Zbornik sudske prakse

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

Predmet C-52/19 P

Banco Santander, 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 Banco Santander, SA (u daljnjem tekstu: Banco Santander) podnijelo protiv presude od 15. studenoga 2018., Banco Santander/Komisija[2] (u daljnjem tekstu: pobijana presuda), kojom je Opći sud odbio tužbu koju je društvo Banco Santander podnijelo na temelju članka 263. UFEU-a za poništenje članka 1. stavka 1. Odluke Komisije 2011/5/EZ od 28. listopada 2009. 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 2011/282/EU od 12. siječnja 2011. o poreznoj amortizaciji financijskog *goodwilla* za stjecanja inozemnih udjela koju provodi Španjolska (u daljnjem tekstu: odluka od 12. siječnja 2011.)[4].

I. Činjenice, sporna mjera i osporavana odluka

3. Dana 10. listopada 2007., slijedom više pisanih pitanja koja su joj članovi Europskog parlamenta postavili 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 predviđen sadašnjim člankom 108. stavkom 2. UFEU-a[5] (u daljnjem tekstu: odluka o pokretanju)

1 Izvorni jezik: talijanski

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

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

4 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) koju provodi Španjolska (SL 2011., L 135, str. 1.). Drugi predmeti u kojima danas iznosim mišljenja jesu spojeni predmeti C-51/19 P, World Duty Free Group/Komisija i C-64/19 P, Španjolska/Komisija, C-53/19 P, Banco Santander i Santusa/Komisija i C-65/19 P, Španjolska/Komisija, i predmeti C-50/19 P, Sigma/Komisija, C-54/19 P, Axa Mediterranean/Komisija i C-55/19 P, Proseguor Compañía de Seguridade/Komisija.

5 SL 2007., C 311, str. 21.

u pogledu odredbe iz članka 12. stavka 5., uvedenog u Ley del Impuesto sobre Sociedades (španjolski Zakon o porezu na dobit) zakonom Ley 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 uredbom Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Kraljevska zakonodavna uredba 4/2004 kojim 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 porezne 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. Komisija je 28. listopada 2009. donijela osporavanu odluku kojom je dovršila formalni istražni postupak u pogledu stjecanja udjela unutar Europske unije. Nakon što je u uvodnoj izjavi 19. te odluke navela da se „[u] skladu sa španjolskim poreznim načelima, osim sporne mjere, *goodwill* može […] amortizirati samo u slučaju poslovnog spajanja nakon stjecanja imovine ili doprinosa u imovini neovisnih poduzetnika i nakon transakcije pripajanja ili podjele", te nakon što je u uvodnoj izjavi 20. pojasnila da „[p]ojam financijskog *goodwilla*, kako se navodi u [spornoj mjeri], u područje stjecanja udjela uvodi […] pojam koji se obično koristi pri prijenosu imovine ili u transakcijama poslovnih spajanja", Komisija je smatrala da je sporna mjere selektivna jer u povoljniji položaj stavlja samo određene grupe poduzetnika koji obavljaju određena ulaganja u inozemstvu i da priroda samog sustava ne opravdava to posebno obilježje sustava. Komisija smatra da je taj zaključak valjan neovisno o činjenici da se referentni sustav definira kao propis o poreznom tretmanu financijskog *goodwilla* u skladu sa španjolskim poreznim sustavom (vidjeti uvodne izjave 89. i 92. do 114.) ili kao porezni tretman *goodwilla* koji proizlazi iz gospodarskog interesa koji je stečen kod poduzetnika koji ima sjedište u državi različitoj od Španjolske (vidjeti uvodne izjave 89. i 115. do 119.). U članku 1. stavku 1. te odluke 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", a u članku 4. naložila je povrat potpora u iznosu koji odgovara umanjenju poreza koji je odobren na temelju tog sustava[9].

5. 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 odluke od 12. siječnja 2011. kojom je Komisija

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

7 U uvodnoj izjavi 18. osporavane odluke *goodwill* se definira kao „vrijednost tvrtke dobrog ugleda, dobri odnosi s kupcima, vještine zaposlenih i ostali takvi čimbenici koji bi u budućnosti mogli dovesti do veće zarade ", 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 20. 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 u Zajednici na temelju primjene sporne mjere „koji su povezani s pravima izravno ili neizravno držanima u inozemnim društvima koja su ispunjavala relevantne uvjete sustava potpora do 21. prosinca 2007., osim uvjeta držanja 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 165. do 168. osporavane odluke).

sustav potpora koji Španjolska provodi na temelju sporne mjere proglasila nespojivim s unutarnjim tržištem i u dijelu u kojem se primjenjuje na stjecanja udjela u poduzetnicima sa sjedištem izvan Unije.

II. Postupak pred Općim sudom i pobijana presuda

6. Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 18. svibnja 2010., društvo Banco Santander 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., Autogrill España/Komisija [10] (u daljnjem tekstu: presuda Autogrill España/Komisija), pri čemu je poništio osporavanu odluku s obrazloženjem da je Komisija pogrešno primijenila uvjet selektivnosti koji se predviđa člankom 107. stavkom 1. UFEU-a. Presudom od 7. studenoga 2014., Banco Santander i Santusa/Komisija [11] (u daljnjem tekstu: presuda Banco Santander i Santusa/Komisija), Opći sud poništio je i odluku od 12. siječnja 2011.

7. Žalbom podnesenom tajništvu Suda 19. siječnja 2015., Komisija je pokrenula žalbeni postupak protiv presude Autogrill España/Komisija. Ta je žalba, koja je upisana pod brojem C-20/15 P, spojena sa žalbom upisanom pod brojem C-21/15 P koju je Komisija podnijela protiv presude Banco Santander i Santusa/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 Autogrill España/Komisija, predmet vratio Općem sudu na ponovno odlučivanje i odredio da će se o dijelu troškova odlučiti naknadno. Sud je ukinuo i presudu Banco Santander i Santusa/Komisija.

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

III. Postupak pred Sudom i zahtjevi stranaka

9. Žalbom podnesenom tajništvu Suda 25. siječnja 2019., društvo Banco Santander 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.

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

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

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

IV. Analiza

A. Uvodne napomene

10. Za analizu postojeće sudske prakse u području selektivnosti poreznih mjera, te posebno za pregled 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 Banco Santander razmatrat će se s obzirom na ta razmatranja i te kriterije. Međutim, što se tiče zaključaka iz presude WDFG u svrhu ispitivanje ove žalbe, upućujem na točke 23. do 27. navedenog mišljenja.

B. Žalba

11. Društvo Banco Santander 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 Banco Santander 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 navedene u okviru predmetnog prigovora 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 i u pogledu prigovora nedopuštenosti koji je istaknula Komisija samo upućujem *mutatis mutandis* na točke 31. do 36. mojeg mišljenja u spojenim predmetima C-51/19 P i C-64/19 P, koje sam danas iznio, i na točke 52. do 59. tog mišljenja u pogledu merituma. Iz istih razloga navedenih u tim točkama predlažem Sudu da odbije prvi prigovor iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva Banco Santander.

b) Drugi prigovor iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga

14. Budući da su tvrdnje navedene u okviru drugog prigovora iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva Banco Santander 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 i u kojem predlažem da se navedeni prigovori odbiju u cijelosti. Iz istih razloga navedenih u tim točkama predlažem Sudu da odbije drugi prigovor iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva Banco Santander.

c) Treći prigovor iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga

15. Budući da su tvrdnje navedene u okviru trećeg prigovora iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva Banco Santander 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 sam 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. Iz istih razloga navedenih u tim točkama predlažem Sudu da odbije treći prigovor iz prvog dijela jedinog žalbenog razloga društva Banco Santander.

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 Banco Santander odnose se na točke 130. do 151. 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 situacije poduzetnika korisnika prednosti koja se uvodi spornom mjerom i poduzetnika koji su iz te prednosti isključeni.

17. Budući da su tvrdnje navedene u okviru tog dijela žalbe koju je podnijelo društvo Banco Santander 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. Iz istih razloga navedenih u tim točkama predlažem Sudu da odbije drugi dio jedinog žalbenog razloga društva Banco Santander.

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 žalbe društva Banco Santander 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. Iz istih razloga navedenih u tim točkama predlažem Sudu da odbije treći dio jedinog žalbenog razloga društva Banco Santander.

4. Četvrti dio jedinog žalbenog razloga: proporcionalnost

19. Budući da su tvrdnje navedene u okviru četvrtog dijela jedinog žalbenog razloga iz žalbe koju je podnijelo društvo Banco Santander 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. Iz istih razloga navedenih u tim točkama predlažem Sudu da odbije četvrti dio jedinog žalbenog razloga društva Banco Santander.

5. Peti dio jedinog žalbenog razloga: uzročna veza

20. Budući da su tvrdnje navedene u okviru petog dijela jedinog žalbenog razloga iz žalbe koju je podnijelo društvo Banco Santander 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. Iz istih razloga navedenih u tim točkama predlažem Sudu da odbije peti dio jedinog žalbenog razloga društva Banco Santander.

6. Šesti dio jedinog žalbenog razloga: odvojivost mjere

21. Budući da su tvrdnje navedene u okviru šestog dijela jedinog žalbenog razloga iz žalbe koju je podnijelo društvo Banco Santander 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 navedenih u tim točkama predlažem Sudu da odbije šesti dio jedinog žalbenog razloga društva Banco Santander.

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 Banco Santander, 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 Banco Santander naloži snošenje troškova.