Zbirka odločb sodne prakse

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

Zadeva C-52/19 P

Banco Santander, SA
proti

Evropski komisiji

„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 obravnavane zadeve je pritožba, ki jo je vložila družba Banco Santander, SA (v nadaljevanju: Banco Santander) zoper sodbo z dne 15. novembra 2018, Banco Santander/Komisija [2] (v nadaljevanju: izpodbijana sodba), s katero je Splošno sodišče zavrnilo tožbo na podlagi člena 263 PDEU, ki jo je vložila Banco Santander za razglasitev ničnosti člena 1(1) Odločbe Komisije 2011/5/ES z dne 28. oktobra 2009 o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev Španije (v nadaljevanju: sporna odločba) [3], in podredno, člena 4 te odločbe.

2. Ta pritožba je 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 sporno odločbo ali zoper Sklep Komisije 2011/282/EU z dne 12. januarja 2011 o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev Španije (v nadaljevanju: sklep z dne 12. januarja 2011) [4].

I. Dejansko stanje, sporni ukrep in sporna odločba

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

[1] Jezik izvirnika: italijanščina.

[2] T-227/10, neobjavljena, EU:T:2018:785.

[3] C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (UL 2011, L 7, str. 48).

[4] C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije (UL 2011, L 135, str. 1). Druge zadeve, o katerih na današnji datum predstavljam sklepne predloge, so združene zadeve C-51/19 P, World Duty Free Group/Komisija, in C-64/19 P, Španija/Komisija, C-53/19 P, Banco Santander in Santusa/Komisija. in C-65/19 P, Španija/Komisija, in zadeve C-50/19 P, Sigma/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.

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 28. oktobra 2009 sprejela sporno odločbo, s katero je zaključila formalni postopek preiskave prevzemov deležev v Evropski uniji. Potem ko je v uvodni izjavi 19 sporne odločbe navedla, da „[v] skladu z načeli španske davčne politike se lahko dobro ime amortizira samo po poslovni združitvi, ki nastane zaradi prevzema ali vložka sredstev neodvisnih družb, ali po združitvi ali razdružitvi družb, razen z zadevnim ukrepom“, in v uvodni izjavi 20 pojasnila, da „pojem finančnega dobrega imena s [spornim ukrepom] na področje prevzemov deležev uvaja pojem, ki se običajno uporablja pri prenosu sredstev ali transakcijah poslovne združitve“, je Komisija menila, da je sporni ukrep selektiven, ker daje prednost le nekaterim skupinam družb, ki izvajajo nekatere naložbe v tujini, in da ta značilnost ni utemeljena z naravo sheme. Komisija meni, da je treba to ugotovitev šteti za pravilno ne glede na to, ali je referenčni sistem opredeljen kot pravilo o davčni obravnavi finančnega dobrega imena na podlagi španskega davčnega sistema (glej uvodne izjave 89 in od 92 do 114) ali kot davčna obravnava dobrega imena, ki izhaja iz ekonomskega interesa v družbi rezidentki iz države, ki ni Španija (glej uvodne izjave 89 in od 115 do 119). V členu 1(1) te odločbe je Komisija izjavila, da „[s]hema pomoči, ki jo je Španija izvajala v skladu s [spornim ukrepom] […], ni združljiva s skupnim trgom v zvezi s pomočjo, dodeljeno upravičencem glede prevzemov znotraj Skupnosti“, v členu 4 pa je odredila izterjavo pomoči, ki ustreza znižanjem davka, dodeljenim na podlagi sheme[9].

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 Sklepa z dne 12. januarja 2011, s katerim je Komisija razglasila, da shema pomoči, ki jo je izvajala Španija na podlagi spornega ukrepa, ni združljiva z notranjim trgom, in sicer tudi v delu, v katerem se uporablja za prevzeme deležev v podjetjih s sedežem zunaj Unije.

6 BOE št. 61, 11. marec 2004, str. 10951.

7 Dobro ime je opredeljeno v uvodni izjavi 18 sporne odločbe 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“, ter je „cena za prevzem družbe, ki presega tržno vrednost sredstev, ki tvorijo družbo“, ki se na podlagi španskih računovodskih standardov knjiži kot ločeno neopredmeteno sredstvo takoj, ko prevzemna družba prevzame nadzor nad ciljno družbo.

8 V uvodni izjavi 20 sporne odločbe je navedeno, da „finančno dobro ime“ pomeni dobro ime, ki bi se knjižilo, če bi se delniška družba in ciljna družba združili.

9 Člen 1(2) sporne odločbe iz ugotovitve nezdružljivosti in odreditve izterjave izključuje znižanja davka za upravičence v zvezi s prevzemi znotraj Skupnosti v skladu s spornim ukrepom, „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 upravičenci spornega ukrepa do tega datuma (ki ustreza datumu objave sklepa o začetku postopka formalne preiskave v Uradnem listu Evropske unije) legitimno pričakujejo, da je ta ukrep zakonit (glej uvodne izjave od 165 do 168 sporne odločbe).

II. Postopek pred Splošnim sodiščem in izpodbijana sodba

6. Banco Santander je 18. maja 2010 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila tožbo za razglasitev ničnosti sporne odločbe. Postopek je bil prekinjen od 13. marca do 7. novembra 2014, ko se je Splošno sodišče izreklo v zadevi, v kateri je bila sprejeta sodba z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija [10] (v nadaljevanju: sodba Autogrill España/Komisija), in razglasilo ničnost sporne odločbe z obrazložitvijo, da je Komisija napačno uporabila pogoj selektivnosti iz člena 107(1) PDEU. Splošno sodišče je s sodbo z dne 7. novembra 2014, Banco Santander in Santusa/Komisija [11] (v nadaljevanju: sodba Banco Santander in Santusa/Komisija), razglasilo tudi ničnost sklepa z dne 12. januarja 2011.

7. Komisija je 19. januarja 2015 v sodnem tajništvu Sodišča vložila pritožbo zoper sodbo Autogrill España/Komisija. Ta pritožba, ki je bila vpisana pod številko C-20/15 P, je bila priložena k pritožbi, vpisani pod opravilno številko C-21/15 P, ki jo je Komisija vložila zoper sodbo Banco Santander in Santusa/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 Autogrill España/Komisija, zadevo vrnilo v odločanje Splošnemu sodišču in odločitev o stroških delno pridržalo. Razveljavilo je tudi sodbo Banco Santander in Santusa/Komisija.

8. Postopek pred Splošnim sodiščem, ki je bil ponovno prekinjen od 9. marca 2015, se je nadaljeval 21. decembra 2016 in zaključil s sprejetjem izpodbijane sodbe, s katero je Splošno sodišče zavrnilo tožbo družbe Banco Santander in ji naložilo plačilo stroškov.

III. Postopek pred Sodiščem in predlogi strank

9. Banco Santander je 25. januarja 2019 v sodnem tajništvu Sodišča vložila to pritožbo. Predlaga razveljavitev izpodbijane sodbe, razglasitev ničnosti sporne odločbe po ugoditvi tožbi pred Splošnim sodiščem in naložitev plačila stroškov Komisiji. Komisija predlaga zavrnitev pritožbe in naložitev plačila stroškov pritožnici.

IV. Presoja

A. Uvodne ugotovitve

10. 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 jih je predložila družba Banco Santander, bodo obravnavani glede na te ugotovitve in merila. Glede posledic sodbe WDFG za namen preučitve te pritožbe napotujem na točke od 23 do 27 zgoraj navedenih sklepnih predlogov.

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

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

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

B. Pritožba

11. Banco Santander je v utemeljitev pritožbe navedla le en pritožbeni razlog, ki se nanaša na napačno razlago člena 107(1) PDEU v zvezi z merilom selektivnosti. Ta pritožbeni razlog je razdeljen na štiri primarne dele in dva podredna.

1. Prvi del edinega pritožbenega razloga: napaka pri določitvi referenčnega sistema

12. Očitki, navedeni v okviru prvega dela edinega pritožbenega razloga družbe Banco Santander, 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

13. Ker so ugovori, predloženi v okviru obravnavanega očitka, in 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, se bom za njihovo presojo omejil na to, da napotim *mutatis mutandis* na točke od 31 do 36 sklepnih predlogov v združenih zadevah C-51/19 P in C-64/19 P, predstavljenih na današnji datum, v zvezi z ugovorom nedopustnosti, ki ga je vložila Komisija, in na točke od 52 do 59 navedenih sklepnih predlogov v zvezi z vsebinsko obravnavo. Na podlagi enake obrazložitve kot v navedenih točkah Sodišču predlagam, naj prvi očitek prvega dela edinega pritožbenega razloga družbe Banco Santander zavrne.

b) Drugi očitek prvega dela edinega pritožbenega razloga

14. Ker so ugovori, predloženi v okviru drugega očitka prvega dela edinega pritožbenega razloga družbe Banco Santander, in 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, se bom za njihovo presojo omejil na to, da napotim *mutatis mutandis* na točke od 62 do 82 sklepnih predlogov v združenih zadevah C-51/19 P in C-64/19 P, predstavljenih na današnji datum, v katerih predlagam zavrnitev vseh navedenih očitkov. Na podlagi enake obrazložitve kot v navedenih točkah Sodišču predlagam, naj drugi očitek prvega dela edinega pritožbenega razloga družbe Banco Santander zavrne.

c) Tretji očitek prvega dela edinega pritožbenega razloga

15. Ker so ugovori, predloženi v okviru tretjega očitka prvega dela edinega pritožbenega razloga družbe Banco Santander, 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 družbe Banco Santander zavrne.

2. Drugi del edinega pritožbenega razloga: napaka pri opredelitvi cilja, ki je izhodišče za oceno primerljivosti

16. Očitki družbe Banco Santander v okviru drugega dela edinega pritožbenega razloga se nanašajo na točke od 130 do 151 izpodbijane sodbe in z njimi se izpodbija obrazložitev te sodbe, na podlagi katere je Splošno sodišče opredelilo cilj referenčnega sistema in glede na ta cilj primerjalo položaj podjetij, upravičenih do prednosti, določene s spornim ukrepom, in podjetij, ki so bila iz te prednosti izključena.

17. Ker so ugovori, predloženi v okviru tega dela pritožbe družbe Banco Santander, in 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, se bom za njihovo presojo omejil na to, da napotim *mutatis mutandis* na točke od 91 do 106 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 drugi del edinega pritožbenega razloga družbe Banco Santander zavrne.

3. Tretji del edinega pritožbenega razloga: napačna uporaba prava pri razdelitvi dokaznega bremena

18. Ker so ugovori, predloženi v okviru tretjega dela edinega pritožbenega razloga družbe Banco Santander, in 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, se bom za njihovo presojo omejil na to, da napotim *mutatis mutandis* na točki 109 in 110 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 del edinega pritožbenega razloga družbe Banco Santander zavrne.

4. Četrti del edinega pritožbenega razloga: sorazmernost

19. Ker so ugovori, predloženi v okviru četrtega dela edinega pritožbenega razloga družbe Banco Santander, in 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 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 družbe Banco Santander zavrne.

5. Peti del edinega pritožbenega razloga: vzročna zveza

20. Ker so ugovori, predloženi v okviru petega dela edinega pritožbenega razloga družbe Banco Santander, in 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 družbe Banco Santander zavrne.

6. Šesti del edinega pritožbenega razloga: deljivost ukrepa

21. Ker so ugovori, predloženi v okviru šestega dela edinega pritožbenega razloga družbe Banco Santander, in 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 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 šesti del edinega pritožbenega razloga družbe Banco Santander zavrne.

7. Sklepna ugotovitev o pritožbi

22. Glede na zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj pritožbo v celoti zavrne.

V. Stroški

23. 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 v postopku pred Sodiščem, katerega predmet je pritožba zoper odločitev Splošnega sodišča, se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Ker Sodišču predlagam, naj zavrne pritožbo družbe Banco Santander, je treba po mojem mnenju tej družbi naložiti plačilo stroškov v skladu s predlogom, ki ga je glede tega vložila Komisija.

VI. Predlog

24. Glede na zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj pritožbo zavrne in družbi Banco Santander naloži plačilo stroškov.