Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
GIOVANNIJA PITRUZZELLE,
predstavljeni 21. januarja 2021 [1]

Združeni zadevi C-53/19 P in C-65/19 P

Banco Santander, SA,
Santusa Holding, SL
proti
Evropski komisiji (C-53/19 P)
in
Kraljevina Španija
proti
Banco Santander, SA,
Santusa Holding, SL,

Evropski komisiji (C-65/19 P)

„Pritožba – Določbe o davku od dohodkov pravnih oseb, ki podjetjem, ki imajo davčni domicil v Španiji, omogočajo amortizacijo dobrega imena, ki izhaja iz prevzema deležev v podjetjih, ki imajo davčni domicil v tujini – Pojem državne pomoči – Selektivnost“

1. Predmet obravnavanih združenih zadev sta pritožbi, ki so ju vložile Banco Santander, SA in Santusa, SL (v nadaljevanju: Banco Santander in Santusa) (zadeva C-53/19 P), ter Kraljevina Španija (zadeva C-65/19 P) zoper sodbo z dne 15. novembra 2018, Banco Santander in Santusa/Komisija [2] (v nadaljevanju: izpodbijana sodba), s katero je Splošno sodišče zavrnilo tožbo na podlagi člena 263 PDEU, ki sta jo vložili Banco Santander in Santusa za razglasitev ničnosti člena 1(1) Sklepa Komisije 2011/282/EU z dne 12. januarja 2011 o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev Španije (v nadaljevanju: sporni sklep) [3], in podredno, člena 4 istega sklepa.

[1] Jezik izvirnika: italijanščina.

[2] T-399/11 RENV, EU:T:2018:787.

[3] Sklep C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (UL 2011, L 135, str. 1). Ta sklep je bil predmet dveh popravkov, in sicer dne 3. marca 2011 in 26. novembra 2011.

2. Pritožbi sta del sklopa osmih vzporednih zadev, katerih predmet je razveljavitev sodb, s katerimi je Splošno sodišče zavrnilo tožbe, ki so jih vložile nekatere španske družbe zoper sporni sklep ali zoper Odločbo Komisije 2011/5/ES o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev Španije (v nadaljevanju: odločba z dne 28. oktobra 2009)[4].

I. Dejansko stanje, sporni ukrep in sporni sklep

3. Evropska komisija se je 10. oktobra 2007 po več pisnih vprašanjih, ki so jih zastavili poslanci Evropskega parlamenta v letih 2005 in 2006, ter po pritožbi, ki jo je nanjo naslovil zasebni gospodarski subjekt leta 2007, odločila, da začne formalni postopek preiskave iz člena 108(2) PDEU[5] (v nadaljevanju: sklep o začetku postopka) glede določbe v členu 12(5), ki je bila v Ley del Impuesto sobre Sociedades (španski zakon o davku od dohodkov pravnih oseb) vstavljena z Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (zakon št. 24/2001 o davčnih, upravnih in socialnih ukrepih) z dne 27. decembra 2001[6] ter povzeta v Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kraljeva zakonska uredba št. 4/2004 o potrditvi besedila konsolidiranega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb; v nadaljevanju: TRLIS) z dne 5. marca 2004 (v nadaljevanju: sporni ukrep). Sporni ukrep določa, da se v primeru, da podjetje, obdavčljivo v Španiji, prevzame delež v „tuji gospodarski družbi“ – če je prevzeti delež v tuji družbi vsaj 5-odstoten in se neprekinjeno obdrži vsaj eno leto – finančno[7] dobro ime[8], ki izhaja iz te pridobitve deleža, v obliki amortizacije lahko odbije od osnove za odmero davka od dohodka pravnih oseb, ki ga je podjetje dolžno plačati. Sporni ukrep natančno določa, da mora za družbo, da se opredeli kot „tuja družba“, veljati enak davek, kot se uporablja v Španiji, njen dohodek pa mora večinoma izhajati iz poslovnih dejavnosti, ki se izvajajo v tujini.

4. Komisija je z odločbo z dne 28. oktobra 2009 zaključila formalni postopek preiskave v zvezi s prevzemi deležev znotraj Evropske unije. V tej odločbi je Komisija shemo pomoči, ki jo je izvajala Španija na podlagi spornega ukrepa, razglasila za neskladno z notranjim trgom glede pomoči, odobrenih upravičencem za izvedbo prevzemov znotraj Skupnosti.

5. Glede prevzemov deležev zunaj Unije je Komisija pustila formalni postopek preiskave odprt, ker so se španski organi zavezali, da ji bodo predložili dodatne elemente. Ta del postopka je bil zaključen s sprejetjem spornega sklepa. V členu 1(1) tega sklepa je kot neskladno z notranjim trgom razglasila shemo pomoči, ki jo je izvajala Španija na podlagi spornega ukrepa, „v zvezi

[4] Odločba C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (UL 2011, L 7, str. 48). Druge zadeve, v katerih na današnji datum predstavljam svoje sklepne predloge, so združene zadeve C-51/19 P, World Duty Free Group, in C-64/19 P, Španija/Komisija, ter zadeve C-50/19 P, Sigma Alimentos Exterior/Komisija, C-52/19 P, Banco Santander/Komisija, C-54/19 P, Axa Mediterranean/Komisija, in C-55/19 P, Proseguor Compañía de Seguridade/Komisija.

[5] UL 2007, C 311, str. 21.

[6] BOE št. 61, z dne 11. marca 2004, str. 10951.

[7] Dobro ime je opredeljeno v uvodni izjavi 27 spornega sklepa in pomeni „vrednost spoštovanega poslovnega imena, dobrih odnosov s strankami, znanja in spretnosti zaposlenih ter drugih podobnih dejavnikov, ki naj bi v prihodnosti po pričakovanjih dali večje zaslužke od očitnih“, kar je „cena za prevzem družbe, ki presega tržno vrednost sredstev, ki tvorijo družbo“, ki se v skladu s španskimi računovodskimi načeli knjiži kot ločeno neopredmeteno sredstvo, takoj ko prevzemna družba prevzame nadzor nad ciljno družbo.

[8] V uvodni izjavi 29 spornega sklepa je navedeno, da „finančno dobro ime“, kot se uporablja v španskem davčnem sistemu, pomeni dobro ime, ki bi se knjižilo, če bi se delniška družba in ciljna družba združili.

s pomočjo, dodeljeno upravičencem glede prevzemov zunaj EU“ [9]. Odstavek 4 tega člena določa, da „[…] lahko znižanja davka za upravičence iz člena 12(5) TRLIS v zvezi s prevzemi zunaj EU, ki se izvedejo do datuma objave tega sklepa v *Uradnem listu Evropske unije* ter so povezana z neposrednimi ali posrednimi večinskimi deleži v tujih družbah s sedežem na Kitajskem, v Indiji ali drugih državah, za katere je bil dokazan ali se lahko dokaže obstoj izrecnih pravnih ovir za čezmejne poslovne združitve, še naprej veljajo v celotnem obdobju amortizacije, kot ga določa shema pomoči“. Člen 4(1) spornega sklepa določa, da je treba „izterja[ti] nezdružljivo pomoč, ki ustreza znižanju davka na podlagi sheme iz člena 1(1), od upravičencev, katerih pravice v tujih družbah, pridobljene v okviru prevzemov zunaj EU, ne izpolnjujejo pogojev iz člena 1 [od] (2) do (5)“.

II. Postopek pred Splošnim sodiščem in izpodbijana sodba

6. Družbi Banco Santander in Santusa sta v sodnem tajništvu Splošnega sodišča 29. julija 2011 vložili tožbo za razglasitev ničnosti spornega sklepa. Splošno sodišče je s sodbo z dne 7. novembra 2014, Banco Santander in Santusa/Komisija [10], tožbi ugodilo z obrazložitvijo, da je Komisija napačno uporabila pogoj selektivnosti iz člena 107(1) PDEU (v nadaljevanju: sodba Banco Santander in Santusa/Komisija). Splošno sodišče je s sodbo z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija [11] (v nadaljevanju: sodba Autogrill España/Komisija) razveljavilo tudi odločbo z dne 28. oktobra 2009.

7. Komisija je 19. januarja 2015 v sodnem tajništvu Sodišča vložila pritožbo zoper sodbo Banco Santander in Santusa/Komisija. Ta pritožba, ki je bila vpisana pod številko C-21/15 P, je bila združena s pritožbo, vpisano pod opravilno številko C-20/15 P, ki jo je Komisija vložila zoper sodbo Autogrill España/Komisija. S sklepi predsednika Sodišča z dne 19. maja 2015 je bila Zvezni republiki Nemčiji, Irski in Kraljevini Španiji dovoljena intervencija v združenih zadevah v podporo predlogom družb WDFG ter Banco Santander in Santusa. Sodišče je s sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi [12] (v nadaljevanju: sodba WDFG), razveljavilo sodbo Banco Santander in Santusa/Komisija, zadevo vrnilo v odločanje Splošnemu sodišču in odločitev o stroških delno pridržalo. Sodišče je razveljavilo tudi sodbo Autogrill España/Komisija.

8. Splošno sodišče je 15. novembra 2018 izreklo izpodbijano sodbo, s katero je zavrnilo tožbo Banco Santander in Santusa, tema naložilo, naj nosita svoje stroške in stroške Komisije, Zvezni republiki Nemčiji, Irski in Kraljevini Španiji pa je naložilo, naj nosijo svoje stroške [13].

[9] Člen 1(2) spornega sklepa je iz ugotovitve nezdružljivosti in iz izterjave izključil znižanja davkov, ki so jih izkoristili upravičenci za prevzeme zunaj Unije ob uporabi spornega ukrepa in „ki so povezana z neposrednimi ali posrednimi pravicami v tujih družbah, ki so izpolnile zadevne pogoje sheme pomoči do 21. decembra 2007, razen pogoja o lastništvu svojih deležev v neprekinjenem obdobju vsaj enega leta“. Komisija je namreč menila, da so do tega datuma (datuma objave sklepa o začetku formalnega postopka preiskave v Uradnem listu Evropske unije) upravičenci spornega ukrepa upravičeno pričakovali, da je ukrep zakonit (glej uvodne izjave od 186 do 199 spornega sklepa).

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

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

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

[13] Ker so smele sodelovati v pritožbenem postopku pred Sodiščem, se Zvezna republika Nemčija, Irska in Kraljevina Španija, čeprav niso sodelovale od začetka pred Splošnim sodiščem, štejejo za intervenientke v postopku, ki ga je ponovno prevzelo Splošno sodišče po razveljavitvi in potem, ko mu je Sodišče vrnilo zadevo v obravnavo.

III. Postopek pred Sodiščem in predlogi strank

9. Banco Santander in Santusa ter Kraljevina Španija so 25. oziroma 29. januarja 2019 v sodnem tajništvu Sodišča vložile ti pritožbi.

10. Banco Santander in Santusa v zadevi C-53/19 predlagata razveljavitev izpodbijane sodbe, razglasitev ničnost spornega sklepa po ugoditvi njuni tožbi pred Splošnim sodiščem in naložitev plačila stroškov Komisiji. Kraljevina Španija predlaga ugoditev pritožbi Banco Santander in Santusa, razveljavitev izpodbijane sodbe in naložitev plačila stroškov Komisiji. Kraljevina Španija v zadevi C-65/19 predlaga razveljavitev izpodbijane sodbe, razglasitev ničnosti člena 1(1) spornega sklepa v delu, v katerem je ugotovljeno, da je sporni ukrep državna pomoč, in naložitev plačila stroškov Komisiji. Zvezna republika Nemčija v obeh primerih predlaga, naj se pritožbama ugodi. Komisija v obeh primerih predlaga zavrnitev pritožb in naložitev plačila stroškov pritožnicam.

IV. Presoja

A. Uvodne ugotovitve

11. Za presojo trenutnega stanja sodne prakse na področju selektivnosti davčnih ukrepov in zlasti za ponazoritev metode trofazne analize selektivnosti, ki jo je razvilo Sodišče, napotujem na obravnavo in na merila iz točk od 11 do 21 sklepnih predlogov v združenih zadevah C-51/19, World Duty Free Group/Komisija, in C-64/19, Španija/Komisija, ki sem jih predstavil na današnji datum. Očitki, ki so jih predložile Banco Santander in Santusa ter Kraljevina Španija, bodo obravnavani glede na te ugotovitve in merila. Glede posledic sodbe WDFG za namen preučitve teh pritožb napotujem na točke od 23 do 27 zgoraj navedenih sklepnih predlogov.

B. Pritožbi

12. Banco Santander in Santusa ter Kraljevina Španija v svojih pritožbah navajajo po en sam pritožbeni razlog, ki se nanaša na napačno razlago člena 107(1) PDEU v zvezi z merilom selektivnosti. Pritožbena razloga sta razdeljena na več delov: edini pritožbeni razlog, ki sta ga predložili Banco Santander in Santusa, na štiri primarne in dva podredna, edini pritožbeni razlog, ki ga je predložila Kraljevina Španija, pa na štiri dele.

13. Očitki v okviru štirih delov primarnega razloga, ki sta ga navedli Banco Santander in Santusa, in v okviru štirih delov, na katere je razdeljen edini pritožbeni razlog Kraljevine Španije, večinoma sovpadajo in se prekrivajo. Te očitke je torej mogoče združiti in jih preučiti skupaj. Nato bom preučil dela edinega pritožbenega razloga Banco Santander in Santuse, ki sta bila navedena podredno.

1. Prvi del edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa ter prvi in drugi del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije: napačna določitev referenčnega sistema

14. Očitki v okviru prvega dela edinega pritožbenega razloga Banco Santander in Santuse ter prvega in drugega dela edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije se nanašajo na prvo fazo analize selektivnosti, katere namen je določitev referenčnega sistema. Glede pojma „referenčni

sistem“ in meril, ki se uporabljajo za določitev referenčnega sistema, napotujem na ugotovitve iz točk od 37 do 51 sklepnih predlogov v združenih zadevah C-51/19 P, World Duty Free Group/Komisija, in C-64/19 P, Španija/Komisija, ki sem jih predstavil na današnji datum.

a) Prvi očitek prvega dela edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa ter prvi del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije

15. Ker so ugovori, predloženi v okviru prvega očitka prvega dela edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa in v okviru prvega dela edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije, ter trditve, s katerimi so ti ugovori podprti, enaki tistim, ki so bili navedeni v okviru prvega očitka prvega dela edinega pritožbenega razloga družbe World Duty Free Group v zadevi C-51/19 P in v okviru prvega dela edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije v zadevi C-64/19 P, se bom za njihovo presojo omejil na to, da napotim *mutatis mutandis* na točke od 52 do 59 sklepnih predlogov v teh združenih zadevah, predstavljenih na današnji datum. Na podlagi enake obrazložitve kot v navedenih točkah Sodišču predlagam, naj prvi očitek prvega dela edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa ter prvi del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije zavrne.

b) Drugi očitek prvega dela edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa ter drugi del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije

16. Ker so ugovori, predloženi v okviru drugega očitka prvega dela edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa in v okviru drugega dela edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije, ter trditve, s katerimi so ti ugovori podprti, enaki tistim, ki so bili navedeni v okviru drugega očitka prvega dela edinega pritožbenega razloga družbe World Duty Free Group v zadevi C-51/19 P in v okviru drugega dela edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije v zadevi C-64/19 P, se bom za njihovo presojo omejil na to, da napotim *mutatis mutandis* na točke od 62 do 82 sklepnih predlogov v teh združenih zadevah, predstavljenih na današnji datum. Na podlagi enake obrazložitve kot v navedenih točkah Sodišču predlagam, naj drugi očitek prvega dela edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa ter drugi del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije zavrne.

c) Tretji očitek prvega dela edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa

17. Ker so ugovori, predloženi v okviru obravnavanega očitka, in trditve, s katerimi so ti ugovori podprti, enaki tistim, ki so bili navedeni v okviru tretjega očitka prvega dela edinega pritožbenega razloga družbe World Duty Free Group v zadevi C-51/19 P, se bom za njihovo presojo omejil na to, da napotim *mutatis mutandis* na točke od 85 do 87 sklepnih predlogov v združenih zadevah C-51/19 P in C-64/19 P, predstavljenih na današnji datum. Na podlagi enake obrazložitve kot v navedenih točkah Sodišču predlagam, naj tretji očitek prvega dela edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa zavrne.

2. Drugi del edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa ter tretji del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije: napaka pri opredelitvi cilja, ki je izhodišče za oceno primerljivosti

18. Očitki družb Banco Santander in Santusa ter Kraljevine Španije v okviru drugega dela in tretjega dela njihovih edinih pritožbenih razlogov se nanašajo na točke od 144 do 165 izpodbijane sodbe in z njimi se izpodbija obrazložitev te sodbe, na podlagi katere je Splošno sodišče opredelilo cilj referenčnega sistema in je glede na ta cilj primerjalo položaj podjetij, upravičenih do prednosti, določene s spornim ukrepom, in podjetij, ki so iz te prednosti izključena.

19. Ker so ugovori, predloženi v okviru obravnavanih delov pritožb družb Banco Santander in Santusa na eni strani in Kraljevine Španije na drugi, ter trditve, s katerimi so ti ugovori podprti, enaki tistim, ki so bili navedeni v okviru drugega dela edinega pritožbenega razloga družbe World Duty Free Group v zadevi C-51/19 P in v okviru tretjega dela edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije v zadevi C-64/19 P, se bom za njihovo presojo omejil na to, da napotim *mutatis mutandis* na točke od 91 do 106 sklepnih predlogov v teh združenih zadevah, predstavljenih na današnji datum. Na podlagi enake obrazložitve kot v navedenih točkah Sodišču predlagam, naj drugi del edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa ter tretji del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije zavrne.

3. Tretji del edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa ter četrti del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije: napačna uporaba prava pri razdelitvi dokaznega bremena

20. Ker so ugovori, predloženi v okviru obravnavanih delov pritožb družb Banco Santander in Santusa na eni strani in Kraljevine Španije na drugi, ter trditve, s katerimi so ti ugovori podprti, enaki tistim, ki so bili navedeni v okviru tretjega dela edinega pritožbenega razloga družbe World Duty Free Group v zadevi C-51/19 P in v okviru četrtega dela edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije v zadevi C-64/19 P, se bom za njihovo presojo omejil na to, da napotim *mutatis mutandis* na točki 109 in 110 sklepnih predlogov v teh združenih zadevah, predstavljenih na današnji datum. Na podlagi enake obrazložitve kot v navedenih točkah Sodišču predlagam, naj tretji del edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa ter četrti del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije zavrne.

4. Četrti del edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa: sorazmernost

21. Ker so ugovori, predloženi v okviru tega dela edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa, ter trditve, s katerimi so ti ugovori podprti, enaki tistim, ki so bili navedeni v okviru četrtega dela edinega pritožbenega razloga družbe World Duty Free Group v zadevi C-51/19 P, se bom za njihovo presojo omejil na to, da napotim *mutatis mutandis* na točki 112 in 113 svojih sklepnih predlogov v združenih zadevah C-51/19 P in C-64/19 P, predstavljenih na današnji datum. Na podlagi enake obrazložitve kot v navedenih točkah Sodišču predlagam, naj četrti del edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa zavrne.

5. Peti del edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa: vzročna zveza

22. Ker so ugovori, predloženi v okviru tega dela edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa, ter trditve, s katerimi so ti ugovori podprti, enaki tistim, ki so bili navedeni v okviru petega dela edinega pritožbenega razloga družbe World Duty Free Group v zadevi C-51/19 P, se bom za njihovo presojo omejil na to, da napotim *mutatis mutandis* na točke od 114 do 117 sklepnih predlogov v združenih zadevah C-51/19 P in C-64/19 P, predstavljenih na današnji datum. Na podlagi enake obrazložitve kot v navedenih točkah Sodišču predlagam, naj peti del edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa zavrne.

6. Šesti del edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa: deljivost ukrepa

23. Ker so ugovori, predloženi v okviru tega dela edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa, ter trditve, s katerimi so ti ugovori podprti, enaki tistim, ki so bili navedeni v okviru šestega dela edinega pritožbenega razloga družbe World Duty Free Group v zadevi C-51/19 P, se bom za njihovo presojo omejil na to, da napotim *mutatis mutandis* na točke od 119 do 122 svojih sklepnih predlogov v teh združenih zadevah. Na podlagi enake obrazložitve kot v navedenih točkah Sodišču predlagam, naj šesti del edinega pritožbenega razloga družb Banco Santander in Santusa zavrne.

7. Sklepna ugotovitev o pritožbi družb Banco Santander in Santusa ter Kraljevine Španije

24. Glede na vse zgornje preudarke Sodišču predlagam, naj pritožbi družb Banco Santander in Santusa ter Kraljevine Španije v celoti zavrne.

V. Stroški

25. Člen 184(2) Poslovnika Sodišča določa, da če pritožba ni utemeljena, o stroških odloči Sodišče. V skladu s členom 138(1) Poslovnika, ki se smiselno uporablja za pritožbeni postopek na podlagi člena 184(1) Poslovnika, se v postopku pred Sodiščem, katerega predmet je pritožba zoper odločitev Splošnega sodišča, plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Ker Sodišču predlagam, naj zavrne pritožbi družb Banco Santander in Santusa ter Kraljevine Španije, je treba po mojem mnenju tem strankam naložiti plačilo stroškov v skladu s predlogom, ki ga je glede tega vložila Komisija. Na podlagi člena 184(4) Poslovnika Sodišča, „če pritožbe ni vložil intervenient na prvi stopnji, se mu lahko plačilo stroškov pritožbenega postopka naloži le, če je sodeloval pri pisnem ali ustnem delu postopka pred Sodiščem. Če je intervenient sodeloval v postopku, lahko Sodišče odloči, da nosi svoje stroške“. Zato predlagam Sodišču, naj odloči, da Zvezna republika Nemčija nosi svoje stroške.

VI. Predlog

26. Glede na vse zgornje ugotovitve Sodišču predlagam, naj pritožbi zavrne, družbama Banco Santander in Santusa ter Kraljevini Španiji naloži plačilo stroškov in razglasi, da Zvezna republika Nemčija nosi svoje stroške.