Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
GIOVANNIJA PITRUZZELLE
od 21. siječnja 2021.[1]

Predmet C-55/19 P

Prosegur Compañía de Seguridad, SA
protiv

Europske komisije

„Žalba – Odredbe o porezu na dobit kojima se poduzetnicima porezno rezidentnima u Španjolskoj dopušta amortizacija *goodwilla* koji proizlazi iz stjecanja udjela u društvima porezno rezidentnima u inozemstvu – Pojam državne potpore – Selektivnost”

1. Ovaj predmet odnosi se na žalbu koju je društvo Prosegur Compañía de Seguridad, SA (u daljnjem tekstu: Prosegur) podnijelo protiv presude od 15. studenoga 2018., Prosegur Compañía de Seguridad/Komisija[2] (u daljnjem tekstu: pobijana presuda), kojom je Opći sud odbio tužbu koju je društvo Prosegur podnijelo na temelju članka 263. UFEU-a za poništenje članka 1. stavka 1. Odluke Komisije 2011/282/EU od 12. siječnja 2011. o poreznoj amortizaciji financijskog *goodwilla* za stjecanja inozemnih udjela koju provodi Španjolska (u daljnjem tekstu: osporavana odluka)[3] i, podredno, poništenje članka 4. te odluke.

2. Predmetna žalba dio je grupe od osam usporednih predmeta koji se odnose na ukidanje presuda kojima je Opći sud odbio tužbe određenih španjolskih društava protiv osporavane odluke ili protiv Odluke Komisije 2011/5/EZ o poreznoj amortizaciji financijskog *goodwilla* za stjecanja inozemnih udjela koju provodi Španjolska (u daljnjem tekstu: odluka od 28. listopada 2009.)[4].

I. Činjenice, sporna mjera i osporavana odluka

3. Dana 10. listopada 2007., slijedom više pisanih pitanja koja su joj postavili članovi Europskog parlamenta tijekom 2005. i 2006. te nakon pritužbe privatnog gospodarskog subjekta koja joj je bila upućena tijekom 2007., Europska komisija odlučila je pokrenuti formalni istražni postupak

1 Izvorni jezik: talijanski

2 T-406/11, neobjavljena, EU:T:2018:793

3 Odluka br. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (SL 2011., L 135, str. 1.). Ta odluka bila je predmet dvaju ispravaka, od 3. ožujka 2011. i od 26. studenoga 2011.

4 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (SL 2011., L 7, str. 48.). Drugi predmeti u kojima danas iznosim svoja mišljenja jesu spojeni predmeti C-51/19 P, World Duty Free Group i C-64/19 P, Španjolska/Komisija, C-53/19, Banco Santander i Santusa/Komisija i C-65/19 P, Španjolska/Komisija, i predmeti C-50/19 P, Sigma Alimentos Exterior/Komisija, C-52/19 P, Banco Santander/Komisija i C-54/19, Axa Mediterranean/Komisija.

predviđen sadašnjim člankom 108. stavkom 2. UFEU-a [5] (u daljnjem tekstu: odluka o pokretanju) u pogledu odredbe iz članka 12. stavka 5., uvedenog u Ley del Impuesto sobre Sociedades (španjolski Zakon o porezu na dobit) Leyom 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Zakon 24/2001 o donošenju poreznih, upravnih i socijalnih mjera) od 27. prosinca 2001. [6], preuzetog Real Decretom Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Kraljevska zakonodavna uredba 4/2004 kojom se odobrava izmijenjeni tekst Zakona o porezu na dobit, u daljnjem tekstu: TRLIS) od 5. ožujka 2004. (u daljnjem tekstu: sporna mjera). Spornom mjerom predviđa se da u slučaju stjecanja udjela u „inozemnom društvu" od strane poduzetnika koji se oporezuje u Španjolskoj, ako se time stječe udio od najmanje 5 % i taj se udio neprekinuto drži najmanje godinu dana, financijski [7] *goodwill* [8] koji iz toga proizlazi može se u obliku amortizacije odbiti od osnovice poreza na dobit kojega je poduzetnik obveznik. Spornom mjerom određuje se da, kako bi ga se moglo kvalificirati kao „inozemno društvo", društvo mora biti obveznik poreza jednakog onomu koji se primjenjuje u Španjolskoj, a njegovi prihodi uglavnom moraju potjecati iz poduzetničkih djelatnosti koje se obavljaju u inozemstvu.

4. Odlukom od 28. listopada 2009. Komisija je dovršila formalni istražni postupak kad je riječ o stjecanju udjela unutar Europske unije. U toj odluci Komisija je utvrdila da je sustav potpore koji provodi Španjolska na temelju sporne mjere nespojiv s unutarnjim tržištem u pogledu potpora dodijeljenih korisnicima za stjecanja unutar Zajednice.

5. Međutim, Komisija je ostavila otvorenim formalni istražni postupak kad je riječ o stjecanju udjela ostvarenih izvan Unije zato što je čekala nove dokaze koje su se španjolska tijela obvezala dostaviti. Taj dio postupka dovršen je donošenjem osporavane odluke. U članku 1. stavku 1. te odluke utvrđuje se da je sustav potpore koji provodi Španjolska na temelju sporne mjere, nespojiv s unutarnjim tržištem „u pogledu potpora koje se dodjeljuju korisnicima za stjecanja izvan Unije" [9]. Stavkom 4. navedenog članka propisuje se da se „[m]ogu […] nastaviti primjenjivati tijekom čitavog razdoblja amortizacije predviđenog sustavom potpora […] porezni odbici koji su odobreni u skladu s člankom 12. stavkom 5. TRLIS-a na korisnike koji su na dan objave ove odluke u *Službenom listu Europske unije* proveli stjecanja izvan Unije za većinske udjele koje izravno ili neizravno drže u inozemnim društvima koja imaju sjedište u Kini, Indiji ili drugim državama u pogledu kojih je dokazano ili se može dokazati postojanje izričitih pravnih prepreka prekograničnim spajanjima poduzetnika". Članak 4. stavak 1. osporavane odluke nalaže povrat „nespojive potpore koji odgovara iznosu poreznog smanjenja predviđenog sustavom iz članka 1. stavka 1. od korisnika čija prava u inozemnim društvima, koja su stekli transakcijama koje su proveli izvan Unije, ne ispunjavaju uvjete iz članka 1. stavaka 2. do 5.".

[5] SL 2007., C 311, str. 21. (u daljnjem tekstu: odluka o pokretanju)

[6] BOE br. 61, od 11. ožujka 2004., str. 10951.

[7] U uvodnoj izjavi 27. osporavane odluke *goodwill* se definira kao „vrijednost tvrtke dobrog ugleda, dobri odnosi s kupcima, vještine zaposlenih i ostali takvi čimbenici koji bi mogli dovesti do veće zarade u budućnosti" što odgovara „razlici između cijene plaćene za stjecanje udjela u društvu i tržišne vrijednosti imovine poduzetnika" koja se u poslovnim knjigama poduzetnika stjecatelja treba knjižiti, na temelju španjolskih računovodstvenih načela, kao zasebna nematerijalna imovina čim taj poduzetnik preuzme kontrolu nad stečenim poduzetnikom.

[8] Uvodna izjava 29. osporavane odluke navodi da u španjolskom poreznom sustavu „financijski *goodwill*" znači *goodwill* koji je knjižen u poslovnim knjigama poduzetnika stjecatelja u slučaju spajanja tog poduzetnika i stečenog poduzetnika.

[9] Članak 1. stavak 2. osporavane odluke je iz utvrđenja nespojivosti i naloga za povrat isključio porezne odbitke od kojih su korisnici imali koristi prilikom stjecanja udjela izvan Unije na temelju primjene sporne mjere „koji su povezani s pravima izravno ili neizravno držanima u inozemnim društvima ako su te transakcije ispunjavale relevantne uvjete sustava potpora do 21. prosinca 2007., osim uvjeta posjedovanja tih udjela u neprekidnom razdoblju od najmanje jedne godine". Naime, Komisija je smatrala da su do tog datuma (koji odgovara datumu objave odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka u *Službenom listu Europske unije*) korisnici sporne mjere imali legitimna očekivanja u pogledu zakonitosti te mjere (vidjeti uvodne izjave 186. do 199. osporavane odluke).

II. Postupak pred Općim sudom i pobijana presuda

6. Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 29. srpnja 2011., društvo Prosegur pokrenulo je postupak za poništenje osporavane odluke. Postupak je bio prekinut od 13. ožujka do 7. studenoga 2014., kad je Opći sud donio odluku u predmetu u kojem je donesena presuda od 7. studenoga 2014., Banco Santander i Santusa/Komisija [10] (u daljnjem tekstu: presuda Banco Santander i Santusa/Komisija), pri čemu je poništio osporavanu odluku s obrazloženjem da je Komisija pogrešno primijenila uvjet selektivnosti predviđen člankom 107. stavkom 1. UFEU-a. Presudom od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija [11] (u daljnjem tekstu: presuda Autogrill España/Komisija), Opći sud poništio je i odluku od 28. listopada 2009.

7. Žalbom podnesenom tajništvu Suda 19. siječnja 2015., Komisija je pokrenula žalbeni postupak protiv presude Banco Santander i Santusa/Komisija. Ta je žalba, koja je upisana pod brojem C-21/15 P, spojena sa žalbom upisanom pod brojem C-20/15 P koju je Komisija podnijela protiv presude Autogrill España/Komisija. Odlukama predsjednika Suda od 19. svibnja 2015. Saveznoj Republici Njemačkoj, Irskoj i Kraljevini Španjolskoj dopušteno je intervenirati u spojenim predmetima u potporu zahtjevu WDFG-a i društava Banco Santander i Santusa. Presudom od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. [12] (u daljnjem tekstu: presuda WDFG), Sud je ukinuo presudu Banco Santander i Santusa/Komisija, predmet vratio Općem sudu na ponovno odlučivanje i odredio da će se o dijelu troškova odlučiti naknadno. Sud je ukinuo i presudu Autogrill España/Komisija.

8. Postupak pred Općim sudom, koji je bio ponovno prekinut 9. ožujka 2015., nastavljen je 21. prosinca 2016. i dovršen je donošenjem pobijane presude kojom je Opći sud odbio tužbu društva Prosegur te mu je naložilo snošenje troškova.

III. Postupak pred Sudom i zahtjevi stranaka

9. Žalbom podnesenom tajništvu Suda 25. siječnja 2019., društvo Prosegur pokrenulo je ovaj žalbeni postupak. To društvo zahtijeva da se ukine pobijana presuda, da se nakon prihvaćanja njegove tužbe podnesene Općem sudu poništi osporavana odluka i da se Komisiji naloži snošenje troškova. Komisija zahtijeva da se žalba odbije i da se žalitelju naloži snošenje troškova.

IV. Analiza

A. Uvodne napomene

10. Za analizu postojeće sudske prakse u području selektivnosti poreznih mjera, a posebno za prikaz metode za analizu selektivnosti u tri faze koju je utvrdio Sud, upućujem na razmatranja i na kriterije koji se navode u točkama 11. do 21. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P, World Duty Free Group/Komisija i C-64/19 P, Španjolska/Komisija, koje sam danas iznio. Prigovori koje ističe društvo Prosegur ispitat će se s obzirom na ta razmatranja i te kriterije. Međutim, što se tiče posljedica presude WDFG na ispitivanje ove žalbe, upućujem na točke 23. do 27. navedenog mišljenja.

[10] T-399/11, EU:T:2014:938

[11] T-219/10, EU:T:2014:939

[12] C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981

B. O žalbi

11. Društvo Prosegur u prilog svojoj žalbi iznosi jedan žalbeni razlog koji se odnosi na pogrešku u tumačenju članka 107. stavka 1. UFEU-a u pogledu kriterija selektivnosti. Taj se žalbeni razlog sastoji od četiriju glavnih dijelova i dvaju podrednih dijelova.

1. Prvi dio jedinog žalbenog razloga: pogreška prilikom određivanja referentnog sustava

12. Prigovori izneseni u okviru prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva Prosegur odnose se na prvu fazu analize selektivnosti, čiji je cilj određivanje referentnog sustava. U pogledu pojma „referentni sustav" i kriterija koji se primjenjuju u svrhu njegova određivanja, upućujem na razmatranja koja se navode u točkama 37. do 51. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P, World Duty Free Group/Komisija i C-64/19 P, Španjolska/Komisija, koje sam danas iznio.

a) Prvi prigovor iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga

13. Budući da su tvrdnje koje su navedene u okviru prvog prigovora iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva Prosegur te argumenti istaknuti u prilog tim tvrdnjama istovjetni onima koji se iznose u okviru prvog prigovora iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva World Duty Free Group u predmetu C-51/19 P, u svrhu njihova ispitivanja samo upućujem *mutatis mutandis* na točke 52. do 59. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P i C-64/19 P, koje sam danas iznio, a iz kojih proizlazi da predmetni prigovor treba odbiti.

b) Drugi prigovor iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga

14. Budući da su tvrdnje koje su navedene u okviru drugog prigovora iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva Prosegur te argumenti istaknuti u prilog tim tvrdnjama istovjetni onima koji se iznose u okviru drugog prigovora iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva World Duty Free Group u predmetu C-51/19 P, u svrhu njihova ispitivanja samo upućujem *mutatis mutandis* na točke 62. do 82. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P i C-64/19 P, koje sam danas iznio, a iz kojih proizlazi da predmetni prigovor treba odbiti.

c) Treći prigovor iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga

15. Budući da su tvrdnje koje su navedene u okviru trećeg prigovora iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva Prosegur te argumenti istaknuti u prilog tim tvrdnjama istovjetni onima koji se iznose u okviru trećeg prigovora iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva World Duty Free Group u predmetu C-51/19 P, u svrhu njihova ispitivanja samo upućujem *mutatis mutandis* na točke 85. do 87. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P i C-64/19 P, koje sam danas iznio, a iz kojih proizlazi da predmetni prigovor treba odbiti.

2. Drugi dio jedinog žalbenog razloga: pogreška prilikom određivanja cilja na temelju kojeg treba provesti ispitivanje usporedivosti

16. Prigovori koje je u okviru drugog dijela svojeg jedinog žalbenog razloga istaknulo društvo Prosegur odnose se na točke 133. do 154. pobijane presude te se njima osporava obrazloženje te presude na temelju kojeg je Opći sud odredio cilj referentnog sustava i s obzirom na taj cilj usporedio situacije poduzetnika korisnika prednosti koja se uvodi spornom mjerom i poduzetnika koji su iz te prednosti isključeni.

17. Budući da su tvrdnje koje su navedene u okviru tog dijela jedinog žalbenog razloga društva Prosegur te argumenti istaknuti u prilog tim tvrdnjama istovjetni onima koji se iznose u okviru drugog dijela jedinog žalbenog razloga društva World Duty Free Group u predmetu C-51/19 P, u svrhu njihova ispitivanja samo upućujem *mutatis mutandis* na točke 91. do 106. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P i C-64/19 P, koje sam danas iznio, a iz kojih proizlazi da sve navedene tvrdnje treba odbiti.

3. Treći dio jedinog žalbenog razloga: pogreška koja se tiče prava u pogledu raspodjele tereta dokazivanja

18. Budući da su tvrdnje koje su navedene u okviru trećeg dijela jedinog žalbenog razloga društva Prosegur te argumenti istaknuti u prilog tim tvrdnjama istovjetni onima koji se iznose u okviru trećeg dijela jedinog žalbenog razloga društva World Duty Free Group u predmetu C-51/19 P, u svrhu njihova ispitivanja samo upućujem *mutatis mutandis* na točke 109. i 110. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P i C-64/19 P, koje sam danas iznio, a iz kojih proizlazi da sve navedene tvrdnje treba odbiti.

4. Četvrti dio jedinog žalbenog razloga: proporcionalnost

19. Budući da su tvrdnje koje su navedene u okviru četvrtog dijela jedinog žalbenog razloga društva Prosegur te argumenti istaknuti u prilog tim tvrdnjama istovjetni onima koji se iznose u okviru četvrtog dijela jedinog žalbenog razloga društva World Duty Free Group u predmetu C-51/19 P, u svrhu njihova ispitivanja samo upućujem *mutatis mutandis* na točke 112. i 113. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P i C-64/19 P, koje sam danas iznio, a iz kojih proizlazi da sve navedene tvrdnje treba odbiti.

5. Peti dio jedinog žalbenog razloga: uzročna veza

20. Budući da su tvrdnje koje su navedene u okviru petog dijela jedinog žalbenog razloga društva Prosegur te argumenti istaknuti u prilog tim tvrdnjama istovjetni onima koji se iznose u okviru petog dijela jedinog žalbenog razloga društva World Duty Free Group u predmetu C-51/19 P, u svrhu njihova ispitivanja samo upućujem *mutatis mutandis* na točke 114. do 117. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P i C-64/19 P, koje sam danas iznio, a iz kojih proizlazi da sve navedene tvrdnje treba odbiti.

6. Šesti dio jedinog žalbenog razloga: odvojivost mjere

21. Budući da su tvrdnje koje su navedene u okviru šestog dijela jedinog žalbenog razloga društva Prosegur te argumenti istaknuti u prilog tim tvrdnjama istovjetni onima koji se iznose u okviru šestog dijela jedinog žalbenog razloga društva World Duty Free Group u predmetu C-51/19 P, u svrhu njihova ispitivanja samo upućujem *mutatis mutandis* na točke 119. do 122. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P i C-64/19 P, koje sam danas iznio. Iz istih razloga iznesenih u tim točkama, predlažem Sudu da odbije šesti dio jedinog žalbenog razloga društva Prosegur.

7. Zaključci o žalbi

22. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da žalbu odbije u cijelosti.

V. Troškovi

23. U skladu s člankom 184. stavkom 2. Poslovnika Suda, kad je žalba odbijena, Sud odlučuje o troškovima. U skladu s člankom 138. stavkom 1. tog poslovnika, koji se primjenjuje *mutatis mutandis* na postupak pred Sudom povodom žalbe protiv odluke Općeg suda, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da Sudu predlažem da odbije žalbu koju je podnijelo društvo Prosegur, smatram da potonjem društvu treba naložiti snošenje troškova, u skladu sa zahtjevom koji je u tom pogledu podnijela Komisija.

VI. Zaključak

24. Na temelju svih prethodnih razmatranja, predlažem Sudu da odbije žalbu te da društvu Prosegur naloži snošenje troškova.