Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GIOVANNI PITRUZZELLA
21 päivänä tammikuuta 2021 [1]

Asia C-52/19 P

Banco Santander, SA
vastaan

Euroopan komissio

Muutoksenhaku – Yhteisöveroa koskevat säännökset, joiden nojalla Espanjassa verotuksellisesti asuvat yritykset voivat vähentää kuluna liikearvon, joka seuraa omistusosuuksien hankkimisesta ulkomailla verotuksellisesti asuvista yrityksistä – Valtiontuen käsite – Valikoivuus

1. Käsiteltävässä asiassa on kyse valituksesta, jonka Banco Santader, SA (jäljempänä Banco Santander) on tehnyt 15.11.2018 annetusta tuomiosta Banco Santander v. komissio [2] (jäljempänä valituksenalainen tuomio), jolla unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi Banco Santanderin SEUT 263 artiklan nojalla nostaman kanteen, jossa vaadittiin kumoamaan Espanjan soveltamasta, omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan liikearvon kirjaamisesta kuluksi 28.10.2009 tehdyn komission päätöksen 2011/5/EY [3] (jäljempänä riidanalainen päätös) 1 artiklan 1 kohta ja toissijaisesti tämän päätöksen 4 artikla.

2. Nyt käsiteltävä valitus on osa kahdeksaa rinnakkaista asiaa, joissa vaaditaan kumoamaan tuomiot, joilla unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi kanteet, joita eräät espanjalaisyhtiöt olivat nostaneet joko riidanalaisesta päätöksestä tai Espanjan soveltamasta, omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan rahallisen liikearvon kirjaamisesta kuluksi 12.1.2011 annetusta komission päätöksestä 2011/282/EU [4] (jäljempänä 12.1.2011 annettu päätös).

I Tosiseikat, riidanalainen toimenpide ja riidanalainen päätös

3. Euroopan parlamentin jäsenten esitettyä komissiolle useita kirjallisia kysymyksiä vuosina 2005 ja 2006 ja yksityisen toimijan tehtyä komissiolle kantelun vuonna 2007 Euroopan komissio päätti 10.10.2007 aloittaa nykyisen SEUT 108 artiklan 2 kohdan mukaisen muodollisen tutkintamenettelyn (jäljempänä menettelyn aloittamista koskeva päätös) [5] Espanjan

1 Alkuperäinen kieli: italia.

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

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

4 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), Espanjan soveltama (EUVL 2011, L 135, s. 1). Muut asiat, joista esitän samana päivänä ratkaisuehdotukseni, ovat yhdistetyt asiat C-51/19 P, World Duty Free Group v. komissio ja C-64/19 P, Espanja v. komissio; yhdistetyt asiat C-53/19 P, Banco Santander ja Santusa v. komissio ja C-65/19 P, Espanja v. komissio sekä asiat C-50/19 P, Sigma v. komissio, C-54/19 P, Axa Mediterranean v. komissio ja C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridade v. komissio.

5 EUVL 2007, C 311, s. 21.

yhteisöverolain (Ley del Impuesto sobre Sociedades) 12 §:n 5 momentissa säädetystä säännöksestä, joka lisättiin kyseiseen lakiin verotuksellisista, hallinnollisista ja sosiaalisista toimenpiteistä 27.12.2001 annetulla lailla 24/2001 (Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social)[6] ja vahvistettiin yhteisöverolain muutetun tekstin hyväksymisestä 5.3.2004 annetulla kuninkaan asetuksella 4/2004 (Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, jäljempänä TRLIS-säädös) (jäljempänä riidanalainen toimenpide). Riidanalaisen toimenpiteen mukaisesti Espanjassa verovelvollinen yritys, joka hankkii vähintään viiden prosentin omistusosuuden ”ulkomaisessa yhtiössä” ja omistaa kyseisen osuuden keskeytyksettä vähintään vuoden ajan, voi vähentää tästä johtuvan rahallisen[7] liikearvon[8] kuluna kyseisen yrityksen yhteisöveron perustasta. Riidanalaisessa toimenpiteessä täsmennetään myös, että jotta yhtiötä voidaan pitää ”ulkomaisena yhtiönä”, sen on oltava velvollinen maksamaan samanlaista veroa kuin Espanjassa sovellettava vero ja sen tulojen on oltava peräisin pääasiassa ulkomailla harjoitettavasta yritystoiminnasta.

4. Komissio teki 28.10.2009 riidanalaisen päätöksen, jolla päätettiin Euroopan unionissa toteutettuja omistusosuuksien hankintoja koskeva muodollinen tutkintamenettely. Todettuaan riidanalaisen päätöksen 19 perustelukappaleessa, että ”[riidanalaista] toimenpidettä lukuun ottamatta Espanjan verotusperiaatteiden mukaan liikearvo voidaan kirjata kuluksi ainoastaan yhteenliittymässä, joka syntyy itsenäisten yritysten omaisuuserien hankinnan tai luovutuksen taikka sulautumisen tai jakautumisen kautta”, ja täsmennettyään saman päätöksen 20 perustelukappaleessa, että ”[riidanalaisessa toimenpiteessä] tarkoitettu rahallinen liikearvo tuo – – omistusosuuksien hankkimiseen käsitteen, jota käytetään yleensä omaisuuserien siirrossa tai liiketoimissa, joissa yritykset yhdistyvät”, komissio katsoi, että riidanalainen toimenpide oli valikoiva, koska se hyödytti ainoastaan tiettyjä yritysryhmiä, jotka tekevät tietynlaisia investointeja ulkomaille, ja että järjestelyn erityisluonne ei [ollut] perusteltavissa luontaisilla syillä. Komission mukaan tällaista päätelmää oli pidettävä pätevänä riippumatta siitä, oliko viitejärjestelmäksi määritetty Espanjan verojärjestelmän rahallisen liikearvon verokohtelua koskevat säännöt (ks. 89 ja 92–114 perustelukappale) vaiko sellaisen liikearvon verokohtelu, joka seuraa siitä, että Espanjassa sijaitseva yritys hankkii taloudellista hyötyä muussa maassa kuin Espanjassa sijaitsevasta yrityksestä (ks. 89 ja 115–119 perustelukappale). Komissio totesi riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 1 kohdassa, että ”tukijärjestelmä, jota Espanjan kuningaskunta on soveltanut [riidanalaisen toimenpiteen] perusteella – –, ei sovellu yhteismarkkinoille niiden tukien osalta, joita on myönnetty yhteisön sisäisiä hankintoja tehneille edunsaajille”, ja saman päätöksen 4 artiklassa säädettiin, että kyseisen järjestelmän mukaisesti verovähennyksenä myönnetty tuki on perittävä takaisin.[9]

6 BOE nro 61, 11.3.2004, s. 10951.

7 Riidanalaisen päätöksen 20 perustelukappaleessa todetaan, että Espanjan verojärjestelmässä rahallisella liikearvolla tarkoitetaan liikearvoa, joka olisi syntynyt, jos osuudet omistava yritys ja kohdeyritys olisivat sulautuneet yhteen.

8 Riidanalaisen päätöksen 18 perustelukappaleen mukaan liikearvolla tarkoitetaan ”arvoa, joka muodostuu liikenimen hyvästä maineesta, hyvistä asiakassuhteista, työntekijöiden ammattitaidosta ja muista vastaavista tekijöistä, joiden voidaan odottaa tuottavan tulevaisuudessa ilmeistä suurempia tuloja”, ja joka vastaa ”kohteen hankinnasta maksettua hintaa, joka ylittää yrityksen omaisuuden markkina-arvon” ja joka on Espanjan kirjanpitoperiaatteiden mukaisesti kirjattava erillisenä aineettomana omaisuuseränä heti, kun hankinnan tehnyt yritys ottaa kohdeyrityksen määräysvaltaansa.

9 Riidanalaisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdassa jätettiin soveltumattomuutta koskevan toteamuksen ja takaisinperintämääräyksen ulkopuolelle verovähennykset, joista edunsaajat olivat hyötyneet toteuttaessaan yhteisön sisäisiä hankintoja ja jotka oli myönnetty riidanalaisen toimenpiteen perusteella ”suorista tai välillisistä oikeuksista ulkomaisissa yrityksissä ja jotka täyttivät tukijärjestelmän ehdot ennen 21 päivää joulukuuta 2007 lukuun ottamatta ehtoa, joka edellyttää omistusosuuksien omistamista keskeytyksettä vähintään vuoden ajan”. Komissio nimittäin katsoi, että edellä mainittuun päivämäärään saakka (eli siihen päivään asti, jona muodollisen tutkintamenettelyn aloittamista koskeva päätös julkaistiin EUVL:ssä) riidanalaisen toimenpiteen edunsaajilla oli perusteltu luottamus toimenpiteen laillisuuteen (ks. riidanalaisen päätöksen 165–168 perustelukappale).

5. Komissio piti muodollisen tutkintamenettelyn avoinna unionin ulkopuolelle toteutettujen omistusosuuksien hankintojen osalta, koska Espanjan viranomaiset olivat luvanneet esittää uusia seikkoja. Menettelyn tämä osa päätettiin 12.1.2011 annetulla päätöksellä, jossa komissio totesi, että tukijärjestelmä, jota Espanja oli soveltanut riidanalaisen toimenpiteen nojalla, oli sisämarkkinoille soveltumaton myös siltä osin kuin sitä sovellettiin omistusosuuksien hankintaan unionin ulkopuolelle sijoittautuneista yrityksistä.

II Asian käsittely unionin yleisessä tuomioistuimessa ja valituksenalainen tuomio

6. Banco Santander nosti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 18.5.2010 toimittamallaan kannekirjelmällä kanteen, jossa se vaati riidanalaisen päätöksen kumoamista. Asian käsittely keskeytettiin 13.3.–7.11.2014, ja sitä jatkettiin unionin yleisen tuomioistuimen lausuttua asiasta, joka johti 7.11.2014 annettuun tuomioon Autogrill España v. komissio [10] (jäljempänä tuomio Autogrill España v. komissio), jolla kumottiin riidanalainen päätös sillä perusteella, että komissio oli soveltanut virheellisesti SEUT 107 artiklan 1 kohdassa määrättyä valikoivuusedellytystä. Unionin yleinen tuomioistuin kumosi lisäksi 12.1.2011 annetun päätöksen 7.11.2014 antamallaan tuomiolla Banco Santander ja Santusa v. komissio [11] (jäljempänä tuomio Banco Santander ja Santusa v. komissio).

7. Komissio valitti tuomiosta Autogrill España v. komissio unionin tuomioistuimen kirjaamoon 19.1.2015 toimittamallaan valituskirjelmällä. Kyseinen valitus rekisteröitiin numerolla C-21/15 P ja yhdistettiin numerolla C-20/15 P rekisteröityyn valitukseen, jonka komissio oli tehnyt tuomiosta Banco Santander ja Santusa v. komissio. Saksan liittotasavalta, Irlanti ja Espanjan kuningaskunta hyväksyttiin 19.5.2015 annetuilla unionin tuomioistuimen presidentin päätöksillä väliintulijoiksi yhdistetyissä asioissa tukemaan WDFG:n sekä Banco Santanderin ja Santusan vaatimuksia. Unionin tuomioistuin antoi 21.12.2016 tuomion komissio v. World Duty Free Group ym. [12] (jäljempänä tuomio WDFG), jolla kumottiin tuomio Autogrill España v. komissio ja palautettiin asia unionin yleiseen tuomioistuimeen ja jossa määrättiin, että oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin. Unionin tuomioistuin kumosi myös tuomion Banco Santander ja Santusa v. komissio.

8. Unionin yleisessä tuomioistuimessa vireille pantua menettelyä, joka oli keskeytetty uudelleen 9.3.2015, jatkettiin 21.12.2016, ja sen päätteeksi annettiin valituksenalainen tuomio, jolla unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi Banco Santanderin kanteen ja velvoitti tämän korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

III Asian käsittely unionin tuomioistuimessa ja asianosaisten vaatimukset

9. Banco Santander teki tämän valituksen unionin tuomioistuimen kirjaamoon 25.1.2019 toimittamallaan valituskirjelmällä. Banco Santander vaatii, että valituksenalainen tuomio kumotaan, että riidanalainen päätös kumotaan sen unionin yleisessä tuomioistuimessa nostaman kanteen hyväksymisen johdosta ja että komissio velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Komissio vaatii, että valitus hylätään ja valittaja velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

[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.

IV Asian tarkastelu

A Alustavat huomautukset

10. Verotoimenpiteiden valikoivuutta koskevan oikeuskäytännön nykytilanteen tarkastelun ja erityisesti unionin tuomioistuimen kehittämän, valikoivuuden arvioinnin kolmivaiheisen menetelmän kuvauksen osalta viittaan seikkoihin ja arviointiperusteisiin, jotka esitetään yhdistetyissä asioissa C-51/19 P, World Duty Free Group v. komissio ja C-64/19 P, Espanja v. komissio samana päivänä antamani ratkaisuehdotuksen 11–21 kohdassa. Banco Santanderin esittämiä väitteitä tarkastellaan noiden seikkojen ja arviointiperusteiden valossa. Siltä osin kuin on kyse tuomion WDFG vaikutuksista tämän valituksen tutkimiseen, viittaan edellä mainitun ratkaisuehdotuksen 23–27 kohtaan.

B Valituksen tarkastelu

11. Banco Santander esittää valituksensa tueksi yhden ainoan valitusperusteen, joka koskee SEUT 107 artiklan 1 kohdan virheellistä tulkintaa valikoivuusperusteen osalta. Se voidaan jakaa neljään ensisijaisesti esitettyyn osaan ja kahteen toissijaisesti esitettyyn osaan.

1. Ainoan valitusperusteen ensimmäinen osa: viitejärjestelmän määrittämisessä tehty virhe

12. Banco Santanderin ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan yhteydessä esitetyt väitteet koskevat valikoivuuden arvioinnin ensimmäistä vaihetta, joka koskee viitejärjestelmän määrittämistä. Viitejärjestelmän käsitteen ja sen määrittämisessä sovellettavien perusteiden osalta viittaan huomioihin, jotka esitän yhdistetyissä asioissa C-51/19 P, World Duty Free Group v. komissio ja C-64/19 P, Espanja v. komissio samana päivänä antamani ratkaisuehdotuksen 37–51 kohdassa.

a) Ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan ensimmäinen väite

13. Koska nyt tarkasteltavan väitteen yhteydessä esitetyt väittämät ja niiden tueksi esitetyt perustelut ovat samat kuin World Duty Free Groupin asiassa C-51/19 P esittämän ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan ensimmäisen väitteen yhteydessä esitetyt, tyydyn viittaamaan niiden tutkimisen osalta soveltuvin osin yhdistetyissä asioissa C-51/19 P ja C-64/19 P samana päivänä esittämäni ratkaisuehdotuksen 31–36 kohtaan siltä osin kuin kyse on komission oikeudenkäyntiväitteestä, sekä saman ratkaisuehdotuksen 52–59 kohtaan siltä osin kuin kyse on asiakysymyksestä. Näiden samojen kyseisissä kohdissa esitettyjen perustelujen perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää Banco Santanderin ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan ensimmäisen väitteen.

b) Ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan toinen väite

14. Koska Banco Santanderin ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan toisen väitteen yhteydessä esitetyt väittämät ja niiden tueksi esitetyt perustelut ovat samat kuin World Duty Free Groupin asiassa C-51/19 P esittämän ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan toisen väitteen yhteydessä esitetyt, tyydyn viittaamaan niiden tutkimisen osalta soveltuvin osin edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa C-51/19 P ja C-64/19 P saman päivänä esittämäni

ratkaisuehdotuksen 62–82 kohtaan, joissa ehdotan kaikkien näiden väittämien hylkäämistä. Näiden samojen kyseisissä kohdissa esitettyjen perustelujen perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää Banco Santanderin ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan toisen väitteen.

c) Ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan kolmas väite

15. Koska Banco Santanderin ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan kolmannen väitteen yhteydessä esitetyt väittämät ja niiden tueksi esitetyt perustelut ovat samat kuin World Duty Free Groupin asiassa C-51/19 P esittämän ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan kolmannen väitteen yhteydessä esitetyt, tyydyn viittaamaan niiden tutkimisen osalta soveltuvin osin yhdistetyissä asioissa C-51/19 P ja C-64/19 P samana päivänä esittämäni ratkaisuehdotuksen 85–87 kohtaan. Näiden samojen kyseisissä kohdissa esitettyjen perustelujen perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää Banco Santanderin ainoan valitusperusteen ensimmäisen osan kolmannen väitteen.

2. Ainoan valitusperusteen toinen osa: virhe määritettäessä päämäärää, jonka perusteella rinnastettuus on tutkittava

16. Banco Santanderin ainoan valitusperusteen toisen osan yhteydessä esittämät väitteet koskevat valituksenalaisen tuomion 130–151 kohtaa, ja niillä pyritään riitauttamaan kyseisen tuomion perustelut, joihin unionin yleinen tuomioistuin tukeutui määrittäessään viitejärjestelmän päämäärän ja joiden avulla se tutki tämän päämäärän valossa, olivatko riidanalaisella toimenpiteellä aikaan saadusta edusta hyötyneiden yritysten ja sen ulkopuolelle jäävien yritysten tilanteet rinnastettavissa toisiinsa.

17. Koska Banco Santanderin ainoan valitusperusteen kyseisen osan yhteydessä esitetyt väittämät sekä niiden tueksi esitetyt perustelut ovat samat kuin World Duty Free Groupin asiassa C-51/19 P esittämän ainoan valitusperusteen toisen osan yhteydessä esitetyt, tyydyn viittaamaan niiden tutkimisen osalta soveltuvin osin yhdistetyissä asioissa C-51/19 P ja C-64/19 P samana päivänä esittämäni ratkaisuehdotuksen 91–106 kohtaan. Näiden samojen kyseisissä kohdissa esitettyjen perustelujen perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää Banco Santanderin ainoan valitusperusteen toisen osan.

3. Ainoan valitusperusteen kolmas osa: todistustaakan jaossa tehty oikeudellinen virhe

18. Koska Banco Santanderin ainoan valitusperusteen kolmannen osan yhteydessä esitetyt väittämät sekä niiden tueksi esitetyt perustelut ovat samat kuin World Duty Free Groupin asiassa C-51/19 P esittämän ainoan valitusperusteen kolmannen osan yhteydessä esitetyt, tyydyn viittaamaan niiden tutkimisen osalta soveltuvin osin yhdistetyissä asioissa C-51/19 P ja C-64/19 P samana päivänä esittämäni ratkaisuehdotuksen 109 ja 110 kohtaan. Näiden samojen kyseisissä kohdissa esitettyjen perustelujen perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää Banco Santanderin ainoan valitusperusteen kolmannen osan.

4. Ainoan valitusperusteen neljäs osa: oikeasuhteisuus

19. Koska Banco Santanderin ainoan valitusperusteen neljännen osan yhteydessä esitetyt väittämät sekä niiden tueksi esitetyt perustelut ovat samat kuin World Duty Free Groupin asiassa C-51/19 P esittämän ainoan valitusperusteen neljännen osan yhteydessä esitetyt, tyydyn viittaamaan niiden tutkimisen osalta soveltuvin osin yhdistetyissä asioissa C-51/19 P ja C-64/19 P samana päivänä esittämäni ratkaisuehdotuksen 112 ja 113 kohtaan. Näiden samojen kyseisissä kohdissa esitettyjen perustelujen perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää Banco Santanderin ainoan valitusperusteen neljännen osan.

5. Ainoan valitusperusteen viides osa: syy-yhteys

20. Koska Banco Santanderin ainoan valitusperusteen viidennen osan yhteydessä esitetyt väittämät sekä niiden tueksi esitetyt perustelut ovat samat kuin World Duty Free Groupin asiassa C-51/19 P esittämän ainoan valitusperusteen viidennen osan yhteydessä esitetyt, tyydyn viittaamaan niiden tutkimisen osalta soveltuvin osin yhdistetyissä asioissa C-51/19 P ja C-64/19 P samana päivänä esittämäni ratkaisuehdotuksen 114–117 kohtaan. Näiden samojen kyseisissä kohdissa esitettyjen perustelujen perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää Banco Santanderin ainoan valitusperusteen viidennen osan.

6. Ainoan valitusperusteen kuudes osa: toimenpiteen erotettavuus

21. Koska Banco Santanderin ainoan valituksen kuudennen osan yhteydessä esitetyt väittämät sekä niiden tueksi esitetyt perustelut ovat samat kuin World Duty Free Groupin asiassa C-51/19 P esittämän ainoan valitusperusteen kuudennen osan yhteydessä esitetyt, tyydyn viittaamaan niiden tutkimisen osalta soveltuvin osin yhdistetyissä asioissa C-51/19 P ja C-64/19 P samana päivänä esittämäni ratkaisuehdotuksen 119–122 kohtaan. Näiden samojen kyseisissä kohdissa esitettyjen perustelujen perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää Banco Santanderin ainoan valitusperusteen kuudennen osan.

7. Valitusta koskeva päätelmä

22. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää valituksen kokonaisuudessaan.

V Oikeudenkäyntikulut

23. Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 184 artiklan 2 kohdan mukaan on niin, että jos valitus on perusteeton, unionin tuomioistuin tekee ratkaisun oikeudenkäyntikuluista. Edellä mainitun työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdassa, jota sovelletaan soveltuvin osin unionin yleisen tuomioistuimen tuomiosta tehdyn valituksen käsittelyyn unionin tuomioistuimessa, määrätään, että asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on tätä vaatinut. Koska ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää Banco Santanderin valituksen, viimeksi mainittu on mielestäni velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut komission vaatimusten mukaisesti.

VI Ratkaisuehdotus

24. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää valituksen ja velvoittaa Banco Santanderin korvaamaan oikeudenkäyntikulut.