Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA DŽOVANNI PITRUCELLAS
[*GIOVANNI PITRUZZELLA*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2021. gada 21. janvārī [1]

Lieta C-52/19 P

Banco Santander, SA
pret

Eiropas Komisiju

Apelācija – Tiesību normas attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli, atbilstoši kurām uzņēmumiem rezidentiem nodokļu vajadzībām Spānijā ir atļauts norakstīt nemateriālās vērtības, kas rodas no kapitāla daļu iegādes uzņēmumos, kuri ir rezidenti nodokļu vajadzībām ārvalstīs – Valsts atbalsta jēdziens – Selektivitāte

1. Šīs lietas priekšmets ir apelācijas sūdzība, ko *Banco Santander, SA* (turpmāk tekstā – "*Banco Santander*") iesniegusi par 2018. gada 15. novembra spriedumu *Banco Santander*/Komisija [2] (turpmāk tekstā – "pārsūdzētais spriedums"), ar kuru Vispārējā tiesa noraidīja ar LESD 263. pantu pamatoto *Banco Santander* prasību atcelt Komisijas Lēmuma 2011/5/EK (2009. gada 28. oktobris) par nemateriālās vērtības norakstīšanu nodokļu vajadzībām saistībā ar kapitāla daļu iegādi ārvalstīs, ko īstenojusi Spānija (turpmāk tekstā – "apstrīdētais lēmums") [3], 1. panta 1. punktu un – pakārtoti – atcelt šī lēmuma 4. pantu.

2. Šī apelācijas sūdzība ietilpst virknē astoņu paralēlu lietu, kuru priekšmets ir to spriedumu atcelšana, ar ko Vispārējā tiesa noraidīja prasības, kuras dažas Spānijas sabiedrības bija iesniegušas pret apstrīdēto lēmumu vai pret Komisijas Lēmumu 2011/282/ES (2011. gada 12. janvāris) par finanšu nemateriālās vērtības amortizāciju nodokļu vajadzībām saistībā ar līdzdalības iegādi ārvalstīs, ko īstenojusi Spānija (turpmāk tekstā – "2011. gada 12. janvāra lēmums") [4].

1 Oriģinālvaloda – itāļu.

2 T-227/10, nav publicēts, EU:T:2018:785.

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

4 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), ko īstenojusi Spānija (OV 2011, L 135, 1. lpp.). Pārējās lietas, kurās sniedzu šodienas secinājumus, ir apvienotās lietas C-51/19 P *World Duty Free Group*/Komisija un C-64/19 P Spānija/Komisija; C-53/19 P *Banco Santander* un *Santusa* /Komisija un C-65/19 P Spānija/Komisija un lietas C-50/19 P *Sigma*/Komisija, C-54/19 P *Axa Mediterranean*/Komisija un C-55/19 P *Prosegur Compañía de Seguridad*/Komisija.

I. Faktiskie apstākļi, strīdīgais pasākums un apstrīdētais lēmums

3. 2007. gada 10. oktobrī pēc vairākiem rakstiskiem jautājumiem, kurus 2005. un 2006. gadā iesniedza Eiropas Parlamenta locekļi, kā arī pēc 2007. gadā saņemtās privātā uzņēmēja sūdzības Eiropas Komisija nolēma sākt formālu izmeklēšanas procedūru saskaņā ar LESD 108. panta 2. punktu [5] (turpmāk tekstā – "sākšanas lēmums") saistībā ar tiesisko regulējumu, kurš ir paredzēts 12. panta 5. punktā, kas tika ieviests *Ley del Impuesto sobre Sociedades* (Spānijas Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli) ar 2001. gada 27. decembra *Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social* (Likums 24/2001 par fiskāliem, administratīviem un sociāliem pasākumiem) [6] un pārņemts ar 2004. gada 5. marta *Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades* (Karaļa Leģislatīvais dekrēts 4/2004 par pārskatītā Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli teksta apstiprināšanu, turpmāk tekstā – "*TRLIS*") (turpmāk tekstā – "strīdīgais pasākums"). Ar strīdīgo pasākumu ir paredzēts, ka tad, ja Spānijā ar nodokļiem apliekams uzņēmums iegādājas kapitāldaļas "ārvalstīs reģistrētā sabiedrībā" vismaz 5 % apjomā un attiecīgās kapitāldaļas netiek atsavinātas vismaz vienu gadu, finanšu [7] nemateriālo vērtību [8], kas rodas no šīs iegādes, var atskaitīt no maksājamā uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes norakstīšanas veidā. Strīdīgajā pasākumā ir precizēts – lai sabiedrību varētu kvalificēt kā "ārvalstīs reģistrētu sabiedrību", tai ir jābūt apliekamai ar Spānijā piemērojamajam nodoklim identisku nodokli un tās ienākumiem ir jābūt gūtiem galvenokārt no ārzemēs veiktas uzņēmējdarbības.

4. 2009. gada 28. oktobrī Komisija pieņēma apstrīdēto lēmumu, ar ko izbeidza formālas izmeklēšanas procedūru par kapitāldaļu iegādi, kas veikta Eiropas Savienībā. Vispirms šī lēmuma 19. apsvērumā norādot, ka "saskaņā ar Spānijas nodokļu sistēmas principiem, izņemot apstrīdēto pasākumu, nemateriālo vērtību var norakstīt tikai pēc uzņēmējsabiedrību apvienošanās, kas ir veikta neatkarīgu uzņēmējsabiedrību aktīvu iegādes vai nodošanas gadījumā, vai pēc apvienošanās vai atdalīšanās darījuma", un 20. apsvērumā precizējot, ka "[strīdīgajā pasākumā paredzētais] finanšu nemateriālās vērtības jēdziens [..] ievieš kapitāla daļu iegādes jomā nozīmi, kuru parasti izmanto aktīvu nodošanā vai uzņēmējsabiedrību apvienošanās darījumos", Komisija atzina, ka strīdīgais pasākums ir selektīvs, jo tas ir labvēlīgs tikai dažām uzņēmumu grupām, kas īsteno atsevišķus ieguldījumus ārvalstīs, un šīs kārtības īpašais raksturs nav pamatots ar tā būtību. Komisijas skatījumā šis secinājums ir spēkā neatkarīgi no tā, vai atsauces sistēma ir definēta kā noteikums par finanšu nemateriālās vērtības taksāciju atbilstoši Spānijas nodokļu sistēmai (skat. 89. un 92.–114. apsvērumu) vai kā nemateriālās vērtības taksācija saistībā ar ārpus Spānijas rezidējošā uzņēmumā iegūtu ekonomisko interesi (skat. 89. un 115.–119. apsvērumu). Minētā lēmuma 1. panta 1. punktā Komisija atzina, ka "atbalsta shēma, ko Spānija īstenojusi saskaņā ar

[5] OV 2007, C 311, 21. lpp.

[6] 2004. gada 11. marta *BOE* Nr. 61, 10951. lpp.

[7] Apstrīdētā lēmuma 20. apsvērumā ir konstatēts, ka Spānijas nodokļu sistēmā "finanšu nemateriālā vērtība" atbilst nemateriālajai vērtībai, kas būtu iegrāmatota gadījumā, ja kapitāla daļu pircēja uzņēmējsabiedrība un mērķa uzņēmējsabiedrība būtu apvienojušās.

[8] Apstrīdētā lēmuma 18. apsvērumā nemateriālā vērtība ir definēta kā "komercnosaukuma reputācijas vērtība, labas attiecības ar klientiem, darbinieku kvalifikācija un citi līdzīgi faktori, kas ļauj cerēt uz nākotnes peļņas iegūšanu lielākā apmērā, salīdzinot ar acīmredzamo apmēru", kas atbilst "cenai, kuru samaksā par uzņēmējsabiedrības iegādi virs šīs uzņēmējsabiedrības aktīvu tirgus vērtības", kurai saskaņā ar Spānijas grāmatvedības principiem ir jābūt iegrāmatotai kā atsevišķam nemateriālam aktīvam, tiklīdz mērķa uzņēmējsabiedrība tiek pārņemta pircēja uzņēmējsabiedrības kontrolē.

[strīdīgo pasākumu] [..], nav saderīga ar kopējo tirgu attiecībā uz atbalstu, ko sniedz saņēmējiem sakarā ar līdzdalības iegādi Kopienas iekšējā tirgū", un 4. pantā ir noteikts atgūt atbalstu, kas atbilst nodokļu samazinājumiem, kuri tika piešķirti saskaņā ar minēto režīmu [9].

5. Komisija neapturēja formālās izmeklēšanas procedūru attiecībā uz ārpus Savienības veiktu kapitāldaļu iegādi, gaidot jaunu informāciju, kuru bija apņēmušās sniegt Spānijas valsts iestādes. Šī procedūras daļa tika izbeigta, pieņemot 2011. gada 12. janvāra lēmumu, kurā valsts atbalsta shēmu, ko Spānija īstenoja ar strīdīgo pasākumu, Komisija atzina par nesaderīgu ar iekšējo tirgu arī daļā, kas attiecas uz kapitāldaļu iegādi ārpus Savienības reģistrētajos uzņēmumos.

II. Tiesvedība Vispārējā tiesā un pārsūdzētais spriedums

6. Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2010. gada 18. maijā, *Banco Santander* cēla prasību atcelt apstrīdēto lēmumu. Tiesvedība tika apturēta no 2014. gada 13. marta līdz 7. novembrim, kad Vispārējā tiesa pasludināja 2014. gada 7. novembra spriedumu *Autogrill España*/Komisija [10] (turpmāk tekstā – "spriedums *Autogrill España*/Komisija"), atceļot apstrīdēto lēmumu – ar pamatojumu, ka Komisija ir kļūdaini piemērojusi LESD 107. panta 1. punktā paredzēto selektivitātes prasību. Vispārējā tiesa atcēla arī 2011. gada 12. janvāra lēmumu ar 2014. gada 7. novembra spriedumu *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija [11] (turpmāk tekstā –"spriedums *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija").

7. Ar apelācijas sūdzību, kas Tiesas kancelejā iesniegta 2015. gada 19. janvārī, Komisija pārsūdzēja spriedumu *Autogrill España*/Komisija. Šī apelācijas sūdzība, kas ir reģistrēta ar numuru C-20/15 P, tika apvienota ar apelācijas sūdzību, kura ir reģistrēta ar numuru C-21/15 P un kuru Komisija iesniedza par spriedumu *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija. Ar Tiesas priekšsēdētāja 2015. gada 19. maija lēmumiem Vācijas Federatīvajai Republikai, Īrijai un Spānijas Karalistei tika ļauts iestāties apvienotajās lietās *WDFG* un *Banco Santander* un *Santusa* prasījumu atbalstam. Ar 2016. gada 21. decembra spriedumu Komisija/*World Duty Free Group* u.c. [12] (turpmāk tekstā – "spriedums *WDFG*") Tiesa atcēla spriedumu *Autogrill España*/Komisija, nosūtīja lietu Vispārējai tiesai atkārtotai izskatīšanai un atlika lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu. Tiesa atcēla arī spriedumu *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija.

8. Tiesvedība Vispārējā tiesā, kas tika no jauna apturēta no 2015. gada 9. marta, tika atsākta 2016. gada 21. decembrī un noslēdzās ar pārsūdzētā sprieduma pasludināšanu, ar ko Vispārējā tiesa noraidīja *Banco Santander* prasību un piesprieda tai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

[9] Apstrīdētā lēmuma 1. panta 2. punktā no nesaderības atzīšanas un atgūšanas pienākuma tika izslēgti tie nodokļu atvieglojumi, kurus atbalsta saņēmēji saņēma, veicot līdzdalības iegādi Kopienas iekšējā tirgū saskaņā ar strīdīgo pasākumu, "attiecībā uz tiešo vai netiešo līdzdalību ārvalstu uzņēmējsabiedrībās, kas bija atbilstošs atbalsta shēmas nepieciešamajiem noteikumiem pirms 2007. gada 21. decembra, papildus atļaujai uzturēt savu līdzdalību vismaz viena nepārtraukta gada laikā". Faktiski Komisija atzina, ka līdz šim datumam (kas atbilst lēmuma par formālās izmeklēšanas sākšanu publikācijai OV) strīdīgā pasākuma saņēmējiem bija tiesiskā paļāvība uz šī pasākuma likumību (skat. apstrīdētā lēmuma 165.–168. apsvērumu).

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

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

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

III. Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku prasījumi

9. Ar apelācijas sūdzību, kas Tiesas kancelejā iesniegta 2019. gada 25. janvārī, *Banco Santander* iesniedza aplūkojamo apelāciju. Tā prasa atcelt pārsūdzēto spriedumu, atcelt apstrīdēto lēmumu pēc tās prasības apmierināšanas Vispārējā tiesā un piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus. Komisija prasa noraidīt apelācijas sūdzību un piespriest apelācijas sūdzības iesniedzējai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

IV. Analīze

A. Ievada apsvērumi

10. Judikatūras nodokļu pasākumu selektivitātes jomā pašreizējā stāvokļa analīzei un konkrēti Tiesas izstrādātās triju posmu selektivitātes analīzes metodes atspoguļojumam atsaucos uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P *World Duty Free Group*/Komisija un C-64/19 P Spānija/Komisija 11.–21. punktā izklāstītajiem apsvērumiem un minētajiem kritērijiem. *Banco Santander* izvirzītie iebildumi tiks izskatīti, ņemot vērā minētos apsvērumus un kritērijus. Savukārt attiecībā uz sprieduma *WDFG* ietekmi šīs apelācijas sūdzības izskatīšanā atsaucos uz minēto secinājumu 23.–27. punktu.

B. Par apelācijas sūdzību

11. *Banco Santander* apelācijas sūdzības pamatojumam izvirza vienu pamatu par kļūdu LESD 107. panta 1. punkta interpretācijā attiecībā uz selektivitātes kritēriju. Šis pamats ir sadalīts četrās prioritārās un divās pakārtotās daļās.

1. Par vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmo daļu: kļūda atsauces sistēmas noteikšanā

12. Iebildumi, kurus *Banco Santander* izvirza vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmajā daļā, attiecas uz selektivitātes analīzes pirmo posmu, kura mērķis ir noteikt atsauces sistēmu. Attiecībā uz "atsauces sistēmas" jēdzienu un tās noteikšanā piemērojamiem kritērijiem atsaucos uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P *World Duty Free Group*/Komisija un C-64/19 P Spānija/Komisija 37.–51. punktā izklāstītajiem apsvērumiem.

a) Par vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas pirmo iebildumu

13. Tā kā šajā iebildumā izvirzītie iebildumi, kā arī šo iebildumu pamatojumam izvirzītie argumenti ir identiski tiem, kas ir izvirzīti lietā C-51/19 P *World Duty Free Group* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas pirmajā iebildumā, to analīzei vienīgi atsaucos *mutatis mutandis* uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P un C-64/19 P 31.–36. punktu attiecībā uz Komisijas izvirzīto iebildi par nepieņemamību un pēc būtības uz minēto secinājumu 52.–59. punktu. Ar to pašu pamatojumu, kas ir norādīts minētajos punktos, iesaku Tiesai noraidīt *Banco Santander* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas pirmo iebildumu.

b) Par vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas otro iebildumu

14. Tā kā *Banco Santander* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas otrajā iebildumā izvirzītie iebildumi, kā arī šo iebildumu pamatojumam izvirzītie argumenti ir identiski tiem, kas ir izvirzīti lietā C-51/19 P *World Duty Free Group* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas otrajā iebildumā, to analīzei vienīgi atsaucos *mutatis mutandis* uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P un C-64/19 P 62.–82. punktu, kuros iesaku noraidīt visus minētos iebildumus. Ar to pašu pamatojumu, kas ir norādīts minētajos punktos, iesaku Tiesai noraidīt *Banco Santander* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas otro iebildumu.

c) Par vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas trešo iebildumu

15. Tā kā *Banco Santander* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas trešajā iebildumā izvirzītie iebildumi, kā arī šo iebildumu pamatojumam izvirzītie argumenti ir identiski tiem, kas ir izvirzīti lietā C-51/19 P *World Duty Free Group* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas trešajā iebildumā, to analīzei vienīgi atsaucos *mutatis mutandis* uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P un C-64/19 P 85.–87. punktu. Ar to pašu pamatojumu, kas ir norādīts minētajos punktos, iesaku Tiesai noraidīt *Banco Santander* vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmās daļas trešo iebildumu.

2. Par vienīgā apelācijas sūdzības pamata otro daļu: kļūda, nosakot mērķi, saistībā ar kuru ir jāveic salīdzināmības pārbaude

16. Iebildumi, kurus *Banco Santander* izvirza vienīgā apelācijas sūdzības pamata otrajā daļā, attiecas uz pārsūdzētā sprieduma 130.–151. punktu, un to mērķis ir apstrīdēt šī sprieduma motīvus, pēc kuriem Vispārējā tiesa identificēja atsauces sistēmas mērķi un, ņemot vērā minēto mērķi, salīdzināja to uzņēmumu situāciju, kuri izmantoja ar strīdīgo pasākumu ieviesto priekšrocību, ar to uzņēmumu situāciju, kuri ir izslēgti no minētā pasākuma.

17. Tā kā iebildumi, kas ir izvirzīti šajā *Banco Santander* apelācijas sūdzības daļā, kā arī šo iebildumu pamatojumam izvirzītie argumenti ir identiski tiem, kas ir izvirzīti lietā C-51/19 P *World Duty Free Group* vienīgā apelācijas sūdzības pamata otrajā daļā, to analīzei vienīgi atsaucos *mutatis mutandis* uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P un C-64/19 P 91.–106. punktu. Ar to pašu pamatojumu, kas ir norādīts minētajos punktos, iesaku Tiesai noraidīt *Banco Santander* vienīgā apelācijas sūdzības pamata otro daļu.

3. Par vienīgā apelācijas sūdzības pamata trešo daļu: tiesību kļūda pierādīšanas pienākuma sadalē

18. Tā kā iebildumi, kas ir izvirzīti *Banco Santander* vienīgā apelācijas sūdzības pamata trešajā daļā, kā arī šo iebildumu pamatojumam izvirzītie argumenti ir identiski tiem, kas ir izvirzīti lietā C-51/19 P *World Duty Free Group* vienīgā apelācijas sūdzības pamata trešajā daļā, to analīzei vienīgi atsaucos *mutatis mutandis* uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P un C-64/19 P 109. un 110. punktu. Ar to pašu pamatojumu, kas ir norādīts minētajos punktos, iesaku Tiesai noraidīt *Banco Santander* vienīgā apelācijas sūdzības pamata trešo daļu.

4. Par vienīgā apelācijas sūdzības pamata ceturto daļu: samērīgums

19. Tā kā iebildumi, kas ir izvirzīti *Banco Santander* vienīgā apelācijas sūdzības pamata ceturtajā daļā, kā arī šo iebildumu pamatojumam izvirzītie argumenti ir identiski tiem, kas ir izvirzīti lietā C-51/19 P *World Duty Free Group* vienīgā apelācijas sūdzības pamata ceturtajā daļā, to analīzei vienīgi atsaucos *mutatis mutandis* uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P un C-64/19 P 112. un 113. punktu. Ar to pašu pamatojumu, kas ir norādīts minētajos punktos, iesaku Tiesai noraidīt *Banco Santander* vienīgā apelācijas sūdzības pamata ceturto daļu.

5. Par vienīgā apelācijas sūdzības pamata piekto daļu: cēloņsakarība

20. Tā kā iebildumi, kas ir izvirzīti *Banco Santander* vienīgā apelācijas sūdzības pamata piektajā daļā, kā arī šo iebildumu pamatojumam izvirzītie argumenti ir identiski tiem, kas ir izvirzīti lietā C-51/19 P *World Duty Free Group* vienīgā apelācijas sūdzības pamata piektajā daļā, to analīzei vienīgi atsaucos *mutatis mutandis* uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P un C-64/19 P 114.–117. punktu. Ar to pašu pamatojumu, kas ir norādīts minētajos punktos, iesaku Tiesai noraidīt *Banco Santander* vienīgā apelācijas sūdzības pamata piekto daļu.

6. Par vienīgā apelācijas sūdzības pamata sesto daļu: pasākuma dalāmība

21. Tā kā iebildumi, kas ir izvirzīti *Banco Santander* vienīgā apelācijas sūdzības pamata sestajā daļā, kā arī šo iebildumu pamatojumam izvirzītie argumenti ir identiski tiem, kas ir izvirzīti lietā C-51/19 P *World Duty Free Group* vienīgā apelācijas sūdzības pamata sestajā daļā, to analīzei vienīgi atsaucos *mutatis mutandis* uz savu šodien sniegto secinājumu apvienotajās lietās C-51/19 P un C-64/19 P 119.–122. punktu. Ar to pašu pamatojumu, kas ir norādīts minētajos punktos, iesaku Tiesai noraidīt *Banco Santander* vienīgā apelācijas sūdzības pamata sesto daļu.

7. Secinājumi par apelācijas sūdzību

22. Pamatojoties uz visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, iesaku Tiesai pilnībā noraidīt apelācijas sūdzību.

V. Par tiesāšanās izdevumiem

23. Atbilstoši Tiesas Reglamenta 184. panta 2. punktam, ja apelācijas sūdzība nav pamatota, Tiesa lemj par tiesāšanās izdevumiem. Atbilstoši šī reglamenta 138. panta 1. punktam, kas *mutatis mutandis* ir piemērojams apelācijas tiesvedībā Tiesā par Vispārējās tiesas spriedumu, lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā iesaku Tiesai noraidīt *Banco Santander* apelācijas sūdzību, pēdējai minētajai, manuprāt, ir jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus atbilstoši šajā saistībā izteiktajam Komisijas prasījumam.

VI. Secinājumi

24. Pamatojoties uz visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, iesaku Tiesai noraidīt apelācijas sūdzību un piespriest *Banco Santander* atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.