



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

21. rujna 2023.*

„Žalba – Državne potpore – Članak 107. stavak 1. UFEU-a – Pojam ‚potpora‘ – Uvjet koji se odnosi na selektivnu prednost – Porezni tretman upravitelja javnih kasina u Njemačkoj – Namet na dobit – Djelomični odbitak iznosa plaćenih na temelju tog nameta od osnovice poreza na dohodak ili poreza na dobit i poreza na gospodarsku djelatnost – Odluka Europske komisije – Odbijanje pritužbe nakon faze prethodnog ispitivanja zbog nepostojanja državne potpore koju čini taj odbitak – Zasebno utvrđenje o nepostojanju gospodarske prednosti i nepostojanju selektivnosti – Tužba pred Općim sudom Europske unije ograničena na utvrđenje o nepostojanju selektivnosti – Bespredmetnost tužbe – Komisijino utvrđivanje referentnog sustava ili ‚uobičajenog‘ poreznog sustava – Tumačenje primjenjivog nacionalnog poreznog prava u tu svrhu – Kvalifikacija nameta na dobit kao ‚posebnog poreza‘ koji se može odbiti na temelju ‚troškova nastalih u okviru komercijalnih transakcija‘ – Načelo *ne ultra petita*”

U predmetu C-831/21 P,

povodom žalbe na temelju članka 56. Statuta Suda Europske unije, podnesene 28. prosinca 2021.,

Fachverband Spielhallen eV, sa sjedištem u Berlinu (Njemačka),

LM,

koje zastupaju A. Bartosch i R. Schmidt, *Rechtsanwälte*,

žalitelji,

a druga stranka u postupku je:

Europska komisija, koju su zastupali K. Blanck i B. Stromsky, a zatim B. Stromsky, u svojstvu agenata,

tuženik u prvostupanjskom postupku,

Savezna Republika Njemačka, koju zastupaju J. Möller i R. Kanitz, u svojstvu agenata,

intervenijent u prvostupanjskom postupku,

SUD (drugo vijeće),

* Jezik postupka: njemački

u sastavu: A. Prechal (izvjestiteljica), predsjednica vijeća, M. L. Arastey Sahún, F. Biltgen, N. Wahl i J. Passer, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Pikamäe,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 25. svibnja 2023.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 U svojoj žalbi Fachverband Spielhallen eV i osoba LM traže ukidanje rješenja Općeg suda od 22. listopada 2021., Fachverband Spielhallen i LM/Komisija (T-510/20, , u daljnjem tekstu: pobijano rješenje, ECLI:EU:T:2021:745) kojim je taj 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) (u daljnjem tekstu: sporna odluka).

Okolnosti spora i sporna odluka

- 2 U točkama 1. do 18. pobijanog rješenja okolnosti spora i sadržaj sporne odluke sažeti su na sljedeći način:
 - „1. Žalitelji Fachverband Spielhallen eV, strukovno udruženje 88 operatora automata za igre na sreću, i osoba LM, operator automata za igre na sreću, podnijeli su 22. ožujka 2016. [Europskoj komisiji] tri pritužbe o poreznom tretmanu upravitelja javnih kasina u Saveznoj Republici Njemačkoj [zbog toga što on predstavlja državnu potporu zabranjenu pravom Unije].
 - 2 [Treća od tih pritužbi odnosila se konkretnije na saveznu zemlju] Sjevernu Rajnu-Vestfaliju, [u kojoj] su djelatnosti igara na sreću u kasinima bile uređene Spielbank-Gesetzom NRW (Zakon o kasinima savezne zemlje Sjeverne Rajne-Vestfalije, u daljnjem tekstu: Zakon o kasinima) do njegove zamjene 2020. U skladu s tim zakonom, Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (u daljnjem tekstu: WestSpiel) bio je jedini koncesionar javnih kasina u toj saveznoj zemlji.
 3. 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).

4. 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. Međutim, u slučaju da preostala četvrtina te dobiti prelazi 7 % iznosa udjela u temeljnom kapitalu, pričuva i uzajamnih fondova, tu ukupnu dobit treba isplatiti saveznoj zemlji (u daljnjem tekstu: namet na dobit).
5. Namet na dobit, u visini dijela tog nameta koji proizlazi iz dohotka koji ne potječe od igara na sreću, ipak se mogao 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 su u [...] pritužbi osporavali upravo taj odbitak (u daljnjem tekstu: odbitak nameta na dobit ili sporna mjera) [...].
6. Nakon razmjene dopisa sa žaliteljima, [...] [K]omisija je 9. prosinca 2019. smatrala da sporna mjera ne pruža nikakvu selektivnu prednost niti uključuje ikakvu potporu i stoga je odlučila da u pogledu te mjere neće pokrenuti službeni istražni postupak predviđen u članku 108. stavku 2. UFEU-a [...].
7. Komisija je u [spornoj] odluci utvrdila da se na dohodak upravitelja 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”.
8. 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 odbitak poreza na dobit ne predstavlja selektivnu prednost.
9. U nastavku [sporne] odluke Komisija je nastavila analizu sporne mjere s obzirom na argumente koje su žalitelji istaknuli tijekom faze prethodnog ispitivanja.
10. Komisija je napomenula, kao prvo, da žalitelji svojim argumentima prešutno tvrde da je namet na dobit porez koji se može usporediti s porezima na dobit, koji se ne mogu odbiti u skladu s općim pravilima oporezivanja uobičajenog poreznog sustava, osobito zbog članka 4. stavka 5.b Einkommensteuergesetza (Zakon o porezu na dohodak).
11. 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 protivian nijednoj odredbi. [...]
12. S tim u svezi, kao drugo, Komisija je odgovorila na argument žalitelja 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. Napomenula je 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. [...]

13. Kao treće, i kao odgovor na drugi argument žaliteljâ koji se temeljio na tome da se dividende ne mogu 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. [...]
14. 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.
15. 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 navedeni namet odbijen od oporezivog iznosa ostalih poreza društvu WestSpiel nije mogla dodijeliti nikakva prednost u odnosu na uobičajeni porezni sustav.
16. 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, ukupni iznos koji društvo WestSpiel duguje na temelju uobičajenog poreznog sustava smanjio se za 27,3 milijuna eura. Međutim, ukupno porezno opterećenje koje je društvo WestSpiel trebalo snositi istodobno se povećalo za mnogo veći iznos, odnosno upravo za tih 82,02 milijuna eura koji odgovaraju nametu na dobit.
17. Iz [te] analize [...] Komisija je 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.
18. 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

3. Žalitelji su tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 14. kolovoza 2020. pokrenuli postupak za poništenje sporne odluke.
4. 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 susrela.
5. Opći sud je naveo da se taj jedini tužbeni razlog u biti sastojao od pet dijelova.

- 6 U prvom dijelu žalitelji su tvrdili da je Komisija pogrešno pretpostavila da su oni smatrali da je namet na dobit porez, iako su uvijek navodili da je riječ o premještanju dobiti koja se ne može odbiti na temelju uobičajenog poreznog sustava. 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 odlučujući. U trećem dijelu osporavali su kriterije koje je Komisija upotrijebila kako bi namet na dobit kvalificirala kao „porez”. U četvrtom dijelu navode niz argumenata u prilog tvrdnji da se, 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 navoda iz bilješke na dnu stranice 77. sporne odluke, u kojem se namet na dobit uspoređuje s posebnim plaćanjima koja se nalaze poduzetnicima, primjerice za protutržišno ponašanje, i koja se mogu odbiti.
- 7 Opći sud je u točkama 48. i 57. pobijanog rješenja kao polazišnu točku svojeg ispitivanja tog jedinog tužbenog razloga uzeo to da su žalitelji kritizirali isključivo navodne nedostatke sporne odluke jer je u njoj Komisija zanijekala selektivnost sporne mjere. Međutim, prema mišljenju Općeg suda, Komisija u navedenoj odluci nije provela ispitivanje svih kriterija koji se odnose na postojanje prednosti i selektivnosti, nego je nastojala dokazati, s jedne strane, u odgovoru na argumente tužitelja, da navodna selektivnost u ovom slučaju nije postojala i, s druge strane i odvojeno, da gospodarska prednost nije postojala, neovisno o bilo kakvom pitanju selektivnosti.
- 8 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.
- 9 U točkama 60. do 66. pobijanog rješenja Opći sud ipak je ispitao relevantnost priloga replici žaliteljâ koji se odnose na različite „slučajeve oporezivanja” koji se temelje na računovodstvenim podacima za financijske godine 2014. i 2019., u svrhu dokazivanja da postoji prednost koja proizlazi iz odbitka nameta na dobit, ali je presudio da su ti različiti elementi nepravodobni i nedopušteni.
- 10 U točki 67. pobijanog rješenja Opći sud podsjetio je na to da, u skladu sa sudskom praksom, kvalifikacija „potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a zahtijeva da svi uvjeti iz te odredbe budu ispunjeni i da se, kad je riječ o uvjetu koji se odnosi na postojanje selektivne prednosti, postojanje prednosti mora ocijeniti neovisno o selektivnosti.
- 11 Opći je sud iz toga u točki 68. tog rješenja zaključio da, s obzirom na to da žalitelji nisu dokazali da je ocjena informacija i elemenata kojima je Komisija raspolagala tijekom faze prethodnog ispitivanja sporne mjere trebala izazvati sumnje i ozbiljne poteškoće u pogledu pitanja predstavlja li odbitak nameta na dobit prednost u korist društva WestSpiel, oni očito nisu mogli osnovano tvrditi da su spornom odlukom povrijeđena njihova postupovna prava.
- 12 Nakon što je u točkama 69. i 70. pobijanog rješenja presudio da je također očito neosnovan argument žaliteljâ prema kojem je sporna odluka proturječna jer se njome namet na dobit katkad kvalificira kao poseban porez, a katkad kao posebno plaćanje usporedivo s novčanim kaznama za protutržišno ponašanje, Opći sud zaključio je da jedini tužbeni razlog, a stoga i tužbu u cijelosti, treba odbiti kao očito pravno neosnovane.

Zahtjevi stranaka u žalbenom postupku

- 13 Žalitelji od Suda zahtijevaju da:
- ukine pobijano rješenje;
 - vrati predmet na odlučivanje Općem sudu i
 - o troškovima odluči naknadno.
- 14 Komisija od Suda zahtijeva da:
- odbije žalbu i
 - naloži žaliteljima snošenje troškova.

O žalbi

Argumentacija stranaka

- 15 U prilog svojoj žalbi žalitelji ističu jedan žalbeni razlog kojim u biti tvrde da je, time što je odbio njihovu tužbu zbog toga što se spornom mjerom ne može dodijeliti nikakva gospodarska prednost a da nije ispitao je li ta prednost selektivna u materijalnom smislu, Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava u primjeni uvjeta predviđenih člankom 107. stavkom 1. UFEU-a koji moraju biti ispunjeni kako bi se ta mjera mogla kvalificirati kao „državna potpora” u smislu te odredbe.
- 16 Kao što je Opći sud priznao u točki 52. pobijanog rješenja, pozivajući se na ustaljenu sudsku praksu sudova Europske unije u pogledu nacionalnih poreznih mjera, uvjete koji se odnose na gospodarsku prednost i selektivnost treba ispitati zajedno.
- 17 Osim toga, iz metode ispitivanja u tri faze uvjeta materijalne selektivnosti utvrđene ustaljenom sudskom praksom Suda proizlazi da je Opći sud, kako bi mogao zaključiti da ne postoji gospodarska prednost, nužno trebao započeti definiranjem „uobičajenog” poreznog sustava.
- 18 Međutim, prema mišljenju žalitelja, oni su pred Općim sudom upravo osporavali to da se, kao što je to Komisija tvrdila u uvodnoj izjavi 159. sporne odluke, namet na dobit može kvalificirati kao „poseban porez” koji se može odbiti od osnovice poreza na dohodak ili poreza na dobit i poreza na gospodarsku djelatnost u skladu s općim pravilima oporezivanja njemačkog prava.
- 19 Međutim, u pobijanom rješenju Opći sud u svojoj pravnoj ocjeni nije razmotrio to sporno pitanje i stoga je zapravo preuzeo definiciju „uobičajenog” poreznog sustava iz uvodne izjave 159. sporne odluke.
- 20 Ako je na temelju njemačkog poreznog prava kvalifikacija nameta na dobit kao „posebnog poreza” bila nepravilna i ako je, kao što su tvrdili žalitelji pred Općim sudom, namet na dobit predstavljao prijenos ili podjelu dobiti, odbitak tog nameta predstavlja odstupanje od „uobičajenog” poreznog sustava te je sporna mjera selektivna.

- 21 Budući da „uobičajeni” porezni sustav obvezno proizlazi iz primjenjivih pravila njemačkog poreznog prava, žalitelji tvrde da nema nikakve sumnje i da se uostalom ne osporava to da se prijenos ili podjela dobiti ne mogu odbiti od oporezivog iznosa poreza na gospodarsku djelatnosti ili poreza na dobit. Naime, ta pravila zabranjuju da se posljedice gospodarski nepovoljnijeg položaja pretrpljene zbog nameta na dobit nadoknade prednostima koje proizlaze iz odbitka navedenog nameta.
- 22 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 gospodarske prednosti a da pritom nije prethodno definirao „uobičajeni” porezni sustav neovisno o Komisijinoj ocjeni u spornoj odluci. Međutim, određivanje „uobičajenog” poreznog sustava nužan je korak za utvrđivanje postojanja ili nepostojanja gospodarske prednosti.
- 23 Komisija pak tvrdi da je jedini žalbeni razlog bespredmetan i da je, u svakom slučaju, u potpunosti neosnovan.
- 24 Taj se žalbeni razlog temelji na pogrešnom tumačenju pobijanog rješenja jer je njime Opći sud odbio tužbu ne zbog nepostojanja gospodarske prednosti, nego zbog bitnog razloga što tužba nije sadržavala nijedan tužbeni razlog usmjeren protiv nepostojanja prednosti koja je nastala spornom mjerom kako je utvrđena u spornoj odluci.
- 25 Međutim, ako ne postoji prednost, mjera ni u kojem slučaju ne može predstavljati državnu potporu. Slijedom toga, čak i pod pretpostavkom da je sporna mjera selektivna, kao što su to žalitelji istaknuli u prvostupanjskom postupku, oni nisu dokazali da je Komisijin zaključak, to jest nepostojanje državne potpore, bio pogrešan. U tim okolnostima Opći sud nije bio dužan ispitati postoji li prednost u ovom slučaju te je mogao samo utvrditi da se tužba ne odnosi na taj uvjet koji se odnosi na postojanje potpore.
- 26 Podredno, Komisija tvrdi da, na temelju načela *ne ultra petita*, Opći sud ni u kojem slučaju nije mogao utvrditi nepostojanje gospodarske prednosti, s obzirom na to da ta tema nije bila predmet tužbe u prvom stupnju i da je nije trebalo isticati po službenoj dužnosti na temelju razloga koji se odnosi na javni poredak.
- 27 Prema Komisijinu mišljenju, tužitelji se pogrešno pozivaju na navodne posebnosti poreznih potpora. Iako je točno da se u pogledu takvih potpora kriteriji koji se odnose na prednost i selektivnost mogu zajedno ispitati, ti su kriteriji konceptualno različiti. Osim toga, dokaz o postojanju prednosti i dokaz selektivnosti ne preklapaju se ni potpuno ni sustavno. Komisija tako napominje da u ovom slučaju sporna mjera nije namijenjena smanjenju poreza koji se uobičajeno mora platiti na temelju općeg poreznog sustava. Naprotiv, mogućnost odbitka nameta na dobit od oporezivih iznosa poreza na dohodak ili poreza na dobit ima za cilj smanjiti porezno opterećenje javnih kasina u Sjevernoj Rajni-Vestfaliji zbog nameta na dobit.
- 28 Komisija također ističe da je Opći sud u točkama 60. do 66. pobijanog rješenja ispitao, podredno i pažljivo, dokaze koje su žalitelji nepravodobno iznijeli, a koji bi mogli biti nejasno povezani s mogućim argumentom koji se odnosi na postojanje prednosti. U tom je pogledu Opći sud pokazao da su ti nedopušteni elementi u svakom slučaju irelevantni s obzirom na to da nisu omogućili uspješno osporavanje utvrđenja nepostojanja prednosti sadržanog u spornoj odluci.

Ocjena Suda

- 29 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, da bi se nacionalna mjera kvalificirala „državnom potporom” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, moraju se ispuniti sve sljedeće pretpostavke. Kao prvo, mora biti riječ o državnoj mjeri ili mjeri koja se dodjeljuje putem državnih sredstava. Kao drugo, mjera mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Kao treće, ona mora pružiti selektivnu prednost svojem korisniku. Kao četvrto, ona mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje (presuda od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 19. i navedena sudska praksa).
- 30 Što se konkretno tiče selektivnosti nacionalnih poreznih mjera, Sud je presudio da Komisija, kako bi mjeru mogla kvalificirati kao „selektivnu”, mora provesti ispitivanje u tri koraka. Naime, ona mora, kao prvo, utvrditi referentni sustav, odnosno „uobičajeni” porezni sustav primjenjiv u predmetnoj državi članici i, kao drugo, dokazati da odnosna porezna mjera odstupa od tog referentnog sustava s obzirom na to da se njome uvodi razlikovanje između subjekata koji se, s obzirom na cilj koji se njime želi postići, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji. Međutim, pojam „državna potpora” ne obuhvaća mjere kojima se uvodi razlikovanje između poduzetnika koji se, s obzirom na cilj predmetnog pravnog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koje su stoga a priori selektivne kada dotična država članica u trećem koraku uspije dokazati da je to razlikovanje opravdano jer proizlazi iz prirode ili strukture sustava kojeg su te mjere dio (vidjeti u tom smislu presudu od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 68. i navedenu sudska praksu).
- 31 U okviru svojeg jedinog žalbenog razloga žalitelji prigovaraju Općem sudu da nije ispitao njihovu središnju argumentaciju, iznesenu u prva tri od pet dijelova od kojih se sastojao jedini tužbeni razlog istaknut u prilog njihovoj tužbi, kojim se kritizira sporna odluka jer je Komisija u njoj, u okviru ocjene uvjeta selektivnosti, pogrešno utvrdila referentni sustav ili „uobičajeni” porezni sustav primjenjiv u predmetnoj državi članici tijekom prve faze ispitivanja koje je dužna provesti u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 30. ove presude.
- 32 Pogreška koju je počinila Komisija osobito proizlazi iz činjenice da je ona spornu mjeru, odnosno namet na dobit koji plaćaju javna kasina, kvalificirala kao „poseban porez” odnosno „poseban dodatni porez”, što joj je omogućilo da zaključi kako je moguć odbitak iznosa plaćenih na temelju tog nameta od osnovice poreza na dohodak ili poreza na dobit i poreza na gospodarsku djelatnost u skladu s općim pravilima oporezivanja uobičajenog poreznog sustava predviđenim mjerodavnim njemačkim poreznim pravom koja dopuštaju odbitak „troškova nastalih u okviru komercijalnih transakcija”.
- 33 Tužitelji tvrde da namet na dobit treba kvalificirati kao „prijenos” ili „podjelu” dobiti, a ne kao „porez” ili „poseban porez”, tako da se, u skladu s primjenjivim njemačkim poreznim pravom, to davanje na dobit nije trebalo odbiti od oporezivog iznosa poreza na gospodarsku djelatnost. Stvarno provedeni odbitak stoga predstavlja odstupanje od „uobičajenog” poreznog sustava, a time i selektivnu prednost.
- 34 U tom se pogledu postavlja pitanje je li Opći sud mogao pravilno presuditi da, s obzirom na to da je Komisija u spornoj odluci, donesenoj nakon postupka prethodnog ispitivanja iz članka 108. stavka 3. UFEU-a, zaključila da sporna mjera nije „državna potpora” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, zbog nepostojanja gospodarske prednosti dodijeljene tom mjerom i nepostojanja selektivnosti te mjere, tužbu koja je usmjerena isključivo protiv utvrđenja

nepostojanja selektivnosti treba odbiti kao bespredmetnu i stoga kao očito pravno neosnovanu jer, čak i da se taj tužbeni razlog pokaže osnovanim, predmetna mjera još uvijek ne predstavlja državnu potporu zbog nepostojanja gospodarske prednosti kako je utvrđeno u spornoj odluci.

- 35 U tom pogledu, točno je da je Sud već presudio da zahtjev selektivnosti koji proizlazi iz članka 107. stavka 1. UFEU-a treba jasno razlikovati od popratnog utvrđivanja gospodarske prednosti jer, ako Komisija otkrije postojanje prednosti u širem smislu koja izravno ili neizravno proizlazi iz određene mjere, ona je usto dužna utvrditi imaju li od te prednosti posebne koristi jedan ili više poduzetnika (presuda od 4. lipnja 2015., Komisija/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, t. 59.).
- 36 S obzirom na to, Sud je naglasio da je određivanje referentnog sustava od posebne važnosti u slučaju nacionalnih poreznih mjera jer se postojanje gospodarske prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a može utvrditi samo u odnosu na „uobičajeno” oporezivanje (presuda od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 69. i navedena sudska praksa).
- 37 Stoga je prilikom ocjene selektivnosti porezne mjere važno da opći porezni sustav ili referentni sustav koji se primjenjuje u dotičnoj državi članici bude u Komisijinoj odluci pravilno utvrđen i da ga ispita sud pred kojim se vodi spor o tom utvrđenju. Budući da je utvrđivanje referentnog sustava polazišna točka usporednog ispitivanja koje treba provesti u kontekstu ocjene selektivnosti, pogreška počinjena prilikom tog utvrđivanja nužno utječe na cjelokupnu analizu uvjeta koji se odnosi na selektivnost (presuda od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 71. i navedena sudska praksa).
- 38 U tom je kontekstu Sud pojasnio da utvrđivanje referentnog sustava, koje treba provesti nakon kontradiktorne rasprave s dotičnom državom članicom, mora proizlaziti iz objektivnog ispitivanja sadržaja, strukture i konkretnih učinaka pravnih pravila primjenjivih na temelju nacionalnog prava te države članice (presuda od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 72. i navedena sudska praksa).
- 39 Sud je također presudio da je, u područjima u kojima porezno pravo Unije nije predmet usklađivanja, predmetna država članica ta koja, izvršavanjem svojih nadležnosti u području izravnog oporezivanja i u skladu sa svojom poreznom autonomijom, utvrđuje bitne značajke poreza, koje u načelu određuju referentni sustav ili „uobičajeni” porezni sustav koji je polazišna točka za analizu uvjeta koji se odnosi na selektivnost. To osobito vrijedi za utvrđivanje porezne osnove i oporezivanja događaja (presuda od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 73. i navedena sudska praksa).
- 40 Iz toga slijedi da se samo nacionalno pravo koje se primjenjuje u dotičnoj državi članici mora uzeti u obzir radi utvrđivanja referentnog sustava u području izravnog oporezivanja, s obzirom na to da je to utvrđivanje, samo po sebi, nužan preduvjet ne samo za ocjenu postojanja prednosti nego i utvrđenje njezine eventualne selektivnosti (presuda od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 74.).
- 41 Kao što je to istaknuo i nezavisni odvjetnik u točki 60. svojeg mišljenja, pristup Općeg suda, sažet u točki 34. ove presude, u suprotnosti je s načelima utvrđenima sudske prakse Suda, navedenom u točkama 36. do 40. ove presude, prema kojima se ispitivanje koje Komisija treba provesti kako bi utvrdila selektivnost programa poreznih potpora preklapa, 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.

- 42 Naime, u skladu s navedenim načelima, da je Opći sud u okviru izvršavanja svoje ovlasti potpunog sudskog nadzora nad tumačenjem primjenjivog nacionalnog prava kako ga je provela Komisija u spornoj odluci ispitao argumente žalitelja usmjerene protiv toga da je u toj odluci utvrđen referentni sustav, sažete u točkama 32. i 33. ove presude i da je Opći sud po završetku tog ispitivanja došao do zaključka da je Komisija, s obzirom na primjenjiva pravila i načela njemačkog poreznog prava u tom području kao i njihovo tumačenje u nacionalnoj sudskoj praksi i pravnoj teoriji, stvarno počinila pogrešku u tom utvrđivanju, takva bi pogreška nužno utjecala na cjelokupnu Komisijinu analizu uvjeta koji se odnosi na postojanje selektivne prednosti i to glede oba njegova sastavna dijela, odnosno i glede uvjeta koji se odnosi na selektivnost i glede onog koji se odnosi na ekonomsku prednost.
- 43 Iz toga slijedi da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava time što je presudio da ne treba ispitati navedene argumente žalitelja jer bi oni, čak i ako su osnovani, u svakom slučaju bili bespredmetni jer bi u spornoj odluci utjecali samo na Komisijinu analizu uvjeta koji se odnosi na selektivnost, a ne i uvjeta koji se odnosi na gospodarsku prednost ispitanu odvojeno u navedenoj odluci.
- 44 Taj se zaključak ne može dovesti u pitanje argumentom koji Komisija ističe podredno, prema kojem bi Opći sud povrijedio načelo *ne ultra petita* da je ispitao zakonitost sporne odluke ne samo u pogledu ispitivanja uvjeta koji se odnosi na selektivnost nego i u pogledu analize uvjeta koji se odnosi na postojanje gospodarske prednosti.
- 45 Kao što je to Sud u više navrata presudio, s obzirom na to da sud koji odlučuje o zakonitosti ne može odlučivati *ultra petita*, poništenje koje proglasi ne može prekoračiti poništenje koje je zatražio tužitelj (presuda od 14. studenoga 2017., *British Airways/Komisija*, C-122/16 P, EU:C:2017:861, t. 81. i navedena sudska praksa).
- 46 S obzirom na navedeno, iako mora odlučivati samo o zahtjevima stranaka, na kojima je da utvrde granice spora, sud ne može biti vezan na temelju načela *ne ultra petita* samo argumentima koje one navode u prilog svojim zahtjevima jer bi u protivnome, ovisno o slučaju, mogao biti prisiljen svoju odluku temeljiti na pogrešnim pravnim razmatranjima (vidjeti u tom smislu presudu od 20. siječnja 2021., *Komisija/Printeos*, C-301/19 P, EU:C:2021:39, t. 58.).
- 47 Međutim, žalitelji su u prvom stupnju zahtijevali poništenje sporne odluke tvrdeći, među ostalim, da je Komisija u toj odluci ispitala uvjet selektivnosti koji je protivan pravu Unije, s obzirom na to da se to ispitivanje temelji na utvrđivanju referentnog sustava ili „uobičajenog” poreznog sustava koji proizlazi iz pogrešnog tumačenja pravila i načela njemačkog poreznog prava u području odbitka „troškova nastalih u okviru komercijalnih transakcija”.
- 48 Iako je točno da se, formalno, tužba žalitelja odnosila samo na Komisijinu ocjenu u spornoj odluci o uvjetu koji se odnosi na selektivnost, a ne o uvjetu koji se odnosi na postojanje gospodarske prednosti, činjenica je da je, kao što je to već istaknuto, njihova argumentacija u meritumu bila jednako relevantna za ocjenu tih dvaju uvjeta jer se odnosila na utvrđivanje referentnog ili „uobičajenog” poreznog sustava u toj odluci, što je ispitivanje koje je istovjetno tim dvama uvjetima i koje bi, ako bi bilo protivno primjenjivom nacionalnom pravu, nužno u istoj mjeri ocjenu tih dvaju uvjeta učinilo nevaljanom.
- 49 Slijedom toga, da je Opći sud, kao što je to bio dužan, ispitao tu argumentaciju žalitelja, ni na koji način ne bi izmijenio predmet zahtjeva kako je utvrđen u tužbi i stoga ne bi povrijedio načelo *ne ultra petita*.

- 50 Isto tako, Opći sud ne bi povrijedio to načelo da je nakon tog ispitivanja zaključio da spornu odluku treba poništiti jer je Komisija u toj odluci pogrešno utvrdila referentni sustav ili „uobičajeni” porezni sustav.
- 51 S obzirom na sva prethodna razmatranja, pobijano rješenje valja ukinuti.

Vraćanje predmeta Općem sudu na odlučivanje

- 52 U skladu s člankom 61. Statuta Suda Europske unije, ako je žalba osnovana, Sud ukida odluku Općeg suda. Može sam konačno odlučiti o sporu ako stanje postupka to dopušta ili može vratiti predmet na odlučivanje Općem sudu.
- 53 Ovom je presudom presuđeno da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava time što nije ispitao argumentaciju žalitelja kojom se kritizira to što je Komisija u spornoj odluci utvrdila referentni sustav ili „uobičajeni” porezni sustav.
- 54 Budući da Opći sud nije proveo nadzor nad Komisijinim tumačenjem primjenjivog nacionalnog prava u svrhu utvrđivanja referentnog sustava ili primjenjivog „uobičajenog” poreznog sustava, koji je trebao provesti s obzirom na argumentaciju koju su žalitelji pred njim posebno iznijeli, Sud smatra da stanje postupka ne dopušta odlučivanje o ovom sporu. Predmet stoga valja vratiti na odlučivanje Općem sudu.

Troškovi

- 55 Budući da se predmet vraća Općem sudu na ponovno suđenje, o troškovima valja odlučiti naknadno.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) proglašava i presuđuje:

- 1. Ukida se rješenje Općeg suda Europske unije od 22. listopada 2021., Fachverband Spielhallen i LM/Komisija (T-510/20, ECLI:EU:T:2021:745).**
- 2. Predmet se vraća na odlučivanje Općem sudu Europske unije.**
- 3. O troškovima će se odlučiti naknadno.**

Potpisi