GENERALINIO ADVOKATO
GIOVANNI PITRUZZELLA IŠVADA,
pateikta 2021 m. sausio 21 d.[1]

**Byla C-52/19 P**

**Banco Santander, SA**
**prieš**

**Europos Komisiją**

„Apeliacinis skundas – Su pelno mokesčiu susijusios nuostatos, pagal kurias įmonėms, reziduojančioms mokesčių tikslais Ispanijoje, leidžiama amortizuoti prestižą, susidariusį įsigijus bendrovių, reziduojančių mokesčių tikslais užsienyje, akcijų – Valstybės pagalbos sąvoka – Atrankumas“

1. Šios bylos dalykas yra bendrovės *Banco Santander, SA* (toliau – *Banco Santander*) apeliacinis skundas, pateiktas dėl 2018 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Banco Santander / Komisija*[2] (toliau – skundžiamas sprendimas), kuriuo Bendrasis Teismas atmetė SESV 263 straipsniu pagrįstą *Banco Santander* prašymą panaikinti 2009 m. spalio 28 d. Komisijos sprendimo 2011/5/ES dėl Ispanijos įgyvendinto perviršinės vertės mokesčio mažinimo įsigyjant didelę užsienio bendrovės akcijų dalį (toliau – ginčijamas sprendimas)[3] 1 straipsnio 1 dalį ir papildomai – to paties sprendimo 4 straipsnį.

2. Byla dėl šio apeliacinio skundo yra viena iš aštuonių lygiagrečiai nagrinėjamų bylų, iškeltų siekiant, kad būtų panaikinti sprendimai, kuriais Bendrasis Teismas atmetė kelių Ispanijos bendrovių pareikštus ieškinius dėl ginčijamo sprendimo arba dėl 2011 m. sausio 12 d. Komisijos sprendimo 2011/282/EB dėl Ispanijos įgyvendintos finansinės prestižo vertės amortizacijos mokesčių tikslais įsigyjant užsienio bendrovės akcijų (toliau – 2011 m. sausio 12 d. sprendimas)[4].

## I. Faktinės aplinkybės, ginčijama priemonė ir ginčijamas sprendimas

3. 2007 m. spalio 10 d., 2005 ir 2006 m. Europos Parlamento nariams raštu pateikus Europos Komisijai keletą klausimų ir 2007 m. jai gavus vieno privataus ūkio subjekto skundą, Europos Komisija nusprendė pradėti SESV 108 straipsnio 2 dalyje numatytą oficialią tyrimo procedūrą[5]

1 Originalo kalba: italų.

2 T-227/10, nepaskelbtas Rink., EU:T:2018:785.

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

4 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), kurį Ispanija įvykdė (OL L 135, 2011, p. 1). Kitos bylos, dėl kurių šiandien teikiu išvadą, yra sujungtos bylos *World Duty Free Group / Komisija*, C-51/19 P, ir *Ispanija / Komisija*, C-64/19 P; *Banco Santander ir Santusa / Komisija*, C-53/19 P, ir *Ispanija / Komisija*, C-65/19 P; taip pat *Sigma / Komisija*, C-50/19 P, *Axa Mediterranean / Komisija* C-54/19 P, ir *Proseguor Compañía de Seguridade / Komisija*, C-55/19 P.

5 OL C 311, 2007, p. 21.

(toliau – sprendimas pradėti procedūrą) dėl *Ley del Impuesto sobre Sociedades* (Ispanijos pelno mokesčio įstatymas) 12 straipsnio 5 dalyje, į šį įstatymą įtrauktoje 2001 m. gruodžio 27 d. *Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social* (Įstatymas Nr. 24/2001 dėl mokesčių, administracinių ir socialinės tvarkos priemonių priėmimo)[6], perkeltoje į 2004 m. kovo 5 d. *Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades* (Karaliaus įstatyminis dekretas 4/2004 dėl Pelno mokesčio įstatymo pertvarkyto teksto patvirtinimo, toliau – TRLIS), įtvirtintos nuostatos (toliau – ginčijama priemonė). Ginčijamoje priemonėje numatyta, kad kai Ispanijoje apmokestinama įmonė įsigyja bent 5 % „užsienio bendrovės“ akcijų ir šios akcijos išlaikomos nepertraukiamą bent vienų metų laikotarpį, iš šio akcijų įsigijimo susidaręs[7] prestižas[8] gali būti amortizuojant atskaitytas iš įmonės mokėtino pelno mokesčio bazės. Ginčijamoje priemonėje pažymėta, jog tam, kad bendrovė galėtų būti laikoma „užsienio bendrove“, ji turi būti tokio pat mokesčio, koks mokamas Ispanijoje, mokėtoja ir jos pajamos turi būti daugiausia gaunamos iš užsienyje vykdomos veiklos.

4. 2009 m. spalio 28 d. Komisija priėmė ginčijamą sprendimą, kuriuo baigė oficialią tyrimo procedūrą dėl užsienio bendrovės akcijų įsigijimo Europos Sąjungoje. Ginčijamo sprendimo 19 konstatuojamojoje dalyje nurodžiusi, kad „[p]agal Ispanijos mokesčių politikos principus, išskyrus nagrinėjamą priemonę, prestižo vertė gali būti amortizuojama tik esant verslo jungimui, kuris susidaro arba įsigijus nepriklausomų bendrovių turimą turtą (ar kai tokios nepriklausomos bendrovės suteikia turimą turtą), arba po susijungimo arba atsiskyrimo operacijos“, o ginčijamo sprendimo 20 konstatuojamojoje dalyje patikslinusi, kad „perviršinės vertės sąvoka, vartojama pagal [ginčijamą priemonę], yra į akcijų įsigijimo sritį įtraukiama sąvoka, kuri paprastai vartojama turto perleidimo arba verslo jungimo sandoriuose“, Komisija nusprendė, kad nagrinėjama priemonė yra atrankioji, nes yra naudinga tik tam tikroms bendrovių, kurios atlieka tam tikras investicijas užsienyje, grupėms, ir kad būtent ši schemos savybė yra nepateisinama schemos pobūdžiu. Komisijos teigimu, ši išvada galioja neatsižvelgiant į tai, ar atskaitos sistema apibrėžiama kaip perviršinės vertės apmokestinimo tvarkos taisyklės pagal Ispanijos mokesčių sistemą (žr. 89 ir 92–114 konstatuojamąsias dalis), ar kaip perviršinės vertės, susidarančios dėl ekonominio intereso, susijusio su bendrove, kuri reziduoja ne Ispanijoje, o kitoje šalyje, apmokestinimo tvarkos taisyklės (žr. 89 ir 115–119 konstatuojamąsias dalis). Šio sprendimo 1 straipsnio 1 dalyje Komisija nurodė, kad „Ispanijos įgyvendinta pagalbos schema, kurią Ispanijos Karalystė patvirtino [pagal ginčijamą priemonę] <…> pagalbos, suteiktos gavėjų įsigijimams Bendrijoje, atžvilgiu, su bendrąja rinka nedera“, o 4 straipsnyje nurodė išieškoti atitinkamą pagalbą, atitinkančią pagal tą schemą suteiktas mokesčių lengvatas[9].

[6] BOE, Nr. 61, 2004 m. kovo 11 d., p. 10951.

[7] Ginčijamo sprendimo 18 konstatuojamojoje dalyje prestižo vertė apibrėžta kaip „labai gerbiamo verslo pavadinimo vertė, geri ryšiai su klientais, darbuotojų įgūdžiai ir kiti tokie veiksniai, kurie, kaip tikimasi, ateityje leis gauti didesnes negu akivaizdžios pajamas“, ir atitinka „kainą, mokamą įsigyjant verslą, viršijančią verslo turto rinkos vertę“, kuri pagal Ispanijos apskaitos principus turėtų būti įtraukiama į apskaitą kaip atskiras nematerialusis turtas iškart, kai tik įsigyjančioji bendrovė perima įsigytosios bendrovės kontrolę.

[8] Ginčijamo sprendimo 20 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad Ispanijos mokesčių sistemoje „perviršinė vertė“ yra prestižo vertė, kuri būtų įtraukta į apskaitą, jei investicinė bendrovė ir tikslinė bendrovė susijungtų.

[9] Pagal ginčijamo sprendimo 1 straipsnio 2 dalį pareiškimas dėl nesuderinamumo ir nurodymas išieškoti dėl akcijų įsigijimų Bendrijos viduje taikytus mokesčių sumažinimus, kuriais gavėjai pasinaudojo taikant ginčijamą priemonę, netaikomas gavėjų „teisėms, tiesiogiai ar netiesiogiai turimoms užsienio bendrovėse, [kai gavėjai] atitiko susijusias pagalbos schemos sąlygas iki 2007 m. gruodžio 21 d., išskyrus sąlygą, kad akcijas jie turėtų nepertraukiamą bent metų laikotarpį“. Iš tikrųjų Komisija nusprendė, kad iki šios datos (atitinkančios sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą paskelbimą *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje*) pagalbos gavėjai turėjo teisėtų lūkesčių, kad ši priemonė yra teisėta (žr. ginčijamo sprendimo 165–168 konstatuojamąsias dalis).

5. Komisija neužbaigė oficialios tyrimo procedūros dėl akcijų įsigijimo už Sąjungos teritorijos ribų, nes Ispanijos institucijos buvo įsipareigojusios suteikti naujos informacijos. Ši procedūros dalis buvo užbaigta 2011 m. sausio 12 d. sprendimu, kuriuo Komisija pripažino, kad pagal ginčijamą priemonę Ispanijos įgyvendinta pagalbos schema yra nesuderinama su bendrąja rinka net ir tiek, kiek ji taikoma įsigyjant ne Sąjungos teritorijoje įsteigtų bendrovių akcijų.

## II. Procesas Bendrajame Teisme ir skundžiamas sprendimas

6. 2010 m. gegužės 18 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo *Banco Santander* ieškinį, kuriame buvo prašoma panaikinti ginčijamą sprendimą. Bylos nagrinėjimas buvo sustabdytas nuo 2014 m. kovo 13 d. iki lapkričio 7 d., kai Bendrasis Teismas priėmė 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Autogrill España / Komisija*[10] (toliau – Sprendimas *Autogrill España / Komisija*), kuriuo panaikino ginčijamą sprendimą remdamasis tuo, kad Komisija netinkamai pritaikė SESV 107 straipsnio 1 dalyje numatytą atrankumo kriterijų. 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimu *Banco Santander ir Santusa / Komisija*[11] (toliau – Sprendimas *Banco Santander ir Santusa / Komisija*) Bendrasis Teismas taip pat panaikino 2011 m. sausio 12 d. sprendimą.

7. 2015 m. sausio 19 d. Komisija Teisingumo Teismo kanceliarijai pateikė apeliacinį skundą dėl Sprendimo *Autogrill España / Komisija*. Šis apeliacinis skundas, užregistruotas numeriu C-20/15 P, buvo prijungtas prie numeriu C-21/15 P užregistruoto apeliacinio skundo, Komisijos pateikto dėl Sprendimo *Banco Santander ir Santusa / Komisija*. 2015 m. gegužės 19 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimis Vokietijos Federacinei Respublikai, Airijai ir Ispanijos Karalystei buvo leista įstoti į sujungtas bylas palaikyti WDFG ir *Banco Santander* ir *Santusa* reikalavimų. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimu *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*[12] (toliau – Sprendimas *WDFG*) Teisingumo Teismas panaikino Sprendimą *Autogrill España / Komisija*, grąžino bylą Bendrajam Teismui ir nurodė padengti bylinėjimosi išlaidas. Teisingumo Teismas taip pat panaikino Sprendimą *Banco Santander ir Santusa / Komisija*.

8. 2015 m. kovo 9 d. dar kartą sustabdytas bylos nagrinėjimas Bendrajame Teisme buvo atnaujintas 2016 m. gruodžio 21 d. ir jam pasibaigus Bendrasis Teismas priėmė skundžiamą sprendimą, kuriuo atmetė bendrovės *Banco Santander* ieškinį ir nurodė jai padengti bylinėjimosi išlaidas.

## III. Procesas Teisingumo Teisme ir šalių reikalavimai

9. 2019 m. sausio 25 d. Teisingumo Teismo kanceliarija gavo dokumentą, kuriuo *Banco Santander* pateikė nagrinėjamą apeliacinį skundą. Jame prašoma panaikinti skundžiamą sprendimą, patenkinus Bendrajam Teismui pateiktą jos skundą panaikinti ginčijamą sprendimą ir nurodyti Komisijai padengti bylinėjimosi išlaidas. Komisija prašo atmesti apeliacinį skundą ir priteisti iš apeliantės bylinėjimosi išlaidas.

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

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

12 C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981.

## IV. Teisinis vertinimas

### *A. Pirminės pastabos*

10. Nagrinėdamas dabartinę jurisprudenciją dėl mokestinių priemonių atrankinio pobūdžio ir, visų pirma, siekdamas paaiškinti Teisingumo Teismo parengtą trijų etapų atrankumo analizės metodą, remiuosi argumentais ir kriterijais, nurodytais mano išvados sujungtose bylose *World Duty Free Group / Komisija*, C-51/19 P, ir *Ispanija / Komisija*, C-64/19 P, 11–21 punktuose. *Banco Santander* pareikšti prieštaravimai bus nagrinėjami atsižvelgiant į šiuos argumentus ir kriterijus. Dėl Sprendimo *WDFG* poveikio šio apeliacinio skundo nagrinėjimui žr. minėtos išvados 23–27 punktus.

### *B. Dėl apeliacinio skundo*

11. *Banco Santander* savo apeliaciniame skunde nurodė vieną bendrą pagrindą, susijusį su klaida aiškinant SESV 107 straipsnio 1 dalį, kiek ji susijusi su atrankumo kriterijumi. Šis pagrindas skirstomas į keturias pagrindines dalis ir dvi papildomas dalis.

#### *1. Dėl apeliacinio skundo pagrindo pirmosios dalies: klaida nustatant atskaitos sistemą*

12. *Banco Santander* apeliacinio skundo pagrindo pirmoje dalyje išdėstyti kaltinimai yra susiję su atrankumo analizės pirmuoju etapu, kuriuo siekta nustatyti atskaitos sistemą. Nagrinėdamas sąvoką „atskaitos sistema“ ir jos nustatymui taikytinus kriterijus, remiuosi pastabomis, išdėstytomis šiandien pateiktos mano išvados sujungtose bylose *World Duty Free Group / Komisija*, C-51/19 P, ir *Ispanija / Komisija*, C-64/19 P, 37–51 punktuose.

##### *a) Dėl apeliacinio skundo pagrindo pirmosios dalies pirmojo prieštaravimo*

13. Kadangi grindžiant nagrinėjamą prieštaravimą pateikti teiginiai ir juos pagrindžiantys argumentai yra identiški nurodytiesiems *World Duty Free Group* apeliacinio skundo byloje C-51/19 P vienintelio pagrindo pirmosios dalies pirmajame prieštaravime, siekiant išnagrinėti teiginius ir argumentus, susijusius su Komisijos pateiktu nepriimtinumu grindžiamu prieštaravimu, tik *mutatis mutandis* daroma nuoroda į šiandien pateiktos mano išvados sujungtose bylose C-51/19 P ir C-64/19 P 31–36 punktus, o siekiant išnagrinėti teiginius ir argumentus dėl bylos esmės, daroma nuoroda į šios išvados 52–59 punktus. Remdamasis tais pačiais motyvais, kurie išdėstyti šiuose punktuose, siūlau Teisingumo Teismui atmesti *Banco Santander* apeliacinio skundo pagrindo pirmosios dalies pirmąjį prieštaravimą.

##### *b) Dėl apeliacinio skundo pagrindo pirmos dalies antrojo prieštaravimo*

14. Kadangi grindžiant *Banco Santander* apeliacinio skundo pagrindo pirmosios dalies antrąjį prieštaravimą pateikti teiginiai ir juos pagrindžiantys argumentai yra identiški nurodytiesiems *World Duty Free Group* apeliacinio skundo byloje C-51/19 P pagrindo pirmosios dalies antrajame prieštaravime, siekiant juos išnagrinėti tik *mutatis mutandis* daroma nuoroda į šiandien pateiktos mano išvados sujungtose bylose C-51/19 P ir C-64/19 P 62–82 punktus, kuriuose siūlau visus šiuos

teiginius atmesti. Remdamasis tais pačiais motyvais, kurie išdėstyti šiuose punktuose, siūlau Teisingumo Teismui atmesti *Banco Santander* apeliacinio skundo pagrindo pirmosios dalies antrąjį prieštaravimą.

### *c) Dėl apeliacinio skundo pagrindo pirmosios dalies trečiojo prieštaravimo*

15. Kadangi grindžiant *Banco Santander* apeliacinio skundo vienintelio pagrindo pirmosios dalies trečiąjį prieštaravimą pateikti teiginiai ir juos pagrindžiantys argumentai yra identiški nurodytiesiems *World Duty Free Group* apeliacinio skundo byloje C-51/19 P pagrindo pirmosios dalies trečiajame prieštaravime, siekiant juos išnagrinėti tik *mutatis mutandis* daroma nuoroda į šiandien pateiktos mano išvados sujungtose bylose C-51/19 P ir C-64/19 P 85–87 punktus. Remdamasis tais pačiais motyvais, kurie išdėstyti šiuose punktuose, siūlau Teisingumo Teismui atmesti *Banco Santander* apeliacinio skundo pagrindo pirmosios dalies trečiąjį prieštaravimą.

## *2. Dėl apeliacinio skundo pagrindo antrosios dalies: klaida nustatant tikslą, kuriuo remiantis galima ištirti panašumą*

16. *Banco Santander* apeliacinio skundo pagrindo antrojoje dalyje remiamasi skundžiamo sprendimo 130–151 punktais ir siekiama užginčyti šio sprendimo motyvus, kuriais Bendrasis Teismas nustatė atskaitos sistemos tikslą ir, atsižvelgdamas į tą tikslą, palygino įmonių, kurioms taikyta ginčijama priemone nustatyta lengvata, ir tos lengvatos negavusių įmonių padėtį.

17. Kadangi grindžiant šią *Banco Santander* apeliacinio skundo dalį pateikti teiginiai ir juos pagrindžiantys argumentai yra identiški nurodytiesiems *World Duty Free Group* apeliacinio skundo byloje C-51/19 P pagrindo antrojoje dalyje, siekiant juos išnagrinėti tik *mutatis mutandis* daroma nuoroda į šiandien pateiktos mano išvados sujungtose bylose C-51/19 P ir C-64/19 P 91–106 punktus. Remdamasis tais pačiais motyvais, kurie išdėstyti šiuose punktuose, siūlau Teisingumo Teismui atmesti *Banco Santander* apeliacinio skundo pagrindo antrąją dalį.

## *3. Dėl apeliacinio skundo pagrindo trečiosios dalies: teisės klaida paskirstant įrodinėjimo pareigą*

18. Kadangi grindžiant *Banco Santander* apeliacinio skundo pagrindo trečiąją dalį pateikti teiginiai ir juos pagrindžiantys argumentai yra identiški nurodytiesiems *World Duty Free Group* apeliacinio skundo byloje C-51/19 P pagrindo trečiojoje dalyje, siekiant juos išnagrinėti tik *mutatis mutandis* daroma nuoroda į šiandien pateiktos mano išvados sujungtose bylose C-51/19 P ir C-64/19 P 109 ir 110 punktus. Remdamasis tais pačiais motyvais, kurie išdėstyti šiuose punktuose, siūlau Teisingumo Teismui atmesti *Banco Santander* apeliacinio skundo pagrindo trečiąją dalį.

## *4. Dėl apeliacinio skundo pagrindo ketvirtosios dalies: proporcingumas*

19. Kadangi grindžiant *Banco Santander* apeliacinio skundo pagrindo ketvirtąją dalį pateikti teiginiai ir juos pagrindžiantys argumentai yra identiški nurodytiesiems *World Duty Free Group* apeliacinio skundo byloje C-51/19 P pagrindo ketvirtojoje dalyje, siekiant juos išnagrinėti tik *mutatis mutandis* daroma nuoroda į šiandien pateiktos mano išvados sujungtose bylose

C-51/19 P ir C-64/19 P 112 ir 113 punktus. Remdamasis tais pačiais motyvais, kurie išdėstyti šiuose punktuose, siūlau Teisingumo Teismui atmesti *Banco Santander* apeliacinio skundo pagrindo ketvirtąją dalį.

### *5. Dėl apeliacinio skundo pagrindo penktosios dalies: priežastinis ryšys*

20. Kadangi grindžiant *Banco Santander* apeliacinio skundo pagrindo penktąją dalį pateikti teiginiai ir juos pagrindžiantys argumentai yra identiški nurodytiesiems *World Duty Free Group* apeliacinio skundo byloje C-51/19 P pagrindo penktojoje dalyje, siekiant juos išnagrinėti tik *mutatis mutandis* daroma nuoroda į šiandien pateiktos mano išvados sujungtose bylose C-51/19 P ir C-64/19 P 114–117 punktus. Remdamasis tais pačiais motyvais, kurie išdėstyti šiuose punktuose, siūlau Teisingumo Teismui atmesti *Banco Santander* apeliacinio skundo pagrindo penktąją dalį.

### *6. Dėl apeliacinio skundo pagrindo šeštosios dalies: priemonės dalomumas*

21. Kadangi grindžiant *Banco Santander* apeliacinio skundo pagrindo šeštąją dalį pateikti teiginiai ir juos pagrindžiantys argumentai yra identiški nurodytiesiems *World Duty Free Group* apeliacinio skundo byloje C-51/19 P pagrindo šeštojoje dalyje, siekiant juos išnagrinėti tik *mutatis mutandis* daroma nuoroda į šiandien pateiktos mano išvados sujungtose bylose C-51/19 P ir C-64/19 P 119–122 punktus. Remdamasis tais pačiais motyvais, kurie išdėstyti šiuose punktuose, siūlau Teisingumo Teismui atmesti *Banco Santander* apeliacinio skundo pagrindo šeštąją dalį.

### *7. Išvada dėl apeliacinio skundo*

22. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui visiškai atmesti apeliacinį skundą.

## V. Dėl bylinėjimosi išlaidų

23. Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 184 straipsnio 2 dalį, jeigu apeliacinis skundas yra nepagrįstas, bylinėjimosi išlaidų klausimą sprendžia Teisingumo Teismas. Pagal šio reglamento 138 straipsnio 1 dalį, *mutatis mutandis* taikomą apeliaciniam procesui, kai Teisingumo Teisme nagrinėjamas apeliacinis skundas dėl Bendrojo Teismo sprendimo, pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi siūlau Teisingumo Teismui atmesti *Banco Santander* apeliacinį skundą, mano nuomone, reikėtų nurodyti jai padengti bylinėjimosi išlaidas remiantis Komisijos prašymu.

## VI. Išvada

24. Atsižvelgdamas į visa tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui atmesti apeliacinį skundą ir priteisti iš *Banco Santander* bylinėjimosi išlaidas.