov pravnih oseb in davka od dohodka iz poslovanja, vsekakor preseglo večje breme, povezano s plačilom te odtegnitve, ki je specifična za upravljavce javnih igralnic in vedno veliko višja od teh dveh davkov.

20. Komisija je v opombi 87 spornega sklepa pojasnila, da sta davek od dohodkov pravnih oseb in davek od dohodka iz poslovanja sorazmerna in da je dohodnina progresivna po razredih, zato je prednost upravljavcev javnih igralnic, ki izhaja iz zmanjšanja davčne osnove v višini dela odtegnitve dobička, nižja od neugodnosti, ki izhaja iz obveznosti teh upravljavcev, da plačajo to odtegnitev.

Postopek pred Splošnim sodiščem in izpodbijani sklep

21. Pritožnika sta 14. avgusta 2020 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila tožbo za razglasitev ničnosti spornega sklepa.

22. V podporo tožbi sta navedla en sam tožbeni razlog, ki se je nanašal na kršitev njunih postopkovnih pravic, ker je Komisija zavrnila uvedbo formalnega postopka preiskave iz člena 108(2) PDEU, saj ta institucija ob koncu faze predhodne preučitve ni mogla premostiti vseh resnih težav, na katere je po mnenju pritožnikov naletela.

23. Po presoji Splošnega sodišča je ta tožbeni razlog v bistvu vseboval pet delov.

24. V prvem delu sta pritožnika trdila, da je Komisija napačno predpostavljala, da sta odtegnitev dobička obravnavala kot davek. V drugem delu sta trdila, da je Komisija odtegnitev dobička opredelila kot „posebni davek“, ker je napačno menila, da način, kako je ukrep opredeljen v nacionalnem pravu, ni odločilen. V tretjem delu sta izpodbijala merila, ki jih je Komisija uporabila za opredelitev odtegnitve dobička kot davka. V četrtem delu sta z navajanjem več trditev zatrjevala, da tudi od domnevi, da je odtegnitev dobička davek, ne bi mogla biti odšteta od davčnih osnov dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb in davka od dohodka iz poslovanja. V petem delu sta navedla trditve proti v opombi 77 spornega sklepa predstavljeni primerjavi med odtegnitvijo dobička in posebnimi plačili, ki se naložijo podjetjem, na primer za protikonkurenčna ravnanja, in ki so po nemškem pravu odbitna.

25. Splošno sodišče je v točkah 48 in 57 izpodbijanega sklepa menilo, da pritožnika kritizirata izključno domnevne pomanjkljivosti spornega sklepa, ker je bila v njem zanikana selektivna narava spornega ukrepa in Komisija v svojem sklepu ni celovito preučila meril v zvezi z obstojem prednosti in selektivnosti. Nasprotno pa je Komisija poskušala dokazati, prvič, v odgovor na trditve pritožnikov, da v obravnavani zadevi domnevna selektivnost ne obstaja, in drugič, ločeno, da neodvisno od vsakršne selektivnosti ne obstaja gospodarska prednost.

26. Splošno sodišče je v točki 58 izpodbijanega sklepa ugotovilo, da pritožnika zlasti nista izpodbijala ugotovitve v točki 159 obrazložitve spornega sklepa in njegovi opombi 87, da odbitnost odtegnitve dobička upravljavcu javne igralnice, kot je družba WestSpiel, ne more dajati prednosti, ker je breme, ki ga ta upravljavec nosi iz naslova odtegnitve dobička, vedno in neizogibno precej večje od davka, ki bi ga bilo treba plačati od zneska, ki ustreza tej odtegnitvi.

27. Splošno sodišče je v točkah od 60 do 66 izpodbijanega sklepa vseeno preučilo, ali so za dokaz obstoja prednosti, ki izhaja iz odbitnosti odtegnitve dobička, upoštevne priloge k repliki, v katerih so opisane različne „možnosti obdavčitve“, temelječi na računovodskih podatkih za poslovni leti 2014 in 2019. V zvezi s tem je presodilo, da se elementi, ki so razvidni iz teh prilog, ne morejo upoštevati za dokaz obstoja te prednosti ter da so vsekakor prepozni in niso dopustni.

28. Potem ko je Splošno sodišče v točki 67 izpodbijanega sklepa opozorilo, da je treba obstoj prednosti presojati neodvisno od pogoja selektivnosti, je v točki 68 navedenega sklepa štelo, da pritožnika očitno ne moreta utemeljeno trditi, da so bile s spornim sklepom kršene njune postopkovne pravice, ker nista dokazala, da bi presoja informacij in elementov, ki jih je imela na voljo Komisija, v fazi predhodne preučitve spornega ukrepa morala vzbuditi dvom in povzročiti resne težave glede vprašanja, ali odbitnost odtegnitve dobička pomeni prednost v korist družbe WestSpiel.

29. Splošno sodišče je nazadnje v točki 71 izpodbijanega sklepa ugotovilo, da je treba edini tožbeni razlog in posledično tožbo v celoti zavrniti kot očitno neutemeljena.

Predlogi strank

30. Pritožnika Sodišču predlagata, naj:

– izpodbijani sklep razveljavi;

– sporni sklep razglasi za ničen in

– Komisiji naloži plačilo stroškov.

31. Komisija Sodišču predlaga, naj:

– pritožbo zavrne in

– pritožnikoma naloži plačilo stroškov.

Pritožba

Povzetek trditev strank

32. Pritožnika v podporo pritožbi navajata edini pritožbeni razlog, s katerim v bistvu trdita, da je Splošno sodišče s tem, da je zavrnilo njuno tožbo z obrazložitvijo, da sporni ukrep ne daje nikakršne prednosti, napačno uporabilo pravo pri uporabi pogojev, ki morajo biti izpolnjeni, da se ukrep lahko opredeli kot državna pomoč v smislu člena 107(1) PDEU. Če tega ne bi storilo in bi torej ugotovilo obstoj prednosti, bi Splošno sodišče moralo analizirati tudi vprašanje, ali je ta prednost selektivna na materialni ravni, in bi tako lahko ugotovilo, da je.

33. Kot je poleg tega Splošno sodišče priznalo v točki 52 izpodbijanega sklepa, je treba pogoja prednosti in selektivnosti preučiti skupaj.

34. V zvezi s tem pritožnika opozarjata, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso nacionalni davčni ukrep lahko opredeljen kot selektiven le po preučitvi v treh fazah, od katerih prva zahteva, da se opredeli „običajna“ davčna ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici. Iz te metode preučitve pogoja selektivnosti v treh fazah naj bi izhajalo, da bi Splošno sodišče, da bi lahko ugotovilo neobstoj prednosti, moralo nujno najprej opredeliti „običajno“ davčno ureditev.

35. Po mnenju pritožnikov pa je bilo v postopku na prvi stopnji sporno prav vprašanje, ali je – kot je Komisija zatrjevala v točki 159 obrazložitve spornega sklepa – odtegnitev dobička, določena v členu 14 zakona o igralnicah, „posebni davek“, ki se na podlagi splošnih pravil obdavčitve v nemškem pravu lahko odšteje od davčnih osnov davka od dohodka iz poslovanja in dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb.

36. Splošno sodišče naj v izpodbijanem sklepu pri pravni presoji ne bi obravnavalo te sporne točke in naj bi zato dejansko prevzelo opredelitev „običajne“ davčne ureditve, ki je navedena v točki 159 obrazložitve spornega sklepa.

37. Če bi bila opredelitev „posebnega davka“ netočna in če bi, nasprotno, kot sta pritožnika trdila pred Splošnim sodiščem, odtegnitev dobička pomenila prenos ali razdelitev dobička, bi odbitnost te odtegnitve predstavljala odstopanje od „običajne“ davčne ureditve in sporni ukrep bi bil torej selektiven.

38. Pritožnika iz tega sklepata, da je Splošno sodišče v izpodbijanem sklepu napačno uporabilo pojem „državna pomoč“ iz člena 107(1) PDEU s tem, da je zanikalo obstoj prednosti, ne da bi pred tem „običajno“ davčno ureditev opredelilo neodvisno od presoje Komisije v spornem sklepu, saj je taka opredelitev nujna faza za ugotovitev obstoja ali neobstoja prednosti.

39. Komisija odgovarja, da je edini pritožbeni razlog brezpredmeten in nikakor ni utemeljen.

Presoja

40. Najprej je treba na kratko obravnavati trditev Komisije, da edini razlog v tej pritožbi temelji na netočnem razumevanju izpodbijanega sklepa.

41. V zvezi s tem je ugotovljeno, da zavrnitev tožbe s strani Splošnega sodišča ni obrazložena, kot trdita pritožnika, z neobstojem prednosti, ki jo daje sporni ukrep, kot je bil ta neobstoj ugotovljen v spornem sklepu. Kot je razvidno zlasti iz točke 58 izpodbijanega sklepa, je ta zavrnitev utemeljena z dejstvom, da pritožnika v tožbi nista navedla nobenega razloga v zvezi z obstojem te prednosti. Po presoji Splošnega sodišča sta zgolj izpodbijala ugotovitev neobstoja selektivnosti navedenega ukrepa.

42. Splošno sodišče je v bistvu štelo, da tudi ob domnevi, da je pogoj selektivnosti izpolnjen, kot sta pritožnika trdila pred Splošnim sodiščem, sporni ukrep ne more pomeniti državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU, ker tem upravičencem ne daje prednosti. Zato pritožnika nista uspela dokazati, da je ugotovitev Komisije, da taka pomoč ne obstaja, napačna.

43. Iz pritožbe je vseeno razvidno, da pritožnika Splošnemu sodišču očitata, da ni analiziralo njunih trditev o selektivnosti spornega ukrepa. Če bi Splošno sodišče te trditve analiziralo in nujno potrdilo, naj bi moralo ugotoviti tudi obstoj prednosti za upravičence do spornega ukrepa. Pogoja prednosti in selektivnosti na davčnem področju sta namreč po mnenju pritožnikov oba odvisna od tega, da dejanska obdavčitev izhaja iz odstopanja od „običajne“ davčne ureditve, torej ju je treba preučiti skupaj.

44. Vprašanje, ali morata ta pogoja biti predmet take skupne presoje, kadar je zadevni ukrep davčne narave, je v središču te zadeve.

45. Za to je treba preučiti premiso razlogovanja Splošnega sodišča v točkah od 49 do 53 izpodbijanega sklepa.

46. Najprej, Splošno sodišče je trdilo, da je treba zahtevo selektivnosti, ki izhaja iz člena 107(1) PDEU, „jasno razlikovati od dokaza gospodarske prednosti“, ker mora Komisija, potem ko je ugotovila obstoj prednosti, poleg tega dokazati, da se ta prednost nanaša na posamezno podjetje ali podjetja.

47. Dalje, Splošno sodišče je priznalo, da se na davčnem področju pogoja prednosti in selektivnosti „lahko preučita skupaj“, ker oba „vključujeta dokazovanje, da izpodbijani davčni ukrep privede do znižanja zneska davka, ki bi ga moral upravičenec do tega ukrepa običajno plačati na podlagi običajne davčne ureditve“, kot je veljalo v sodbi z dne 12. maja 2021, Luksemburg in drugi/Komisija (T-516/18 in T-525/18, EU:T:2021:251).

48. Splošno sodišče je štelo, prvič, da ta okoliščina vseeno ne pomeni, da je obstoj prednosti „mogoče zanemariti“, in drugič, da se dejanski okvir te zadeve razlikuje od dejanskega okvira zadeve, v kateri je bila izdana sodba Luksemburg/Komisija.[2]

49. Razlogovanje, ki mu je Splošno sodišče sledilo v tem odlomku izpodbijanega sklepa, je po mojem mnenju mogoče povzeti tako. Prvič, zdi se, da Splošno sodišče šteje, da *po splošnem pravilu*, ki se uporablja tudi na davčnem področju, preučitev obstoja prednosti ne more sovpadati s preučitvijo selektivnosti. Drugič, zdi se, da trdi, da sta *v nekaterih primerih z davčnega področja* ta pogoja lahko predmet iste preučitve, ker oba zahtevata preverjanje, ali je posledica zadevnega ukrepa zmanjšanje davčnega bremena, ki bi ga upravičenec običajno moral nositi.

50. To dojemanje razmerja med preučitvijo prednosti in preučitvijo selektivnosti na davčnem področju je po mojem mnenju napačno.

51. Najprej, opozoriti je treba, da mora Komisija, da bi tak ukrep lahko opredelila kot selektiven, v skladu z ustaljeno sodno prakso opraviti analizo v treh fazah. Komisija mora zlasti v prvi fazi opredeliti referenčni okvir, in sicer „običajno“ davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici, in v drugi fazi preveriti, ali se z davčnim ukrepom uvaja razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresničuje z referenčnim okvirom, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Če je odgovor pritrdilen, ima zadevna država članica le možnost, da v tretji fazi dokaže, da je ta ukrep utemeljen, ker izhaja iz narave ali splošne sistematike referenčnega okvira. Drugače povedano, vprašanje, ali je obravnavani davčni ukrep selektiven, je odvisno od predhodne določitve referenčnega okvira, kar pomeni, da napaka, storjena pri tej določitvi, nujno omaje celotno analizo selektivnosti.[3]

52. V okviru tu obravnavane zadeve je treba ugotoviti, da je v skladu s sodno prakso določitev referenčnega okvira za presojo selektivnosti „zlasti pomembna pri [nacionalnih] davčnih ukrepih, ker je obstoj gospodarske prednosti v smislu člena 107(1) PDEU mogoče dokazati le na podlagi primerjave s tako imenovano ‚običajno‘ obdavčitvijo“.[4]

[2] Sodba z dne 12. maja 2021 (T-516/18 in T-525/18, EU:T:2021:251).

[3] Sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, v nadaljevanju: sodba Fiat Chrysler Finance Europe, EU:C:2022:859, točka 71 in navedena sodna praksa).

[4] Sodba Fiat Chrysler Finance Europe (točka 69 in navedena sodna praksa).

53. Ker Sodišče torej jasno povezuje pojem „prednost“ in pojem „selektivnost“,[5] je ta določitev nujni pogoj za presojo ne le selektivnosti davčnega ukrepa, temveč tudi obstoja prednosti. Po zgledu presoje, opravljene za ugotovitev morebitnega neutemeljenega neenakega obravnavanja v smislu selektivnosti na davčnem področju, se presoja hipotetične možnosti, s katero se odkriva obstoj vsakršne prednosti, opravi glede na „običajno“ davčno ureditev. Obstoj zmanjšanja davčnega bremena podjetij, ki so upravičena do zadevnega davčnega ukrepa, tako nujno zahteva, da sta hkrati izpolnjena pogoj selektivnosti in pogoj prednosti.

54. Iz tega izhaja, da je treba na davčnem področju oba pogoja preučiti skupaj, *razen* v primeru, v katerem shema pomoči daje prednost, katere dodelitev je odvisna od izvajanja široke diskrecijske pravice, ki jo ima davčna uprava v zvezi z upravičenci do tega ukrepa in pogoji njegove dodelitve. V tem primeru je Sodišče namreč pred kratkim potrdilo, da določitev referenčnega okvira ni nujna za presojo selektivnosti te sheme, saj izvajanje te diskrecijske pravice upravičencem do sheme nujno daje prednost v primerjavi z vsemi drugimi podjetji, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.[6] Očitno uporaba zadevne sheme pomoči v obravnavani zadevi nikakor ni odvisna od izvajanja navedene diskrecijske pravice.

55. Poleg tega je Sodišče pojasnilo, da mora določitev referenčnega okvira izhajati iz objektivne preučitve vsebine, povezanosti in konkretnih učinkov določb, ki se uporabljajo na podlagi nacionalnega prava vsake države članice. Zunaj področij, na katerih je davčno pravo Unije harmonizirano, je namreč določitev konstitutivnih značilnosti davka, ki načeloma opredeljujejo referenčni okvir, predmet diskrecijske pravice teh držav.[7]

56. V obravnavani zadevi ni sporno, da sta pritožnika, kot je Splošno sodišče v bistvu ugotovilo v točkah 47 in 48 izpodbijanega sklepa, v pisanjih na prvi stopnji izrecno kritizirala točnost presoje Komisije, v skladu s katero sporni ukrep ni selektiven, in se večkrat sklicevala na „običajno“ davčno ureditev, da bi dokazala, da ta ukrep odstopa od splošnih pravil obdavčitve običajne davčne ureditve, ki se uporabljajo v zadevni državi članici in ki so osnova za preučitev selektivnosti.

57. Pritožnika sta pred Splošnim sodiščem v bistvu ponovila tezo – ki sta jo predstavila že v fazi predhodne preučitve in jo je Komisija v spornem sklepu zavrnila – da odbitnost odtegnitve dobička od osnove dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb in davka od dohodka iz poslovanja odstopa od „običajne“ davčne ureditve, ki se uporablja v Nemčiji. Ta pritožnika sta še posebej trdila, da v skladu s splošnimi pravili obdavčitve „običajne“ davčne ureditve te odtegnitve ni mogoče odbiti od osnove zgoraj navedenih davkov, ker gre za prenos ali razdelitev dobička, in ne za „posebni davek“, kot je opredeljen v spornem sklepu, ter da navedene odtegnitve tudi ob domnevi, da je davek, ni mogoče odbiti iz naslova „izdatkov zaradi poslovnih transakcij“.

58. Splošno sodišče je v točkah od 10 do 12 izpodbijanega sklepa prevzelo razlogovanje, s katerim je Komisija v spornem sklepu zavrnila to tezo na podlagi razlage nemškega prava, zlasti člena 4(5b) zakona o dohodnini in člena 10(2) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.[8] Ni pa preučilo trditev, s katerimi sta pritožnika izpodbijala točnost take razlage glede na nekatera načela in določbe nemškega davčnega prava, ker so se take trditve nanašale le na selektivnost spornega ukrepa.

[5] Kot sem pojasnil v točki 54 sklepnih predlogov v zadevi Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P, EU:C:2021:1028).

[6] Glej zlasti sodbo z dne 2. februarja 2023, Španija in drugi/Komisija (C-649/20 P, C-658/20 P in C-662/20 P, EU:C:2023:60, točki 48 in 68).

[7] Sodba Fiat Chrysler Finance Europe (točki 72 in 73 ter navedena sodna praksa).

[8] Glej točke od 155 do 157 sporne odločbe.

59. Natančneje, Splošno sodišče je v točki 48 izpodbijanega sklepa poudarilo, da sta pritožnika kritizirala sporni sklep izključno v delu, v katerem je bila v njem zanikana selektivnost spornega ukrepa, v točki 58 izpodbijanega sklepa pa, da ta pritožnika nista izpodbijala ugotovitve v točki 159 obrazložitve spornega sklepa in opombi 87 tega sklepa, v skladu s katero sporni ukrep ne more dajati prednosti.

60. Pristop Splošnega sodišča je po mojem mnenju v nasprotju s sodno prakso, na katero je bilo opozorjeno v točkah od 51 do 55 teh sklepnih predlogov. V skladu s to sodno prakso preučitev, ki jo mora Komisija opraviti za ugotovitev selektivnosti davčne sheme pomoči, *sovpada*, kar se tiče določitve referenčnega okvira (ali „običajne“ davčne ureditve), s preučitvijo, ki jo je treba opraviti, da se preveri, ali je s spornim ukrepom dana prednost njegovim upravičencem.

61. Te razlage ni mogoče ovreči s trditvami, ki jih je Komisija predstavila v svojih pisanjih, v katerih omenja konceptualno razliko med pogojema prednosti in selektivnosti,[9] ne da bi poskušala, zlasti s sklicevanjem na sodno prakso Sodišča, pojasniti, zaradi katerih razlogov je treba ta pogoja v primeru, kot je ta v tej zadevi, analizirati ločeno.

62. Poleg tega moram dodati, da če bi Splošno sodišče analiziralo trditve, s katerimi sta pritožnika kritizirala razlago nemškega davčnega prava, ki jo je Komisija podala v spornem sklepu, bi lahko, če bi bilo primerno, ugotovilo, da je določitev referenčnega okvira, ki pomeni „običajno“ davčno ureditev, kot izhaja iz tega sklepa, napačna. Taka napaka pa bi nujno omajala ne le celotno analizo selektivnosti, temveč tudi analizo prednosti, ker je, kot je bilo navedeno zgoraj, „običajna“ davčna ureditev izhodišče za primerjavo, ki se uporablja v okviru presoje hipotetične možnosti, s katero se preverja obstoj kakršne koli gospodarske prednosti. Ugotovitev Splošnega sodišča v točki 68 izpodbijanega sklepa, da pritožnika nista uspela dokazati, da bi morala presoja informacij in elementov, ki jih je imela na voljo Komisija, vzbuditi dvom in povzročiti resne težave v zvezi s tem, da odbitnost odtegnitve dobička pomeni prednost v smislu člena 107(1) PDEU, in da torej očitno nista mogla utemeljeno trditi, da so bile s spornim sklepom kršene njune postopkovne pravice, tako ne bi bila utemeljena.

63. Ob upoštevanju navedenega menim, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo s tem, da je tožbo, ki sta jo vložila pritožnika, razglasilo za očitno neutemeljeno.

64. Ta ugotovitev ne more biti, kot v bistvu trdi Komisija v svojih pisanjih, v nasprotju z omejitvijo, ki izhaja iz načela *ne ultra petita*, v skladu s katerim je pristojnost odločanja Splošnega sodišča omejena na vprašanja, ki mu jih predložijo stranke. Po mnenju Komisije Splošno sodišče ni moglo obravnavati vprašanja obstoja prednosti, saj bi s tem kršilo to načelo, ker so se kritike, ki sta jih pred Splošnim sodiščem pritožnika navedla proti določitvi referenčnega okvira, formalno nanašale *le* na ugotovitev neobstoja selektivnosti spornega ukrepa.

65. Prepričan sem, da se pri tej trditvi zamenjuje obveznost Splošnega sodišča, da se drži predmeta predloga (*petitum*), z obveznostjo, še vedno naloženo Splošnemu sodišču, da na tožbene razloge, ki se navajajo pred njim, odgovori z uporabo vseh upoštevnih pravnih pravil. Iz ustaljene sodne prakse namreč izhaja, da mora sodišče Unije, čeprav mora odločiti samo o predlogu strank,

[9] Komisija za to kot primer navaja individualni ukrep, za katerega se domneva, da je selektiven, ne da bi nujno vključeval dodelitev prednosti, in ukrep, ki je utemeljen z naravo ali splošno sistematiko referenčnega okvira ter ni selektiven, vendar lahko upravičencu vseeno daje prednost. V zvezi s tem je dovolj omeniti, prvič, da je sporni ukrep shema pomoči, in drugič, da morajo države članice dokazati, da je utemeljen z naravo ali splošno sistematiko referenčnega okvira, in da to dokazovanje torej ni nujni del preučitve selektivnosti, ki jo opravi Komisija (glej sodbo z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točka 38 in navedena sodna praksa)).

katerih naloga je omejiti okvir spora, poleg njihovih trditev za dejansko stanje, ki mu je predstavljeno, uporabiti pravna pravila, ki so upoštevna za rešitev spora. Če bi bilo drugače, bi se lahko zgodilo, da bi moralo svojo odločitev opreti na napačne pravne ugotovitve. [10]

66. Neodvisno od dejstva, da se kritike pritožnikov nanašajo le na presojo selektivnosti v spornem sklepu, je Splošno sodišče tako moralo z uporabo sodne prakse, ki je bila natančneje določena v sodbi Fiat Chrysler Finance Europe, ugotoviti, da se izpodbijanje določitve referenčnega okvira nujno nanaša na preučitev obstoja prednosti poleg preučitve selektivnosti spornega ukrepa.

67. Iz teh preudarkov izhaja tudi, da bi Splošno sodišče moralo odločiti o trditvah, ki sta jih predstavila pritožnika, tudi če nista izpodbijala niti ugotovitve v točki 159 obrazložitve spornega sklepa in opombi 87 tega sklepa, v skladu s katero sporni ukrep upravičencem ni mogel dajati prednosti, kot je Splošno sodišče poudarilo v točki 48 izpodbijanega sklepa.

68. Zaradi celovitosti se mi zdi koristno dati še eno pojasnilo.

69. Pojasniti moram, da je Komisija v navedeni točki 159 obrazložitve in opombi 87 trdila, da odbitnost odtegnitve dobička ne more dajati prednosti upravljavcu javne igralnice, kot je družba WestSpiel. Ta institucija je namreč primerjala znesek, ki je bil leta 2014 plačan iz naslova odtegnitve dobička (82,02 milijonov EUR), in znesek te odtegnitve, ki je bil odbit od dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb in davka od dohodka iz poslovanja (27,3 milijonov EUR), ter tako ugotovila, da je bil ekonomski dobiček, ki je bil rezultat te odbitnosti, manjši od v vsakem primeru večjega bremena, ki je bilo povezano s plačilom navedene odtegnitve in so ga nosili le upravljavci javnih igralnic.

70. Ta razlaga temelji na razlagi sodbe Komisija/Fútbol Club Barcelona, [11] ki jo predlaga Komisija in s katero se Splošno sodišče implicitno strinja. Glede na točko 63 te sodbe mora Komisija za preučitev različnih sestavnih elementov ukrepa, ki bi lahko pomenil državno pomoč, upoštevati vse pravne in dejanske okoliščine, ki se vežejo na ta ukrep, zlasti dobiček in stroške, ki jih povzroča.

71. Po mojem mnenju to načelo v obravnavani zadevi očitno ni upoštevno. Zdi se mi, da iz te sodbe izhaja, da morajo biti za preverjanje, ali so pogoji za pojem „državna pomoč“, vključno s prednostjo, izpolnjeni, dobiček in stroški, ki jih povzroča nacionalni davčni ukrep, upoštevani kot nujne posledice *zadevnega davčnega ukrepa*.

72. Drugače povedano, ta dobiček in stroški morajo biti posledica ukrepa, katerega učinek zmanjšanja davčnega bremena upravičencev v primerjavi z „običajno obdavčitvijo“ je predmet razprave, in ne posledica povezave tega ukrepa in pravil obdavčitve, ki pomenijo „običajno“ davčno ureditev.

73. V obravnavani zadevi se morajo pri preučitvi obstoja prednosti upoštevati dobiček in stroški, ki izhajajo iz odbitnosti odtegnitve dobička, in ne povezava tega ukrepa in same odtegnitve dobička, saj to, da je ta odtegnitev del „običajne“ davčne ureditve, nikakor ni vprašljivo.

[10] Glej sodbo z dne 20. januarja 2021, Komisija/Printeos (C-301/19 P, EU:C:2021:39, točka 58 in navedena sodna praksa).

[11] Sodba z dne 4. marca 2021 (C-362/19 P, EU:C:2021:169).

74. Prepričan sem torej, da če bi bila razlaga, predstavljena v točki 69 teh sklepnih predlogov, potrjena, bi lahko ovrgla logiko, na kateri temelji nadzor državnih pomoči na davčnem področju, ker bi državam članicam omogočila, da vsak davčni ukrep izvzamejo iz opredelitve državne pomoči s tem, da dokažejo, da je davčno breme, ki ga nosi zadevno podjetje, večje od gospodarske koristi, ki jo to podjetje pridobi zaradi uporabe navedenega ukrepa.

75. V tej fazi je treba opozoriti, da v skladu s členom 61, prvi odstavek, Statuta Sodišča Evropske unije lahko Sodišče, če razveljavi odločbo Splošnega sodišča, kot se mu predlaga v teh sklepnih predlogih, samo dokončno odloči o zadevi, če stanje postopka to dovoljuje, ali pa jo vrne v razsojanje Splošnemu sodišču.

76. Menim, da bi v obravnavani zadevi Sodišče moralo to zadevo vrniti v razsojanje Splošnemu sodišču, da preuči edini tožbeni razlog, ki sta ga pritožnika navedla pred njim.

77. Kot je bilo že omenjeno zgoraj, se je s tem tožbenim razlogom namreč glede na nekatera načela in določbe nemškega davčnega prava izpodbijala točnost razlage nacionalnega prava, ki jo je Komisija podala v okviru določitve referenčnega okvira, ki predstavlja „običajno“ davčno ureditev. Iz sodne prakse Sodišča pa izhaja, da nadzor razlage nacionalnega prava, ki se uporablja, ki jo Komisija poda v tem okviru, pomeni *presojo dejanskega stanja* in jo torej Sodišče v okviru pritožbe lahko preuči le, da bi preverilo, ali je bilo to nacionalno pravo izkrivljeno.[12] Vendar poudarjam, da pritožnika v okviru te pritožbe nista navedla nobene trditve, katere namen bi bila ugotovitev takega izkrivljanja.

Predlog

78. Ob upoštevanju zgornjih preudarkov Sodišču predlagam, naj razveljavi sklep Splošnega sodišča Evropske unije z dne 22. oktobra 2021, Fachverband Spielhallen in LM/Komisija (T-510/20), in zadevo vrne v razsojanje Splošnemu sodišču, da to odloči o edinem tožbenem razlogu, ki sta ga pred njim navedla Fachverband Spielhallen e.V. in LM.

[12] Sodba Fiat Chrysler Finance Europe (točka 82 in navedena sodna praksa).