



Sodbe v zadevi C-50/19 P Sigma Alimentos Exterior/Komisija, združenih zadevah C-51/19 P World Duty Free Group/Komisija in C-64/19 P Španija/Komisija, zadevi C-52/19 P Banco Santander/Komisija, združenih zadevah C-53/19 P Banco Santander in Santusa/Komisija in C-65/19 P Španija/Komisija ter zadevah C-54/19 P Axa Mediterranean/Komisija in C-55/19 P Prosegur Compañía de Seguridad/Komisija

Mediji in informacije

Sodišče je zavrnilo pritožbe zoper sodbe Splošnega sodišča, s katerimi je bila potrjena opredelitev španske davčne ureditve glede amortizacije finančnega dobrega imena (*goodwill*) kot državne pomoči, ki ni združljiva z notranjim trgov

Komisija je leta 2007 po več pisnih vprašanjih, ki so jih postavili poslanci Evropskega parlamenta, in pritožbi zasebnega gospodarskega subjekta začela formalni postopek preiskave združljivosti španske davčne zakonodaje o amortizaciji finančnega dobrega imena (*goodwill*) z določbami Pogodbe DEU na področju državnih pomoči v primeru, da družbe rezidentke pridobijo deleže v drugih podjetjih.

Na podlagi davčnega ukrepa, ki je bil v španski zakon o davku od dohodkov pravnih oseb uveden leta 2001 (v nadaljevanju: zadevni davčni ukrep), se lahko finančno dobro ime, ki izhaja iz pridobitve vsaj 5-odstotnega deleža v tuji družbi s strani podjetja rezidenta, v obliki amortizacije odbije od osnove za odmero davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora plačati podjetje rezident, če ima to podjetje tako pridobljeni delež v lasti neprekinjeno vsaj eno leto. Nasprotno pa pridobitev deležev s strani podjetij, ki so obdavčena v Španiji, v drugih podjetjih rezidentih, ne povzroči amortizacije finančnega dobrega imena, razen pri poslovnih združitvi.

Komisija je z odločbo z dne 28. oktobra 2009¹ in sklepom z dne 12. januarja 2011² v nadaljevanju: sporna odločba in sporni sklep) ugotovila, da zadevni davčni ukrep pomeni shemo pomoči, ki ni združljiva z notranjim trgov, in Kraljevini Španiji naložila izterjavo odobrenih pomoči.

Splošno sodišče, pri katerem so podjetja s sedežem v Španiji³ vložila več ničnostnih tožb, je s sodbama z dne 7. novembra 2014⁴ razglasilo ničnost navedene odločbe in navedenega sklepa, ker je štelo, da Komisija ni dokazala selektivnosti zadevnega davčnega ukrepa, selektivnost pa je eno od potrebnih in kumulativnih meril, ki omogočajo opredelitev nacionalnega ukrepa kot državne pomoči.

Sodišče je na podlagi pritožb, ki ju je vložila Komisija, la navedeni sodbi, ker sta v bistvu temeljili na napačnem razumevanju pogoja selektivnosti prednosti, razveljavilo in zadevi

¹ Odločba Komisije 2011/5/ES z dne 28. oktobra 2009 o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (*goodwill*) za prevzeme tujih deležev C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije (UL 2011, L 7, str. 48).

² Sklep Komisije 2011/282/EU z dne 12. januarja 2011 o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (*goodwill*) za prevzeme tujih deležev št. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije (UL 2011, L 135, str. 1). Ta sklep je bil predmet dveh popravkov, ki sta bila v *Uradnem listu Evropske unije* objavljena 3. marca 2011 in 26. novembra 2011.

³ Zlasti Autogrill España SA (zdaj World Duty Free Group SA), Banco Santander SA in Santusa Holding SL.

⁴ Sodbi z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija, [T-219/10](#), ter Banco Santander in Santusa/Komisija, [T-399/11](#) (glej sporočilo za medije št. [145/14](#)).

vrnilo Splošnemu sodišču v ponovno odločanje⁵. To sodišče je v ponovljenem postopku potrdilo selektivnost zadevnega davčnega ukrepa in ničnostni tožbi, vloženi zoper sporno odločbo in sporni sklep, zavrnilo⁶.

Sodišče, ki je odločalo o pritožbah, ki so jih tokrat vložila tožeča podjetja in Kraljevina Španija (v nadaljevanju: pritožnice), je te pritožbe v velikem senatu zavrnilo in pri tem pojasnilo svojo sodno prakso s področja selektivnosti davčnih ukrepov.

Presoja Sodišča

Najprej, Sodišče je zavrnilo razloge za nedopustnost, ki jih je navedla Komisija in v skladu s katerimi nekatere trditve, ki so jih pritožnice podale v okviru pritožb, niso bile navedene pred Splošnim sodiščem.

Sodišče je v zvezi s tem opozorilo, da za razloge in trditve, ki izhajajo iz izpodbijane sodbe in s katerimi se izpodbija utemeljenost te sodbe s pravnega vidika, ni mogoče šteti, da spreminjajo predmet spora pred Splošnim sodiščem. Zato so trditve, s katerimi pritožnice izpodbijajo posledice, ki jih je Splošno sodišče izpeljalo iz pravne rešitve, ki jo je sprejelo glede razlogov, o katerih se je razpravljalo pred njim, dopustne.

Sodišče je v zvezi s selektivnostjo zadevnega davčnega ukrepa, dalje, pojasnilo, da zgolj okoliščina, da je navedeni ukrep splošen, ker lahko *a priori* koristi vsem podjetjem, ki morajo plačevati davek od dohodkov pravnih oseb – glede na to, ali ta podjetja izvedejo določene posle ali ne –, ne izključuje tega, da je ta ukrep lahko selektiven. Ustaljeno je namreč, da je pogoj selektivnosti izpolnjen, če Komisija dokaže, da tak ukrep odstopa od običajne davčne ureditve, ki se uporablja v zadevni državi članici, pri čemer se z njegovimi konkretnimi učinki uvaja različno obravnavanje gospodarskih subjektov, ki so z vidika cilja, ki se uresničuje z običajno davčno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.

Komisija mora, da bi lahko nacionalni davčni ukrep opredelila kot selektiven, uporabiti metodo v treh fazah. Najprej mora **opredeliti splošno ali običajno davčno ureditev, ki se uporablja v državi članici.** Nato mora **dokazati, da zadevni davčni ukrep odstopa od tega referenčnega sistema,** ker se z njim uvaja razlikovanje med podjetji, ki so glede na cilj, ki se uresničuje s splošno ali običajno davčno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Nazadnje mora **preveriti, ali je uvedeno razlikovanje upravičeno,** ker izhaja iz narave ali sistematike ureditve, v katero spada.

Glede na te ugotovitve je Sodišče v **zadevah C-51/19 P in C-64/19 P, C-52/19 P, C-53/19 P in C-65/19 P, C-54/19 P ter C-55/19 P** obravnavalo očitke pritožnic, ki se je nanašal na **domnevno napako Splošnega sodišča pri določitvi referenčnega sistema.**

Sodišče je v tem okviru poudarilo, da mora določitev referenčnega sistema izhajati iz objektivne preučitve vsebine, povezave in konkretnih učinkov pravnih pravil, ki se uporabljajo na podlagi nacionalnega prava. Zato, če je zadevni davčni ukrep neločljivo povezan s splošnim davčnim sistemom zadevne države članice, se je treba sklicevati na ta sistem. Če pa se izkaže, da je zadevni ukrep mogoče jasno ločiti od navedenega splošnega sistema, ni mogoče izključiti, da je referenčni okvir, ki ga je treba upoštevati, ožji od tega splošnega sistema ali da je celo enak temu ukrepu, če je ta okvir opredeljen kot pravilo s samostojno pravno logiko. Poleg tega mora Komisija pri določitvi referenčnega sistema upoštevati temeljne značilnosti davka, kakor jih je opredelila zadevna država članica. V tej prvi fazi preučitve selektivnosti pa ni treba upoštevati ciljev, ki jim je zakonodajalec sledil pri sprejetju ukrepa, ki je predmet preučitve.

⁵ Sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, [C-20/15 P](#) in [C-21/15 P](#) (glej sporočilo za medije št. [139/16](#)).

⁶ Sodbe z dne 15. novembra 2018, Banco Santander/Komisija, [T-227/10](#), Sigma Alimentos Exterior/Komisija, [T-239/11](#), Axa Mediterranean/Komisija, [T-405/11](#), Prosegur Compañía de Seguridad/Komisija, [T-406/11](#), World Duty Free Group/Komisija, [T-219/10 RENV](#), ter Banco Santander in Santusa/Komisija, [T-399/11 RENV](#) (glej sporočilo za medije št. [175/18](#)).

Najprej, Sodišče je v obravnavani zadevi **štel**, da iz sporne odločbe in spornega sklepa jasno izhaja, da je referenčni sistem, ki ga je sprejela Komisija, sestavljen iz splošnih določb ureditve davka od dohodkov pravnih oseb, s katerimi je dobro ime urejeno na splošno.

Dalje, zavrnilo je trditev pritožnic, da se je Splošno sodišče pri določitvi referenčnega sistema oprlo na zakonodajno tehniko, ki jo je nacionalni zakonodajalec izbral za sprejetje zadevnega davčnega ukrepa, in sicer na uvedbo odstopanja od splošnega pravila.

Sodišče je v zvezi s tem poudarilo, da to, da nacionalni zakonodajalec uporabi določeno zakonodajno tehniko, kot je uvedba odstopanja od splošnega pravila, ne more zadoščati za opredelitev referenčnega okvira, upoštevne za analizo pogoja selektivnosti. Taka narava odstopanja pa se lahko kljub temu izkaže za upoštevno, če tako kot v obravnavanem primeru iz nje izhaja, da sta razlikovani in *a priori* različno obravnavani dve kategoriji gospodarskih subjektov, in sicer tisti, za katere se uporablja ukrep, ki pomeni odstopanje, in tisti, za katere še naprej velja splošna davčna ureditev. **Splošno sodišče je zato med drugimi predudarki pravilno upoštevalo, da zadevni davčni ukrep pomeni odstopanje, da bi preučilo njegovo selektivnost.**

Sodišče je v okviru zadeve C-50/19 P poleg tega potrdilo, da je nacionalni ukrep lahko selektiven tudi, če koriščenje prednosti, ki jo določa, ni odvisno od značilnosti podjetja upravičenca, ampak od posla, glede katerega se to podjetje odloči, da ga bo izvedlo ali pa ne. Tako se lahko ukrep šteje za selektiven, četudi ne določa vnaprej posebne kategorije upravičencev in četudi imajo vsa podjetja, ustanovljena na ozemlju zadevne države članice, ne glede na velikost, pravno obliko, sektor dejavnosti ali druge posebne značilnosti, potencialno dostop do ugodnosti, določene s tem ukrepom, pod pogojem, da opravijo določeno vrsto naložbe. **Ugotovitev selektivnosti namreč ne izhaja nujno iz nemožnosti nekaterih podjetij, da bi bila upravičena do ugodnosti iz zadevnega ukrepa, in sicer zaradi njihovih značilnosti, temveč lahko izhaja zgolj iz ugotovitve, da obstaja posel, ki je sicer primerljiv s tistim, ki je pogoj za odobritev zadevne ugodnosti, ne daje pa pravice do nje, s čimer se posledično daje prednost podjetjem, ki se odločijo izvesti zadnji navedeni posel.**

Nazadnje, Sodišče je ugotovilo, da je Splošno sodišče v vseh obravnavanih zadevah s tem, da je v okviru druge faze analize selektivnosti ohranjanje določene skladnosti med davčnim in računovodskim obravnavanjem dobrega imena opredelilo kot cilj referenčnega sistema, obrazložitev iz sporne odločbe in spornega sklepa nadomestilo s svojo obrazložitvijo ter zato **napačno uporabilo pravo.**

Vendar ta napaka ne more povzročiti razveljavitve izpodbijanih sodb, ker njihovi izreki temeljijo na drugih pravnih razlogih. Sodišče je v zvezi s tem poudarilo, da se je Splošno sodišče pravilno sklicevalo na sodno prakso Sodišča, v skladu s katero je treba preučitev primerljivosti, ki se izvede v okviru druge faze analize selektivnosti, opraviti glede na cilj referenčnega sistema, in ne glede na cilj spornega ukrepa. **Splošno sodišče je zato pravilno ugotovilo, da so podjetja, ki pridobijo deleže v družbah nerezidentkah, glede na cilj, ki se uresničuje z davčnim obravnavanjem dobrega imena, v primerljivem pravnem in dejanskem položaju kot podjetja, ki pridobijo deleže v družbah rezidentkah.** V zvezi s tem pritožnice zlasti niso uspele dokazati, da so podjetja, ki pridobijo deleže v družbah nerezidentkah, v drugačnem pravnem in dejanskem položaju, ki torej ni primerljiv s položajem podjetij, ki pridobijo deleže v Španiji.

OBVESTILO: Pri Sodišču je mogoče zoper sodbo ali sklep Splošnega sodišča vložiti pritožbo, omejeno na pravna vprašanja. Pritožba načeloma nima odločilnega učinka. Če je dopustna in utemeljena, Sodišče razveljavi odločitev Splošnega sodišča. Če stanje postopka to dovoljuje, lahko Sodišče samo dokončno odloči o zadevi. Sicer vrne zadevo v razsojanje Splošnemu sodišču, to pa je vezano na odločitev, ki jo je Sodišče sprejelo v okviru pritožbe.

Neuradni dokument za medije, ki Sodišča ne zavezuje.

Celotno besedilo sodb v zadevi [C-50/19 P](#), združenih zadevah [C-51/19 P et C-64/19 P](#), zadevi [C-52/19 P](#), združenih zadevah [C-53/19 P et C-65/19 P](#) ter zadevah [C-54/19 P](#) in [C-55/19 P](#) je objavljeno na spletnem mestu CURIA na dan razglasitve.

Kontaktna oseba: Ireneusz Kolowca ☎ (+352) 4303 2793

Posnetki z razglasitve sodbe so dostopni na „[Europe by Satellite](#)“ ☎ (+32) 2 2964106.