Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
GIOVANNI PITRUZZELLA
esitatud 21. jaanuaril 2021 [1]

Kohtuasi C-52/19 P

Banco Santander, SA
versus

Euroopa Komisjon

Apellatsioonkaebus – Äriühingu tulumaksu käsitlevad sätted, mis lubavad Hispaania maksuresidendist ettevõtjatel amortiseerida välismaa maksuresidendist äriühingutes osaluse omandamisest tuleneva firmaväärtuse – Mõiste „riigiabi“ – Valikulisus

1. Käesoleva kohtuasja esemeks on apellatsioonkaebus, mille Banco Santander, SA (edaspidi „Banco Santander“) esitas 15. novembri 2018. aasta kohtuotsuse peale Banco Santander *vs.* komisjon [2] (edaspidi „vaidlustatud kohtuotsus“), millega Üldkohus jättis rahuldamata Banco Santanderi ELTL artikli 263 alusel esitatud hagi, milles paluti tühistada komisjoni 28. oktoobri 2009. aasta otsuse 2011/5/EÜ firmaväärtuse amortiseerimise kohta välismaises äriühingus osaluse omandamisel, mida Hispaania rakendas (edaspidi „vaidlusalune otsus“), [3] artikli 1 lõige 1, ja teise võimalusena sama otsuse artikkel 4.

2. Käesolev apellatsioonkaebus on üks kaheksast paralleelsest kohtuasjast, milles esitati nõue tühistada kohtuotsused, millega Üldkohus jättis rahuldamata hagid, mille teatavad Hispaania äriühingud esitasid vaidlusaluse otsuse või komisjoni 12. jaanuari 2011. aasta otsuse 2011/282/EL peale firmaväärtuse amortiseerimise kohta välismaises äriühingus osaluse omandamisel, mida Hispaania rakendas (edaspidi „12. jaanuari 2011. aasta otsus“). [4]

I. Faktilised asjaolud, vaidlusalune meede ja vaidlusalune otsus

3. Euroopa Komisjon otsustas 10. oktoobril 2007 pärast mitut kirjalikku küsimust, mille Euroopa Parlamendi liikmed olid aastatel 2005 ja 2006 talle esitanud, ning kaebust, mille ta sai 2007. aastal ühelt eraettevõtjalt, algatada ELTL kehtiva artikli 108 lõikes 2 sätestatud ametliku uurimismenetluse [5] (edaspidi „algatamisotsus“), meetme suhtes, mis on ette nähtud Hispaania

1 Algkeel: itaalia.

2 T-227/10, ei avaldata, EU:T:2018:785.

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

4 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), mida Hispaania rakendas (ELT 2011, L 135, lk 1). Ülejäänud kohtuasjad, milles samal kuupäeval ettepaneku esitan, on liidetud kohtuasjad C-51/19 P, World Duty Free Group *vs.* komisjon ja C-64/19 P, Hispaania *vs.* komisjon, C-53/19 P, Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon ja C-65/19 P, Hispaania *vs.* komisjon, ning kohtuasjad C-50/19 P, Sigma *vs.* komisjon, C-54/19 P, Axa Mediterranean *vs.* komisjon ja C-55/19 P, Proseguor Compañía de Seguridade *vs.* komisjon.

5 ELT 2007, C 311, lk 21.

äriühingu tulumaksu seaduse (Ley del Impuesto sobre Sociedades) artikli 12 lõikes 5, mis lisati sellesse seadusse 27. detsembri 2001. aasta seadusega 24/2001 maksu-, haldus- ja sotsiaalmeetmete kohta (Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social),[6] ja mida korrati kuninga 5. märtsi 2004. aasta seadusandlikus dekreedis 4/2004, millega kiidetakse heaks äriühingu tulumaksu seaduse konsolideeritud versioon (Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, edaspidi „TRLIS“) (edaspidi „vaidlusalune meede“). Vaidlusaluse meetme kohaselt võib Hispaania maksukohustuslasest äriühing siis, kui ta on omandanud „välismaises äriühingus“ vähemalt 5-protsendilise osaluse ning seda vähemalt aastaseks katkematuks ajavahemikuks, tema poolt tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksuga maksustatavast tulust amortisatsiooni vormis maha arvata sellest tuleneva firmaväärtuse[7], täpsemalt rahalise firmaväärtuse (*comercio financiero*)[8] arvata amortisatsiooni vormis maha äriühingu tulumaksuga maksustatavast summast, mida ettevõtjale kohaldatakse. Vaidlusaluses meetmes on täpsustatud, et selleks, et äriühingut peetaks „välismaiseks äriühinguks“, peab tal olema kohustus tasuda maksu, mis on Hispaanias kohaldatava maksuga identne, ja ta peab oma tulu peamiselt saama äritegevusest välismaal.

4. Komisjon lõpetas 28. oktoobri 2009. aasta otsusega ametliku uurimismenetluse Euroopa Liidu siseste osaluste omandamiste osas. Pärast seda, kui ta märkis otsuse põhjenduses 19, et „välja arvatud kõnealuse meetme puhul, võib firmaväärtust Hispaania maksupoliitika põhimõtete kohaselt amortiseerida ainult pärast äriühendust, mis tekib sõltumatute äriühingute varade omandamise või varalise sissemakse teel või siis pärast ühinemist või jagunemist“, ja täpsustas põhjenduses 20, et „[…] [vaidlusaluse meetme] kohane rahalise firmaväärtuse kontseptsioon [toob] aktsiate omandamise valdkonda tavaliselt varade üleandmise või äriühenduse tehingute puhul kasutatava mõiste“, leidis komisjon, et kõnealune meede on valikuline, kuna see soodustab üksnes teatavaid välismaal investeerivate ettevõtjate rühmi, ning see konkreetne tunnus ei ole põhjendatav kava olemusega. Komisjoni arvates kehtib see järeldus sõltumata sellest, kas võrdlussüsteemiks on rahalise firmaväärtuse maksustamislahendust käsitlevad eeskirjad Hispaania maksusüsteemi kohaselt (vt põhjendused 89 ja 92–114) või muu riigi kui Hispaania residendist äriühingus omandatud majandushuvist tuleneva firmaväärtuse maksustamislahendus (vt põhjendused 89 ja 115–119). Komisjon tunnistas selle otsuse artikli 1 lõikes 1 „abikava, mida Hispaania rakendas [vaidlusaluse meetme] alusel, […] siseturuga kokkusobimatu[ks] abisaajatele ühendusesiseste omandamistega seoses antud abi puhul“, ja nägi artiklis 4 ette, et tagasi nõutakse abi, mis vastab selle kava alusel antud maksuvähendustele.[9]

5. Komisjon jättis ametliku uurimismenetluse liiduväliste osaluste omandamiste suhtes siiski avatuks, oodates uusi andmeid, mille Hispaania ametiasutused lubasid esitada. See menetluse osa lõpetati 12. jaanuari 2011. aasta otsusega, millega komisjon tunnistas abikava, mida Hispaania vaidlusaluse meetme alusel rakendas, siseturuga kokkusobimatuks ka abisaajatele ELi-väliste osaluste omandamistega seoses antud abi puhul.

6 *BOE* nr 61, 11.3.2004, lk 10951.

7 Firmaväärtusena käsitatakse vaidlusaluse otsuse põhjenduses 18 „tuntud ärinime väärtust, häid kliendisuhteid, töötajate oskusi ja muid selliseid tegureid, mis peaksid tootma tulevikus suuremat tulu kui kõnealusel hetkel ilmne“, mis vastavad „äriühingu omandamisel üle tolle varade turuväärtuse makstavale hinnale“, mis tuleb Hispaania raamatupidamispõhimõtete kohaselt kirjendada eraldi immateriaalse varana niipea, kui sihtäriühing omandava äriühingu kontrolli alla läheb.

8 Vaidlusaluse otsuse põhjenduse 20 kohaselt tähendab rahaline firmaväärtus Hispaania maksusüsteemis firmaväärtust, mis oleks kirjendatud osalust omava äriühingu ja sihtäriühingu ühinemise korral.

9 Vaidlusaluse otsuse artikli 1 lõikes 2 jäeti ühisturuga kokkusobimatuks tunnistamise ning tagastamisnõude kohaldamisalast välja maksuvähendused, mida abisaajad olid kasutanud vaidlusaluse meetme alusel seoses ühendusesiseste omandamistega, mis on „seotud otseste või kaudsete õigustega välismaistes äriühingutes ning mis 21. detsembriks 2007 vastasid abikava asjaomastele tingimustele, kuid mitte tingimusele, et asjaomasele äriühingule pidi osalus kuuluma vähemalt aastase katkematu ajavahemiku jooksul“. Komisjon leidis nimelt, et kuni selle kuupäevani (mil ametliku uurimismenetluse algatamise otsus avaldati ELTs) oli vaidlusaluse meetme kasutajatel õiguspärane ootus, et meede on seaduslik (vt vaidlusaluse otsuse põhjendused 165–168).

II. Menetlus Üldkohtus ja vaidlustatud kohtuotsus

6. Banco Santander esitas vaidlusaluse otsuse tühistamise nõudes hagiavalduse, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 18. mail 2010. Menetlus peatati 13. märtsist 7. novembrini 2014, mil Üldkohus tegi 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon[10] (edaspidi „kohtuotsus Autogrill España *vs.* komisjon"), tühistades vaidlusaluse otsuse põhjendusega, et komisjon kohaldas vääralt ELTL artikli 107 lõikes 1 ette nähtud valikulisuse tingimust. Ühtlasi tühistas Üldkohus 7. novembri 2014. aasta kohtuotsusega Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon[11] (edaspidi „kohtuotsus Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon) ka 12. jaanuari 2011. aasta otsuse.

7. Komisjon esitas kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon peale apellatsioonkaebuse, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 19. jaanuaril 2015. See apellatsioonkaebus, mis registreeriti numbriga C-20/15 P, liideti apellatsioonkaebusega, mis oli registreeritud numbriga C-21/15 P ja millega komisjon oli vaidlustanud kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon. Euroopa Kohtu presidendi 19. mai 2015. aasta otsustega anti Saksamaa Liitvabariigile, Iirimaale ja Hispaania Kuningriigile luba liidetud kohtuasjades WDFG ning Banco Santanderi ja Santusa nõuete toetuseks menetlusse astuda. Euroopa Kohus tühistas 21. detsembri 2016. aasta otsusega komisjon *vs.* World Duty Free Group jt[12] (edaspidi „kohtuotsus WDFG") kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon, saatis asja tagasi Üldkohtusse uueks arutamiseks ja jättis kohtukulude kandmise otsustamise osaliselt edaspidiseks. Ühtlasi tühistas Euroopa Kohus ka kohtuotsuse Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon.

8. Üldkohtu menetlust, mis oli alates 9. märtsist 2015 uuesti peatatud, jätkati 21. detsembril 2016 ja see lõppes vaidlustatud kohtuotsuse vastuvõtmisega, millega Üldkohus jättis Banco Santanderi hagi rahuldamata ja mõistis temalt välja kohtukulud.

III. Menetlus Euroopa Kohtus ja poolte nõuded

9. Banco Santander esitas käesoleva apellatsioonkaebuse, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 25. jaanuaril 2019. Ta palub tühistada vaidlustatud kohtuotsus, rahuldada tema Üldkohule esitatud hagi, tühistades vaidlusaluse otsuse, ja mõista kohtukulud välja komisjonilt. Komisjon palub jätta apellatsioonkaebus rahuldamata ja mõista kohtukulud välja apellandilt.

IV. Analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

10. Maksumeetmete valikulisuse kohtupraktika hetkeseisus analüüsiga seoses ja eelkõige kirjeldamaks kolme-etapilist meetodit, mille Euroopa Kohus on välja töötanud valikulisuse analüüsiks, viitan argumentidele ja kriteeriumidele, mille esitasin liidetud kohtuasjades C-51/19 P, World Duty Free Group *vs.* komisjon, ja C-64/19 P, Hispaania *vs.* komisjon, tänase kuupäevaga esitatud ettepaneku punktides 11–21. Banco Santanderi esitatud väited vaadatakse

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

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

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

läbi viidatud argumentide ja kriteeriumide alusel. Tagajärgede osas, mis kohtuotsusel WDFG on käesoleva apellatsioonkaebuse läbivaatamisele, viitan eelnevalt viidatud ettepaneku punktidele 23–27.

B. Apellatsioonkaebus

11. Banco Santander esitab apellatsioonkaebuse põhjendamiseks ainsa väite, mis käsitleb viga ELTL artikli 107 lõike 1 tõlgendamisel seoses valikulisuse kriteeriumiga. See väide jaguneb esimese võimalusena nelja ja teise võimalusena kahte ossa.

1. Apellatsioonkaebuse ainsa väite esimene osa: viga võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel

12. Banco Santanderi apellatsioonkaebuse ainsa väite esimeses osas esitatud väited puudutavad valikulisuse analüüsi esimest etappi, mille eesmärk on võrdlussüsteemi kindlaksmääramine. Võrdlussüsteemi mõiste ja võrdlussüsteemi kindlaksmääramise kriteeriumide osas viitan argumentidele, mille esitasin liidetud kohtuasjades C-51/19 P, World Duty Free Group *vs.* komisjon, ja C-64/19 P, Hispaania *vs.* komisjon tänase kuupäevaga esitatud ettepaneku punktides 37–51.

a) Apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa esimene punkt

13. Kuna läbivaadatavas punktis esitatud vastuväited ja nende vastuväidete põhjendamiseks esitatud argumendid on identsed nendega, mis on esitatud World Duty Free Group'i apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa esimeses punktis kohtuasjas C-51/19 P, siis viitaksin nende läbivaatamiseks *mutatis mutandis* vaid oma liidetud kohtuasjades C-51/19 P ja C-64/19 P tänase kuupäevaga esitatud ettepaneku punktidele 31–36, mis puudutab komisjoni esitatud vastuvõetamatuse väidet, ja sisulistes küsimustes selle ettepaneku punktidele 52–59. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku nendes punktides esitatud põhjendustel Banco Santanderi apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa esimene punkt tagasi lükata.

b) Apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa teine punkt

14. Kuna Banco Santanderi apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa teises punktis esitatud vastuväited ja nende vastuväidete põhjendamiseks esitatud argumendid on identsed nendega, mis on esitatud World Duty Free Group'i apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa teises punktis kohtuasjas C-51/19 P, siis viitaksin nende läbivaatamiseks *mutatis mutandis* vaid oma liidetud kohtuasjades C-51/19 P ja C-64/19 P tänase kuupäevaga esitatud ettepaneku punktidele 62–82, milles soovitan need vastuväited tervikuna tagasi lükata. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku nendes punktides esitatud põhjendustel Banco Santanderi apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa teine punkt tagasi lükata.

c) Apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa kolmas punkt

15. Kuna Banco Santanderi apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa kolmandas punktis esitatud vastuväited ja nende vastuväidete põhjendamiseks esitatud argumendid on identsed nendega, mis on esitatud World Duty Free Group'i apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa kolmandas punktis kohtuasjas C-51/19 P, siis viitaksin nende läbivaatamiseks *mutatis mutandis*

vaid oma liidetud kohtuasjades C-51/19 P ja C-64/19 P tänase kuupäevaga esitatud ettepaneku punktidele 85–87. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku nendes punktides esitatud põhjendustel Banco Santanderi apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese osa kolmas punkt tagasi lükata.

2. Apellatsioonkaebuse ainsa väite teine osa: viga selle eesmärgi kindlaksmääramisel, millest lähtuvalt viiakse läbi võrreldavuse analüüs

16. Väited, mille Banco Santander esitab oma apellatsioonkaebuse ainsa väite teises osas, puudutavad vaidlustatud kohtuotsuse punkte 130–151 ja nendega on vaidlustatud selle kohtuotsuse põhjendused, millega Üldkohus määras kindlaks võrdlussüsteemi eesmärgi ja võrdles selle eesmärgi seisukohast nende ettevõtjate olukorda, kes saavad vaidlusaluse meetmega kehtestatud eelise, ja nende ettevõtjate olukorda, kellele on selle kohaldamine välistatud.

17. Kuna Banco Santanderi apellatsioonkaebuse selle osa kontekstis esitatud vastuväited ja nende vastuväidete põhjendamiseks esitatud argumendid on identsed nendega, mis on esitatud World Duty Free Group'i apellatsioonkaebuse ainsa väite teises osas kohtuasjas C-51/19 P, siis viitaksin nende läbivaatamiseks *mutatis mutandis* vaid oma liidetud kohtuasjades C-51/19 P ja C-64/19 P tänase kuupäevaga esitatud ettepaneku punktidele 91–106. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku nendes punktides esitatud põhjendustel Banco Santanderi apellatsioonkaebuse ainsa väite teine osa tagasi lükata.

3. Apellatsioonkaebuse ainsa väite kolmas osa: õigusnormi rikkumine tõendamiskoormise jaotamisel

18. Kuna Banco Santanderi apellatsioonkaebuse ainsa väite kolmandas osas esitatud vastuväited ja nende vastuväidete põhjendamiseks esitatud argumendid on identsed nendega, mis on esitatud World Duty Free Group'i apellatsioonkaebuse ainsa väite kolmandas osas kohtuasjas C-51/19 P, siis viitaksin nende läbivaatamiseks *mutatis mutandis* vaid oma liidetud kohtuasjades C-51/19 P ja C-64/19 P tänase kuupäevaga esitatud ettepaneku punktidele 109–110. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku nendes punktides esitatud põhjendustel Banco Santanderi apellatsioonkaebuse ainsa väite kolmas osa tagasi lükata.

4. Apellatsioonkaebuse ainsa väite neljas osa: proportsionaalsus

19. Kuna Banco Santanderi apellatsioonkaebuse ainsa väite neljandas osas esitatud vastuväited ja nende vastuväidete põhjendamiseks esitatud argumendid on identsed nendega, mis on esitatud World Duty Free Group'i apellatsioonkaebuse ainsa väite neljandas osas kohtuasjas C-51/19 P, siis viitaksin nende läbivaatamiseks *mutatis mutandis* vaid oma liidetud kohtuasjades C-51/19 P ja C-64/19 P tänase kuupäevaga esitatud ettepaneku punktidele 112 ja 113. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku nendes punktides esitatud põhjendustel Banco Santanderi apellatsioonkaebuse ainsa väite neljas osa tagasi lükata.

5. Apellatsioonkaebuse ainsa väite viies osa: põhjuslik seos

20. Kuna Banco Santanderi apellatsioonkaebuse ainsa väite viiendas osas esitatud vastuväited ja nende vastuväidete põhjendamiseks esitatud argumendid on identsed nendega, mis on esitatud World Duty Free Group'i apellatsioonkaebuse ainsa väite viiendas osas kohtuasjas C-51/19 P, siis viitaksin nende läbivaatamiseks *mutatis mutandis* vaid oma liidetud kohtuasjades C-51/19 P

ja C-64/19 P tänase kuupäevaga esitatud ettepaneku punktidele 114–117. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku nendes punktides esitatud põhjendustel Banco Santanderi apellatsioonkaebuse ainsa väite viies osa tagasi lükata.

6. Apellatsioonkaebuse ainsa väite kuues osa: meetme jagatavus

21. Kuna Banco Santanderi apellatsioonkaebuse ainsa väite kuuendas osas esitatud vastuväited ja nende vastuväidete põhjendamiseks esitatud argumendid on identsed nendega, mis on esitatud World Duty Free Group'i apellatsioonkaebuse ainsa väite kuuendas osas kohtuasjas C-51/19 P, siis viitaksin nende läbivaatamiseks *mutatis mutandis* vaid oma liidetud kohtuasjades C-51/19 P ja C-64/19 P tänase kuupäevaga esitatud ettepaneku punktidele 119–122. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku nendes punktides esitatud põhjendustel Banco Santanderi apellatsioonkaebuse ainsa väite kuues osa tagasi lükata.

7. Ettepanek apellatsioonkaebuse kohta

22. Eelnevale tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku jätta apellatsioonkaebus tervikuna rahuldamata.

V. Kohtukulud

23. Euroopa Kohtu kodukorra artikli 184 lõike 2 kohaselt otsustab Euroopa Kohus kohtukulude jaotamise, kui apellatsioonkaebus on põhjendamatu. Vastavalt kodukorra artikli 138 lõikele 1, mida kohaldatakse *mutatis mutandis* Euroopa Kohtu menetluses, mille esemeks on Üldkohtu otsuse peale esitatud apellatsioonkaebus, on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna teen Euroopa Kohtule ettepaneku jätta Banco Santanderi apellatsioonkaebus rahuldamata, siis tuleb minu arvates kohtukulud temalt välja mõista vastavalt komisjoni esitatud nõudele.

VI. Ettepanek

24. Eelnevale tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku jätta apellatsioonkaebus rahuldamata ja mõista kohtukulud välja Banco Santanderilt.