



Zbornik sudske prakse

Spojeni predmeti C-53/19 P i C-65/19 P

Banco Santander SA,

Santusa Holding SL i

Kraljevina Španjolska

protiv

Europske komisije

Presuda Suda (veliko vijeće) od 6. listopada 2021.

„Žalba – Državne potpore – Članak 107. stavak 1. UFEU-a – Porezni sustav – Odredbe o porezu na dobit kojima se poduzetnicima porezno rezidentnima u Španjolskoj dopušta amortizacija *goodwill* koji proizlazi iz stjecanja udjela u poduzetnicima porezno rezidentnima izvan te države članice – Pojam ‚državna potpora‘ – Uvjet koji se odnosi na selektivnost – Referentni sustav – Odstupanje – Različit tretman – Opravdanje različitog tretmana”

1. *Potpore koje dodjeljuju države – Pojam – Selektivnost mjere – Mjera koja pruža poreznu pogodnost – Relevantan parametar usporedbe za utvrđenje selektivnosti mjere – Uvođenje razlikovanja između subjekata koji se nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji koje nije opravdano po naravi i strukturi općeg poreznog sustava (čl. 107. st. 1. UFEU-a)*

(t. 31.-36., 99., 125.)

2. *Žalba – Razlozi – Razlog koji se prvi put iznosi u žalbi – Nedopuštenost – Razlog kojim se isključivo želi osporiti osnovanost pobijane presude – Razlog koji proizlazi iz same pobijane presude – Dopuštenost (čl. 256. st. 1. UFEU-a; Statut Suda, čl. 58.; Poslovnik Suda, čl. 170. st. 1.)*

(t. 55.-59., 111., 132.)

3. *Potpore koje dodjeljuju države – Pojam – Selektivnost mjere – Mjera koja pruža poreznu pogodnost – Referentni okvir za utvrđivanje postojanja prednosti – Materijalno ograničavanje – Mjera koja čini vlastiti referentni okvir – Uvjeti – Jasno određen porezni sustav, koji slijedi posebne ciljeve – Nepostojanje (čl. 107. st. 1. UFEU-a)*

(t. 60.-66., 75.-77.)

4. *Tužba za poništenje – Nadležnost suda Unije – Tumačenje obrazloženja upravnog akta – Granice*
(čl. 263. i 264. UFEU-a)

(t. 70., 71., 78.-80., 83.)

5. *Potpore koje dodjeljuju države – Pojam – Selektivnost mjere – Mjera koja pruža poreznu pogodnost – Referentni okvir za utvrđivanje postojanja prednosti – Kriteriji – Uvođenje iznimke od općeg poreznog pravila – Doseg*
(čl. 107. st. 1. UFEU-a)

(t. 94., 95.)

6. *Potpore koje dodjeljuju države – Pojam – Selektivnost mjere – Mjera koja pruža poreznu pogodnost – Opća mjera primjenjiva na sve gospodarske subjekte bez razlike – Mjera koja nije primjenjiva na transakcije usporedive s transakcijama koje su potrebne za odobravanje mjere – Uvođenje razlike koja nije opravdana po naravi i strukturi općeg poreznog sustava – Poštovanje načela proporcionalnosti – Mjera koja se može kvalificirati kao selektivna*
(čl. 107. st. 1. UFEU-a)

(t. 99., 140.)

7. *Žalba – Razlozi – Pogrešna ocjena činjenica i dokaza – Nedopuštenost – Nadzor Suda nad ocjenom činjenica i dokaza – Isključenje osim u slučaju iskrivljavanja – Nadzor Suda nad pravnom kvalifikacijom činjenica spora – Uključenost*
(čl. 256. UFEU-a; Statut Suda, čl. 58. st. 1.)

(t. 113.)

8. *Žalba – Razlozi – Obrazloženje presude kojim je povrijeđeno pravo Unije – Izreka koja je utemeljena iz drugih pravnih razloga – Odbijanje*
(čl. 256. st. 1. podst. 2. UFEU-a; Statut Suda, čl. 58. st. 1.)

(t. 124., 128., 129.)

9. *Potpore koje dodjeljuju države – Pojam – Selektivnost mjere – Porezne potpore izvozu – Uključenost – Pretpostavke*
(čl. 107. st. 1. UFEU-a)

(t. 127.)

Kratak prikaz

Sud odbija žalbe protiv presuda Općeg suda kojima se potvrđuje kvalifikacija španjolskog poreznog sustava amortizacije financijskog ugleda (*goodwill*) kao državne potpore nespojive s unutarnjim tržištem

Nakon više pisanih pitanja koja su joj postavili članovi Europskog parlamenta te nakon pritužbe privatnog gospodarskog subjekta, Komisija je 2007. pokrenula formalni istražni postupak o usklađenosti španjolskog poreznog zakonodavstva o amortizaciji financijskog ugleda (*goodwill*) u slučaju stjecanja udjela rezidentnih društava u drugim poduzetnicima s odredbama UFEU-a u području državnih potpora.

Na temelju porezne mjere uvedene 2001. u španjolski Zakon o porezu na dobit (u daljnjem tekstu: predmetna porezna mjera), financijski *goodwill* koji proizlazi iz stjecanja udjela od najmanje 5 % rezidentnog društva u inozemnom društvu može se odbiti u obliku amortizacije od porezne osnovice poreza na dobit koji treba platiti rezidentni poduzetnik, pod uvjetom da taj udio neprekinuto drži najmanje godinu dana. Nasuprot tomu, stjecanja udjela poduzetnika oporezivih u Španjolskoj u drugim rezidentnim društvima ne mogu dovesti do amortizacije financijskog *goodwill*, osim u slučaju poslovnog spajanja.

Odlukama od 28. listopada 2009.¹ i od 12. siječnja 2011.² (u daljnjem tekstu: sporne odluke) Komisija je predmetnu poreznu mjeru proglasila državnom potporom nespojivom s unutarnjim tržištem te je Španjolskoj naložila da ishodi povrat dodijeljenih potpora.

Nakon što su mu društva sa sjedištem u Španjolskoj³ podnijela nekoliko tužbi za poništenje, Opći sud poništio je navedene odluke presudama od 7. studenoga 2014.⁴, jer je smatrao da Komisija nije utvrdila selektivnost predmetne porezne mjere – a selektivnost je jedan od nužnih i kumulativnih uvjeta koji omogućavaju kvalifikaciju nacionalne mjere državnom potporom.

Nakon žalbi koje je podnijela Komisija, Sud je ukinuo navedene presude, u bitnome zbog toga što su počivale na pogrešnom shvaćanju uvjeta selektivnosti prednosti te je predmete vratio Općem sudu na ponovno odlučivanje⁵. U novom postupku potonji je potvrdio selektivnost predmetne porezne mjere i odbio tužbe za poništenje podnesene protiv spornih odluka⁶.

Nakon što su mu podnesene žalbe, koje su ovaj put podnijeli poduzetnici žalitelji i Kraljevina Španjolska (u daljnjem tekstu: žalitelji), Sud, sastavljen u velikom vijeću, odbio je te žalbe i pritom pojasnio svoju sudsku praksu o selektivnosti poreznih mjera.

Ocjena Suda

Prije svega, Sud odbija razloge nedopuštenosti koje je istaknula Komisija, a prema kojima određeni argumenti koje su žalitelji istaknuli u okviru svojih žalbi nisu bili istaknuti pred Općim sudom.

¹ Odluka Komisije 2011/5/EZ od 28. listopada 2009. o poreznoj amortizaciji financijskog ugleda (*goodwill*) kod stjecanja inozemnih udjela C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) koju je primijenila Španjolska (SL 2011., L 7, str. 48.)

² Odluka Komisije 2011/282/EZ od 12. siječnja 2011. o poreznoj amortizaciji financijskog ugleda (*goodwill*) kod stjecanja inozemnih udjela C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) koju je primijenila Španjolska (SL 2011., L 135, str. 1.). Ta je odluka ispravljena dvama ispravcima objavljenima u *Službenom listu Europske unije* 3. ožujka 2011. i 26. studenoga 2011.

³ Osobito Autogrill España, SA (sada World Duty Free Group, SA), Banco Santander SA i Santusa Holding SL

⁴ Presude od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939) i Banco Santander i Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938, PM br. 145/14)

⁵ Presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, PM br. 139/16)

⁶ Presude od 15. studenoga 2018., Banco Santander/Komisija (T-227/10, neobjavljena, EU:T:2018:785), Sigma Alimentos Exterior/Komisija (T-239/11, neobjavljena, EU:T:2018:781), Axa Mediterranean/Komisija (T-405/11, neobjavljena, EU:T:2018:780), Prosegur Compañía de Seguridad/Komisija (T-406/11, neobjavljena, EU:T:2018:793), World Duty Free Group/Komisija (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784) i Banco Santander/Komisija (T-399/11 RENV, EU:T:2018:787, PM br. 175/18)

U tom pogledu Sud podsjeća na to da se za žalbene razloge i argumente koji proizlaze iz same pobijane presude i kojima je cilj osporiti njezinu pravnu osnovanost ne može smatrati da mijenjaju predmet spora pred Općim sudom. Tako su dopušteni argumenti kojima žalitelji osporavaju zaključke koji proizlaze iz pravnog utvrđenja Općeg suda u pogledu tužbenih razloga o kojima se pred njim raspravljalo.

Što se tiče selektivnosti predmetne porezne mjere, Sud potom pojašnjava da sama okolnost da je navedena mjera opće naravi, u smislu da od nje mogu *a priori* imati koristi svi poduzetnici obveznici poreza na dobit, ovisno o tome izvode li ili ne izvode određene transakcije, ne isključuje to da ona može biti selektivna. Naime, utvrđeno je da je uvjet selektivnosti ispunjen kada Komisija može dokazati da takva mjera odstupa od uobičajenog poreznog sustava koji se primjenjuje u dotičnoj državi članici, uvodeći tako svojim konkretnim učincima razliku u postupanju između subjekata koji se s obzirom na cilj uobičajenog poreznog sustava nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji.

Kako bi mogla kvalificirati nacionalnu poreznu mjeru selektivnom, Komisija mora provesti metodu u tri faze. Najprije mora utvrditi redovni ili uobičajeni porezni sustav koji je na snazi u državi članici. Zatim mora dokazati da odnosna porezna mjera odstupa od tog referentnog sustava time što se njome uvodi razlikovanje između poduzetnika koji se, s obzirom na cilj redovnog ili uobičajenog poreznog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji. Naposljetku mora ispitati je li uvedeno razlikovanje opravdano jer proizlazi iz prirode ili strukture sustava kojeg je dio.

S obzirom na ta razmatranja, u okviru **predmeta C 51/19 P i C 64/19 P, C 52/19 P, C 53/19 P i C 65/19 P, C 54/19 P i C 55/19 P** Sud odlučuje o prigovoru žaliteljâ koji se temelji na pogrešci koju je Opći sud navodno počinio prilikom određivanja referentnog sustava.

U tom okviru Sud ističe da određivanje referentnog sustava mora proizlaziti iz objektivnog ispitivanja sadržaja, strukture i konkretnih učinaka pravnih pravila primjenjivih na temelju nacionalnog prava. Slijedom toga, kada se predmetna porezna mjera ne može odvojiti od sveukupnog poreznog sustava predmetne države članice, valja uputiti na taj sustav. Nasuprot tomu, kada se pokaže da je predmetna mjera jasno odvojiva od navedenog sveukupnog sustava, ne može se isključiti da je referentni okvir koji se mora uzeti u obzir uži od tog sveukupnog sustava ili čak da ga čini sama ta mjera, ako se ona sastoji od pravila koje ima samostalnu pravnu logiku. Osim toga, prilikom određivanja referentnog sustava Komisija mora voditi računa o bitnim značajkama poreza, kako ih je odredila dotična država članica. Nasuprot tomu, u toj prvoj fazi ispitivanja selektivnosti ne treba uzeti u obzir ciljeve koje je zakonodavac želio postići prilikom donošenja mjere koja je predmet ispitivanja.

U ovom slučaju Sud je ponajprije smatrao da iz spornih odluka jasno proizlazi da se referentni sustav koji je primijenila Komisija sastoji od općih odredaba sustava poreza na dobit kojim se *goodwill* uređuje općenito.

Zatim odbija argument žaliteljâ prema kojem se, kako bi odredio referentni sustav, Opći sud temeljio na zakonodavnoj tehnici koju je nacionalni zakonodavac odabrao kako bi donio predmetnu poreznu mjeru, odnosno uvođenje odstupanja od općeg pravila.

U tom pogledu Sud ističe da primjena nacionalnog zakonodavca određene regulatorne tehnike, poput uvođenja odstupanja od općeg pravila, ne može biti dostatna za definiranje referentnog okvira u svrhu analize uvjeta selektivnosti. Ipak, činjenica da ta mjera čini odstupanje može se pokazati relevantnom kada, kao u ovim slučajevima, iz toga proizlazi razlikovanje dviju kategorija subjekata i *a priori* dolazi do njihova različitog tretmana, odnosno jedni su obuhvaćeni odstupanjem, a drugi i dalje podliježu uobičajenom poreznom sustavu. Dakle, kako bi ispitao selektivnost sporne mjere, Opći sud opravdano je, uz ostala utvrđenja, uzeo u obzir da sporna mjera čini odstupanje.

U predmetu C-50/19 P Sud usto potvrđuje da nacionalna mjera može biti selektivna i u slučaju kada korištenje prednošću koja se njome predviđa ne ovisi o obilježjima poduzetnika korisnika, nego o transakciji koju on odluči ili ne odluči izvršiti. Tako se mjera može smatrati selektivnom i kada ne utvrđuje *ex ante* posebnu kategoriju korisnika i kada svi poduzetnici koji imaju sjedište na području predmetne države članice, neovisno o svojoj veličini, pravnom obliku, sektoru aktivnosti ili drugim posebnim obilježjima, mogu potencijalno imati pristup prednosti koja se predviđa tom mjerom, pod uvjetom da izvrše određenu vrstu ulaganja. Naime, utvrđenje selektivnosti ne proizlazi nužno iz nemogućnosti da se određeni poduzetnici koriste prednošću koja se predviđa spornom mjerom zbog svojih posebnih obilježja, nego može proizlaziti i iz samog utvrđenja da postoji transakcija koja, iako je usporediva s transakcijom kojom je uvjetovana dodjela predmetne prednosti, ne daje pravo na tu prednost, stavljajući stoga u povoljniji položaj jedino poduzetnike koji odaberu izvršiti tu transakciju.

Naposljetku, Sud utvrđuje da je u svim predmetima o kojima je riječ, time što je u okviru druge faze analize selektivnosti kao cilj referentnog sustava odredio održavanje određene dosljednosti između poreznog i računovodstvenog tretmana *goodwill*, Opći sud svojim obrazloženjem zamijenio ono spornih odluka te je zbog toga počinio pogrešku koja se tiče prava.

Međutim, ta pogreška ne može dovesti do ukidanja pobijanih presuda jer su njihove izreke osnovane zbog drugih pravnih razloga. U tom pogledu Sud ističe da se Opći sud pravilno pozvao na sudsku praksu Suda prema kojoj ispitivanje usporedivosti koje treba izvršiti prilikom druge faze analize selektivnosti treba provesti s obzirom na cilj referentnog sustava, a ne na cilj sporne mjere. Tako je Opći sud opravdano utvrdio da se poduzetnici koji stječu udjele u nerezidentnim društvima, s obzirom na zadani cilj poreznog tretmana *goodwill*, nalaze u pravnoj i činjeničnoj situaciji usporedivoj sa situacijom poduzetnika koji stječu udjele u rezidentnim društvima. U tom pogledu žalitelji nisu uspjeli, konkretnije, dokazati da se poduzetnici koji stječu udjele u nerezidentnim društvima nalaze u drukčijoj pravnoj i činjeničnoj situaciji i stoga neusporedivoj s onom poduzetnika koji stječu udjele u Španjolskoj.