



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 21. septembra 2023 *

„Pritožba – Državne pomoči – Člen 107(1) PDEU – Pojem ‚pomoč‘ – Pogoji v zvezi s selektivno prednostjo – Davčna obravnava upravljavcev javnih igralnic v Nemčiji – Odtegnitev dobička – Delna odbitnost zneskov, plačanih iz naslova te odtegnitve, od osnove za dohodnino ali za davek od dohodkov pravnih oseb in za davek od dohodka iz poslovanja – Sklep Evropske komisije – Zavrnitev pritožbe ob koncu faze predhodne preučitve zaradi neobstoja državne pomoči, ki jo pomeni ta odbitnost – Ločena ugotovitev neobstoja gospodarske prednosti in neobstoja selektivnosti – Tožba pred Splošnim sodiščem Evropske unije, omejena na ugotovitev neobstoja selektivnosti – Brezpredmetnost tožbe – Opredelitev referenčnega sistema ali ‚običajne‘ davčne ureditve s strani Komisije – Razlaga veljavnega nacionalnega davčnega prava v ta namen – Opredelitev odtegnitve dobička kot ‚posebnega davka‘, ki se odbije iz naslova, izdatkov zaradi poslovnih transakcij‘ – Načelo *ne ultra petita*“

V zadevi C-831/21 P,

zaradi pritožbe na podlagi člena 56 Statuta Sodišča Evropske unije, vložene 28. decembra 2021,

Fachverband Spielhallen eV s sedežem v Berlinu (Nemčija),

LM,

ki ju zastopata A. Bartosch in R. Schmidt, Rechtsanwälte,

pritožnika,

drugi stranki v postopku sta

Evropska komisija, ki sta jo sprva zastopala K. Blanck in B. Stromsky, nato B. Stromsky, agenta,

tožena stranka na prvi stopnji,

Zvezna republika Nemčija, ki jo zastopata J. Möller in R. Kanitz, agenta,

intervenientka v postopku na prvi stopnji,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi A. Prechal (poročevalka), predsednica senata, M. L. Arastey Sahún, sodnica, F. Biltgen, N. Wahl in J. Passer, sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: P. Pikamäe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 25. maja 2023

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Družba Fachverband Spielhallen eV in LM 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, ECLI:EU:T:2021:745), s katerim je Splošno sodišče zavrnilo njuno tožbo za razglasitev ničnosti Sklepa Komisije C(2019) 8819 final z dne 9. decembra 2019 o državnih pomočeh SA.44944 (2019/C, ex 2019/FC) – Davčna obravnava upravljavcev javnih igralnic v Nemčiji in SA.53552 (2019/C, ex 2019/FC) – Domnevno jamstvo za upravljavce javnih igralnic v Nemčiji (jamstvo za gospodarsko trajnost) (v nadaljevanju: sporni sklep).

Dejansko stanje in sporni sklep

- 2 V točkah od 1 do 18 izpodbijanega sklepa sta dejansko stanje in vsebina spornega sklepa povzeta tako:
 - „1 Pritožnika, Fachverband Spielhallen eV, panožno združenje 88 upravljavcev igralnih avtomatov, in LM, upravljavka igralnih avtomatov, sta 22. marca 2016 [pri Evropski komisiji] vložila tri pritožbe v zvezi z davčno obravnavo upravljavcev javnih igralnic v Zvezni republiki Nemčiji [iz razloga, da naj bi ta obravnava pomenila državno pomoč, ki je s pravom Unije prepovedana].
 - 2 [Tretja od teh pritožb se je natančneje nanašala na zvezno deželo] Severno Porenje-Vestfalija, [v kateri] so bile dejavnosti iger na srečo v igralnicah urejene s Spielbank-Gesetz NRW (zakon o igralnicah zvezne dežele Severno Porenje-Vestfalija, v nadaljevanju: zakon o igralnicah), dokler ni bil leta 2020 nadomeščen. [V skladu] s tem zakonom je bila družba Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (v nadaljevanju: WestSpiel) edini koncesionar javnih igralnic v tej zvezni deželi.
 - 3 Na podlagi zakona 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, katere del sta dohodnina ali davek od dohodkov pravnih oseb in davek od dohodka iz poslovanja (v nadaljevanju: običajna davčna ureditev).

- 4 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, vrniti zvezni deželi Severno Porenje-Vestfalija. Če pa bi preostala četrtina tega dobička presegala 7 % vsote deležev osnovnega kapitala, rezerv in vzajemnega sklada, bi bilo treba ta celoten dobiček vrniti zvezni deželi (v nadaljevanju: odtegnitev dobička).
- 5 Odtegnitev dobička v višini dela tega dobička od dohodkov, ki ne nastanejo pri igrah, je bilo vseeno mogoče odbiti od davčnih osnov za davek od dohodka iz poslovanja in dohodnino ali za davek od dohodkov pravnih oseb iz naslova „izdatkov zaradi poslovnih transakcij“. Prav to odbitnost (v nadaljevanju: [odbitnost odtegnitve dobička“ ali] sporni ukrep) sta pritožnika izpodbijala v [...] pritožbi [...]
- 6 Po dopisovanju s pritožnikoma je Komisija [...] 9. decembra 2019 menila, da sporni ukrep ne vsebuje nobene selektivne prednosti in posledično nobene pomoči, in je torej odločila, da v zvezi z njim ne bo začela formalnega postopka preučitve iz člena 108(2) PDEU [...]
- 7 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“.
- 8 Komisija je poudarila, da odbitnost navedene odtegnitve od davčne osnove za davek [...] od dohodkov pravnih oseb in za davek 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.
- 9 V nadaljevanju [spornega] sklepa je Komisija nadaljevala analizo spornega ukrepa glede na trditve, ki sta jih pritožnika navedla v fazi predhodne preučitve.
- 10 Komisija je na prvem mestu navedla, 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).
- 11 Po mnenju Komisije pa je 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. [...]
- 12 V zvezi s tem, na drugem mestu, je Komisija 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 za davek od dohodkov pravnih oseb. Opozorila je, 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 je razen upravljavcev javnih igralnic ne plačuje noben drug davčni zavezanec in katere davčna osnova ne ustreza točno dohodkom, ustvarjenim z dejavnostjo teh upravljavcev. [...]

- 13 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 za davek od dohodka iz poslovanja in osnove za dohodnino, je Komisija trdila, da odtegnitev dobička ni dividenda. [...]
- 14 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.
- 15 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 bila navedena odtegnitev odšteta od davčne osnove za druge davke, družbi WestSpiel ni moglo dati nobene prednosti v primerjavi z običajno davčno ureditvijo.
- 16 Glede tega je Komisija 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 običajne davčne ureditve, 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.
- 17 Na podlagi [te] analize [...] je Komisija ugotovila, da je domnevno prednost, ki je izhajala iz možnosti upravljavca, kot je družba WestSpiel, da odtegnitev dobička delno odšteje od davčnih osnov za davek od dohodkov pravnih oseb in za davek od dohodka iz poslovanja, vsekakor preseгло večje breme, povezano s plačilom te odtegnitve, ki je specifična za upravljavce javnih igralnic in vedno veliko višja od teh dveh davkov.
- 18 Komisija je v opombi št. 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

- 3 Pritožnika sta 14. avgusta 2020 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila tožbo za razglasitev ničnosti spornega sklepa.
- 4 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 naj bi naletela.
- 5 Po presoji Splošnega sodišča je ta tožbeni razlog v bistvu vseboval pet delov.

- 6 V prvem delu sta pritožnika trdila, da je Komisija napačno predpostavljala, da sta odtegnitev dobička obravnavala kot davek, čeprav sta vedno navedla, da gre za prenos dobička, ki ga iz naslova običajne davčne ureditve ni mogoče odbiti. 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 „davek“. V četrtem delu sta z navajanjem več trditve zatrjevala, da tudi ob domnevi, da je odtegnitev dobička davek, ne bi mogla biti odšteta od davčnih osnov za dohodnino ali davek od dohodkov pravnih oseb in za davek od dohodka iz poslovanja. V petem delu sta navedla trditve zoper navedbo iz opombe št. 77 spornega sklepa, v kateri je odtegnitev dobička primerjana s posebnimi plačili, ki se naložijo podjetjem, na primer za protikonkurenčna ravnanja, in ki so odbitna.
- 7 Splošno sodišče je v točkah 48 in 57 izpodbijanega sklepa pri preučitvi tega edinega tožbenega razloga izhajalo iz tega, da sta pritožnika kritizirala izključno domnevne pomanjkljivosti spornega sklepa, ker je Komisija v tem sklepu zanikala selektivnost spornega ukrepa. Po navedbah Splošnega sodišča pa Komisija v navedenem sklepu ni preučila vseh meril v zvezi z obstojem prednosti in selektivnosti, temveč je 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.
- 8 Splošno sodišče je v točki 58 izpodbijanega sklepa ugotovilo, da pritožnika zlasti nista izpodbijala ugotovitve v točki 159 obrazložitve spornega sklepa in njegovi opombi št. 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.
- 9 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 pritožnikov v zvezi z različnimi „možnostmi obdavčitve“, ki temeljijo na računovodskih podatkih za poslovni leti 2014 in 2019, vendar je presodilo, da so ti različni elementi prepozni in nedopustni.
- 10 Splošno sodišče je v točki 67 izpodbijanega sklepa opozorilo, da se v skladu s sodno prakso za opredelitev „pomoči“ v smislu člena 107(1) PDEU zahteva, da so izpolnjeni vsi pogoji iz te določbe, kar zadeva pogoj v zvezi z obstojem selektivne prednosti, pa je treba obstoj prednosti presojati neodvisno od pogoja selektivnosti.
- 11 Splošno sodišče je iz tega v točki 68 tega sklepa sklepalo, da pritožnika 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, zato očitno ne moreta utemeljeno trditi, da so bile s spornim sklepom kršene njune postopkovne pravice.
- 12 Splošno sodišče je po tem, ko je v točkah 69 in 70 izpodbijanega sklepa razsodilo, da je očitno neutemeljena tudi trditve pritožnikov, da je sporni sklep protisloven, ker je odtegnitev dobička ponekod opredeljena kot poseben davek, drugod pa kot posebno plačilo, ki je primerljivo z globami zaradi protikonkurenčnega ravnanja, ugotovilo, da je treba edini tožbeni razlog in posledično tožbo v celoti zavrniti kot očitno pravno neutemeljena.

Predlogi strank v pritožbenem postopku

- 13 Pritožnika Sodišču predlagata, naj:
- izpodbijani sklep razveljavi;
 - zadevo vrne v razsojanje Splošnemu sodišču in
 - pridrži odločitev o stroških.
- 14 Komisija Sodišču predlaga, naj:
- pritožbo zavrne in
 - pritožnikoma naloži plačilo stroškov.

Pritožba

Trditve strank

- 15 Pritožnika v podporo pritožbi navajata en sam 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 gospodarske prednosti, ne da bi preučilo vprašanje, ali je ta prednost selektivna na materialni ravni, napačno uporabilo pravo pri uporabi pogojev iz člena 107(1) PDEU, ki morajo biti izpolnjeni, da se ta ukrep lahko opredeli kot „državna pomoč“ v smislu te določbe.
- 16 Kot naj bi Splošno sodišče priznalo v točki 52 izpodbijanega sklepa, pri čemer se je sklicevalo na ustaljeno sodno prakso sodišč Evropske unije v zvezi z nacionalnimi davčnimi ukrepi, je treba pogoja gospodarske prednosti in selektivnosti preučiti skupaj.
- 17 Poleg tega naj bi iz metode preučitve pogoja materialne selektivnosti v treh fazah, ki je potrjena z ustaljeno sodno prakso Sodišča, izhajalo, da bi Splošno sodišče, da bi lahko ugotovilo neobstoje gospodarske prednosti, moralo nujno najprej opredeliti „običajno“ davčno ureditev.
- 18 Po navedbah pritožnikov pa sta ta pred Splošnim sodiščem izpodbijala prav to, da je – kot je Komisija zatrjevala v točki 159 obrazložitve spornega sklepa – odtegnitev dobička mogoče opredeliti kot „posebni davek“, ki se v skladu s splošnimi pravili obdavčitve v nemškem pravu lahko odšteje od osnove za dohodnino ali davek od dohodkov pravnih oseb in za davek od dohodka iz poslovanja.
- 19 Vendar naj Splošno sodišče 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.
- 20 Če bi bila na podlagi nemškega davčnega prava opredelitev odtegnitve dobička kot „posebnega davka“ netočna in če bi, kot sta pritožnika trdila pred Splošnim sodiščem, odtegnitev dobička pomenila prenos ali razdelitev dobička, bi odbitnost te odtegnitve pomenila odstopanje od „običajne“ davčne ureditve, sporni ukrep pa bi bil selektiven.

- 21 Ker mora „običajna“ davčna ureditev nujno izhajati iz veljavnih pravil nemškega davčnega prava, pritožnika trdita, da ni nobenega dvoma in da poleg tega ni sporno, da prenosa ali razdelitve dobička ni mogoče odbiti od davčne osnove za davek od dohodka iz poslovanja ali za davek od dohodkov pravnih oseb. Ta pravila naj bi namreč prepovedovala, da se gospodarska škoda, nastala zaradi odtegnitve dobička, nadomesti s prednostmi, ki izhajajo iz odbitnosti navedene odtegnitve.
- 22 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 gospodarske prednosti, ne da bi pred tem „običajno“ davčno ureditev opredelilo neodvisno od presoje Komisije v spornem sklepu. Opredelitev „običajne“ davčne ureditve pa naj bi bila nujna faza za ugotovitev obstoja oziroma neobstoja gospodarske prednosti.
- 23 Komisija pa trdi, da je edini pritožbeni razlog brezpredmeten in nikakor ni utemeljen.
- 24 Ta pritožbeni razlog naj bi temeljil na napačni razlagi izpodbijanega sklepa, ker naj Splošno sodišče z njim tožbe ne bi zavrnilo zaradi neobstoja gospodarske prednosti, temveč iz temeljnega razloga, da tožba ni vsebovala nobenega tožbenega razloga zoper neobstoje prednosti, ustvarjene s spornim ukrepom, kot je bil ta neobstoje ugotovljen v spornem sklepu.
- 25 Če ni prednosti, pa naj ukrep nikakor ne bi mogel pomeniti državne pomoči. Zato naj pritožnika tudi ob predpostavki, da je sporni ukrep selektiven, kot sta trdila na prvi stopnji, ne bi dokazala, da je bila ugotovitev Komisije, in sicer neobstoje državne pomoči, napačna. V teh okoliščinah naj Splošnemu sodišču ne bi bilo treba preučiti, ali je v obravnavani zadevi obstajala prednost, in naj bi lahko zgolj ugotovilo, da se tožba ni nanašala na ta pogoj v zvezi z obstojem pomoči.
- 26 Komisija podredno trdi, da Splošno sodišče na podlagi načela *ne ultra petita* nikakor ni moglo ugotoviti neobstoja gospodarske prednosti, ker to vprašanje ni bilo predmet tožbe na prvi stopnji in ga ni bilo treba obravnavati po uradni dolžnosti iz naslova razloga javnega reda.
- 27 Po mnenju Komisije se pritožnika napačno sklicujeta na domnevne posebnosti davčnih pomoči. Čeprav je res, da je pri takih pomočeh merili, ki se nanašata na prednost oziroma selektivnost, mogoče preučiti skupaj, naj bi bili ti merili pomensko različni. Poleg tega naj se dokaz o obstoju prednosti in dokaz o njeni selektivnosti ne bi niti v celoti niti sistematično prekrival. Komisija tako ugotavlja, da v obravnavani zadevi namen spornega ukrepa ni bil znižanje davka, ki ga je običajno treba plačati na podlagi splošne davčne ureditve. Nasprotno, možnost odbitka odtegnitve dobička od davčnih osnov za dohodnino ali davek od dohodkov pravnih oseb in za davek na dobiček naj bi bila namenjena zmanjšanju davčne obremenitve javnih igralnic v Severnem Porenju-Vestfaliji zaradi odtegnitve dobička.
- 28 Komisija prav tako trdi, da je Splošno sodišče v točkah od 60 do 66 izpodbijanega sklepa podredno in skrbno preučilo dokaze, ki sta jih pritožnika predložila prepozno in ki bi lahko bili nejasno povezani z morebitno trditvijo v zvezi z obstojem prednosti. V zvezi s tem naj bi Splošno sodišče pokazalo, da so ti nedopustni dokazi vsekakor neupoštevni, ker naj ne bi omogočali uspešnega izpodbijanja ugotovitve o neobstoju prednosti iz spornega sklepa.

Presoja Sodišča

- 29 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča morajo biti za to, da se nacionalni ukrep opredeli kot „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, izpolnjeni vsi pogoji, navedeni v nadaljevanju. Prvič, intervencija mora biti državna ali iz državnih sredstev. Drugič, ta intervencija mora biti taka, da lahko vpliva na trgovino med državami članicami. Tretjič, z njo mora biti prejemniku podeljena selektivna prednost. Četrto, izkrivljati mora konkurenco ali groziti z izkrivljanjem (sodba z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 19 in navedena sodna praksa).
- 30 Kar natančneje zadeva selektivnost nacionalnih davčnih ukrepov, je Sodišče razsodilo, da mora Komisija, da bi tak ukrep lahko opredelila kot „selektiven“, opraviti preučitev v treh korakih. Na prvem mestu mora namreč opredeliti referenčni sistem, in sicer „običajno“ davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici, in na drugem mestu dokazati, da zadevni davčni ukrep odstopa od tega referenčnega sistema, ker se z njim uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresničuje s tem referenčnim sistemom, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Ukrepi, s katerimi se uvaja razlikovanje med podjetji, ki so z vidika cilja, ki se uresničuje z zadevno pravno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju ter ki so torej *a priori* selektivni, pa niso zajeti s pojmom „državna pomoč“, če na tretjem mestu zadevna država članica dokaže, da je to razlikovanje upravičeno, ker izhaja iz narave ali sistematike sistema, v katerega spadajo ti ukrepi (glej v tem smislu sodbo z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija, C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 68 in navedena sodna praksa).
- 31 Pritožnika v okviru edinega pritožbenega razloga Splošnemu sodišču očitata, da ni preučilo njunih osrednjih trditev, navedenih v prvih treh od petih delov, iz katerih je bil sestavljen edini tožbeni razlog, naveden v utemeljitev njune tožbe, s katerimi sta grajala sporni sklep, ker naj bi Komisija v njem v okviru presoje pogoja selektivnosti napačno opredelila referenčni sistem oziroma „običajno“ davčno ureditev, ki se v zadevni državi članici uporablja v prvi fazi preizkusa, ki ga mora ta opraviti v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 30 te sodbe.
- 32 Napaka Komisije naj bi bila zlasti v tem, da je sporni ukrep, in sicer odtegnitev dobička v breme javnih igralnic, opredelila kot „posebni davek“ ali celo kot „posebni dodatni davek“, zaradi česar naj bi lahko sklepala, da se zneski, plačani iz naslova te odtegnitve, odbijejo od osnove za dohodnino ali davek od dohodkov pravnih oseb in za davek od dohodka iz poslovanja v skladu s splošnimi pravili obdavčitve po običajnem davčnem sistemu, določenimi z veljavnim nemškim davčnim pravom, ki dopušča odbitnost „izdatkov zaradi poslovnih transakcij“.
- 33 Pritožnika trdita, da je treba odtegnitev dobička opredeliti kot „prenos“ ali „razdelitev“ dobička, ne pa kot „davek“ ali „posebni davek“, tako da v skladu z veljavnim nemškim davčnim pravom te odtegnitve dobička naj ne bi bilo mogoče odbiti od davčne osnove za davek od dohodka iz poslovanja. Dejansko izvedeni odbitek naj bi torej pomenil odstopanje od „običajnega“ davčnega sistema in s tem selektivno prednost.
- 34 V zvezi s tem se postavlja vprašanje, ali je Splošno sodišče lahko pravilno presodilo, da je treba glede na to, da je Komisija v spornem sklepu, sprejetem po postopku predhodne preučitve iz člena 108(3) PDEU, ugotovila, da sporni ukrep ni „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, tako zaradi neobstoja gospodarske prednosti, podeljene s tem ukrepom, kot zaradi neobstoja selektivnosti tega ukrepa, tožbo, ki je usmerjena izključno zoper ugotovitev neobstoja

selektivnosti, zavrnuti kot brezpredmetno in s tem kot očitno brez pravne podlage, saj tudi če bi se izkazalo, da je ta tožbeni razlog utemeljen, zadevni ukrep še vedno ne bi pomenil državne pomoči zaradi neobstoja gospodarske prednosti, kot je bila ugotovljena v spornem sklepu.

- 35 V zvezi s tem je res, da je Sodišče že razsodilo, da je treba zahtevo selektivnosti, ki izhaja iz člena 107(1) PDEU, jasno razlikovati od dokaza gospodarske prednosti, ker mora Komisija po tem, ko je ugotovila obstoj prednosti v širokem smislu, ki izhaja neposredno ali posredno iz določenega ukrepa, med drugim dokazati, da se ta prednost nanaša na posamezno podjetje ali podjetja (sodba z dne 4. junija 2015, Komisija/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, točka 59).
- 36 Ob tem je Sodišče poudarilo, da je določitev referenčnega sistema 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 (sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija, C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 69 in navedena sodna praksa).
- 37 Za presojo selektivnosti davčnega ukrepa je torej pomembno, da sta splošna davčna ureditev ali referenčni sistem, ki se uporablja v zadevni državi članici, v sklepu Komisije pravilno opredeljena in da ju sodišče, ki odloča o sporu v zvezi s to opredelitvijo, preuči. Ker je določitev referenčnega sistema izhodišče primerjalne preučitve, ki jo je treba opraviti v okviru presoje selektivnosti, napaka, storjena pri tej določitvi, nujno omaje celotno analizo pogoja selektivnosti (sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija, C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 71 in navedena sodna praksa).
- 38 V tem okviru je Sodišče pojasnilo, da mora določitev referenčnega sistema, ki jo je treba opraviti po kontradiktorni razpravi z zadevno državo članico, izhajati iz objektivne preučitve vsebine, povezanosti in konkretnih učinkov določb, ki se uporabljajo na podlagi nacionalnega prava te države članice (sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija, C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 72 in navedena sodna praksa).
- 39 Sodišče je prav tako razsodilo, da je zunaj področij, na katerih je davčno pravo Unije harmonizirano, zadevna država članica tista, ki z izvajanjem svojih pristojnosti na področju neposrednega obdavčenja in ob spoštovanju svoje davčne avtonomije določi konstitutivne značilnosti davka, ki načeloma opredeljujejo referenčni sistem ali „običajno“ davčno ureditev, na podlagi katerih je treba analizirati pogoj v zvezi s selektivnostjo. To velja zlasti za določitev davčne osnove in obdavčljivega dogodka (sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija, C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 73 in navedena sodna praksa).
- 40 Iz tega sledi, da je treba pri opredelitvi referenčnega sistema na področju neposrednega obdavčenja upoštevati le nacionalno pravo, ki se uporablja v zadevni državi članici, pri čemer je ta opredelitev nujen pogoj za presojo ne le obstoja prednosti, ampak tudi vprašanja, ali je ta selektivna (sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija, C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 74).
- 41 Kot je navedel tudi generalni pravobranilec v točki 60 sklepnih predlogov, je pristop Splošnega sodišča, ki je povzet v točki 34 te sodbe, v nasprotju z načeli, določenimi v sodni praksi Sodišča, na katero je bilo opozorjeno v točkah od 36 do 40 te sodbe, v skladu s katerimi preučitev, ki jo mora Komisija opraviti za ugotovitev selektivnosti davčne sheme pomoči, sovpada – kar zadeva določitev referenčnega sistema ali „običajne“ davčne ureditve – s preučitvijo, ki jo je treba opraviti, da se preveri, ali je s spornim ukrepom dana prednost njegovim upravičencem.

- 42 V skladu z navedenimi načeli namreč velja, da če bi Splošno sodišče v okviru izvajanja neomejenega sodnega nadzora, ki ga ima v zvezi z razlago veljavnega nacionalnega prava, kakor jo je opravila Komisija v spornem sklepu, preučilo trditve pritožnikov zoper opredelitev referenčnega sistema v tem sklepu, povzete v točkah 32 in 33 te sodbe, in če bi Splošno sodišče po tej preučitvi prišlo do sklepa, da je Komisija glede na veljavna pravila in načela nemškega davčnega prava na tem področju ter njihovo razlago v nacionalni sodni praksi in doktrini pri tej opredelitvi dejansko storila napako, bi taka napaka nujno vplivala na celotno analizo, ki jo je Komisija opravila v zvezi s pogojem, ki se nanaša na obstoj selektivne prednosti, in to glede obeh njenih delov, in sicer tako glede pogoja selektivnosti kot pogoja gospodarske prednosti.
- 43 Iz tega sledi, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo, ker je presodilo, da mu ni treba preučiti navedenih trditvev pritožnikov, iz razloga, da naj bi bile te trditve – tudi če bi bile utemeljene – vsekakor brezpredmetne, ker naj bi vplivale le na analizo pogoja selektivnosti, ki jo je Komisija opravila v spornem sklepu, in ne na analizo v zvezi z gospodarsko prednostjo, ki je bila v navedenem sklepu preučena ločeno.
- 44 Te ugotovitve ni mogoče ovreči s trditvijo, ki jo je Komisija podala podredno, v skladu s katero bi Splošno sodišče kršilo načelo *ne ultra petita*, če bi zakonitost spornega sklepa preučilo ne samo v zvezi s preučitvijo pogoja selektivnosti, ampak tudi v zvezi z analizo pogoja obstoja gospodarske prednosti.
- 45 Kot je Sodišče že večkrat razsodilo, sodišče, ki odloča o zakonitosti, ne sme odločati *ultra petita*, in da ničnost, ki jo razglasi, ne more biti širša od tiste, ki jo predlaga tožeča stranka (sodba z dne 14. novembra 2017, *British Airways/Komisija*, C-122/16 P, EU:C:2017:861, točka 81 in navedena sodna praksa).
- 46 Kljub temu je treba navesti, da čeprav mora sodišče odločiti samo o predlogu strank, katerih naloga je omejiti okvir spora, ne more biti zavezano na podlagi načela *ne ultra petita* upoštevati samo trditvev, ki so jih stranke navedle v podporo svojim predlogom, saj bi se sicer lahko zgodilo, da bi morale svojo odločitev opreti na napačne pravne ugotovitve (glej v tem smislu sodbo z dne 20. januarja 2021, *Komisija/Printeos*, C-301/19 P, EU:C:2021:39, točka 58).
- 47 Pritožnika pa sta na prvi stopnji predlagala razglasitev ničnosti spornega sklepa, pri čemer sta zlasti trdila, da je Komisija v tem sklepu preučila pogoj selektivnosti, ki naj bi bil v nasprotju s pravom Unije, ker naj bi ta preučitev temeljila na opredelitvi referenčnega sistema ali „običajne“ davčne ureditve, ki naj bi izhajala iz napačne razlage pravil in načel nemškega davčnega prava na področju odbitnosti „izdatkov zaradi poslovnih transakcij“.
- 48 Čeprav je res, da se je tožba pritožnikov formalno nanašala le na presojo Komisije iz spornega sklepa glede pogoja selektivnosti, in ne na presojo glede obstoja gospodarske prednosti, pa so bile njune trditve, kot je že bilo poudarjeno, za presojo teh dveh pogojev vsebinsko enako upoštevne, ker so se nanašale na opredelitev referenčnega sistema ali „običajne“ davčne ureditve v tem sklepu, pri čemer je ta preučitev enaka tema pogojema in bi, če bi bila v nasprotju z veljavnim nacionalnim pravom, nujno v enaki meri vplivala na presojo teh dveh pogojev.
- 49 Zato Splošno sodišče, če bi te trditve pritožnikov preučilo, kot je potrebno, nikakor ne bi spremenilo predmeta zahtevka, kot je bil določen v tožbi, in posledično ne bi kršilo načela *ne ultra petita*.

- 50 Prav tako naj Splošno sodišče ne bi kršilo tega načela, če bi po tej preučitvi ugotovilo, da je treba sporni sklep razglasiti za ničen, ker je Komisija v tem sklepu napačno opredelila referenčni sistem ali „običajno“ davčno ureditev.
- 51 Glede na vse zgornje preudarke je treba izpodbijani sklep razveljaviti.

Vrnitev zadeve v razsojanje Splošnemu sodišču

- 52 V skladu s členom 61 Statuta Sodišča Evropske unije Sodišče razveljavi odločitev Splošnega sodišča, če je pritožba utemeljena. Če stanje postopka to dovoljuje, lahko samo dokončno odloči o zadevi ali pa jo vrne v razsojanje Splošnemu sodišču.
- 53 V tej sodbi je bilo razsojeno, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo s tem, da ni preučilo trditve pritožnikov, s katerimi sta grajala to, da je Komisija v spornem sklepu opredelila referenčni sistem ali „običajno“ davčno ureditev.
- 54 Ker Splošno sodišče ni opravilo nadzora nad tem, kako je Komisija razlagala veljavno nacionalno pravo pri določitvi referenčnega sistema ali veljavne „običajne“ davčne ureditve, ki bi ga moralo opraviti glede na trditve, ki sta jih pred njim posebej navedla pritožnika, Sodišče ugotavlja, da stanje postopka ne dovoljuje, da bi samo dokončno odločilo o zadevi. Zato je treba zadevo vrniti v razsojanje Splošnemu sodišču.

Stroški

- 55 Ker se zadeva vrne v razsojanje Splošnemu sodišču, se odločitev o stroških pridrži.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

- 1. Sklep Splošnega sodišča Evropske unije z dne 22. oktobra 2021, Fachverband Spielhallen in LM/Komisija (T-510/20, ECLI:EU:T:2021:745), se razveljavi.**
- 2. Zadeva se vrne v razsojanje Splošnemu sodišču Evropske unije.**
- 3. Odločitev o stroških se pridrži.**

Podpisi