



## Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ  
G-PITRUZZELLA  
представено на 21 януари 2021 година<sup>1</sup>

**Дело C-52/19 P**

**Banco Santander, SA**  
срещу

**Европейска комисия**

„Обжалване — Разпоредби относно корпоративния данък, с които на предприятията, които подлежат на данъчно облагане в Испания, се разрешава да амортизират финансовата репутация, която произтича от придобиването на дялово участие в дружества, подлежащи на данъчно облагане в чужбина — Понятие за държавна помощ — Селективност“

1. Предмет на настоящото дело е жалбата, подадена от Banco Santander, SA (наричано по-нататък „Banco Santander“) срещу решение от 15 ноември 2018 г., Banco Santander/Комисия<sup>2</sup> (наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение“), с което Общият съд е отхвърлил подадената от Banco Santander жалба на основание член 263 ДФЕС за отмяна на член 1, параграф 1 от Решение 2011/5/ЕО на Комисията от 28 октомври 2009 година относно данъчна амортизация на финансовата репутация за придобиване на значителни дялови участия в чуждестранни дружества, приведена в действие от Испания (наричано по-нататък „оспорваното решение“)<sup>3</sup>, а при условията на евентуалност — на член 4 от същото решение.
2. Настоящото производство е част от поредица от осем успоредни дела с предмет отмяна на решенията, с които Общият съд отхвърля жалбите, подадени от няколко испански дружества срещу оспорваното решение или срещу Решение 2011/282/ЕС на Комисията от 12 януари 2011 година относно данъчната амортизация на финансовата репутация за придобиване на дялови участия в чуждестранни дружества, приведено в действие от Испания (наричано по-нататък „Решението от 12 януари 2011 г.“)<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Език на оригиналния текст: италиански.

<sup>2</sup> T-227/10, непубликувано, EU:T:2018:785.

<sup>3</sup> C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (ОВ L 7, 2011 г., стр. 48).

<sup>4</sup> C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), приведено в действие от Испания (ОВ L 135, 2011 г., стр. 1). Другите дела, по които представям заключение днес, са съединени дела C-51/19 P, World Duty Free Group/Комисия, и C-64/19 P, Испания/Комисия, C-53/19 P, Banco Santander и Santusa/Комисия, и C-65/19 P, Испания/Комисия, както и дела C-50/19 P, Sigma/Комисия, C-54/19 P, Аха Mediterranean/Комисия, и C-55/19 P, Proseguro Compañía de Seguridad/Комисия.

## I. Обстоятелства, предхождащи спора, спорната мярка и оспорваното решение

3. На 10 октомври 2007 г., след като получава няколко писмени въпроса, отправени до нея от членове на Европейския парламент през 2005 г. и 2006 г., както и след като през 2007 г. до нея е подадена жалба от частен оператор, Европейската комисия решава да открие официалната процедура по разследване, предвидена в сегашния член 108, параграф 2 ДФЕС<sup>5</sup> (наричано по-нататък „решението за откриване“) относно механизма, предвиден в член 12, параграф 5, въведен в Ley del Impuesto sobre Sociedades (испанския Закон за корпоративния данък) с Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Закон 24/2001 за приемане на данъчни, административни и осигурителни мерки) от 27 декември 2001 г.<sup>6</sup> и възпроизведен в Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Кралски законодателен декрет 4/2004 за одобряване на изменения текст на Закона за корпоративния данък, наричан по-нататък „TRLIS“) от 5 март 2004 г. (наричан по-нататък „спорната мярка“). Спорната мярка предвижда, че когато придобиването на дялово участие в „чуждестранно дружество“ от предприятие, подлежащо на данъчно облагане в Испания, е поне 5 % и това участие е притежавано непрекъснато в продължение най-малко на една година, произтичащата от придобиването финансова<sup>7</sup> репутация<sup>8</sup> може да се приспадне под формата на амортизационни отчисления от облагаемата с корпоративен данък данъчна основа на предприятието. Спорната мярка уточнява, че за да бъде дадено дружество квалифицирано като „чуждестранно дружество“, то трябва да подлежи на облагане с данък, идентичен на предвидения в Испания, и приходите му да са главно от стопанска дейност в чужбина.

4. На 28 октомври 2009 г. Комисията приема оспорваното решение, с което приключва официалната процедура по разследване по отношение на придобиванията на дялови участия, извършвани в рамките на Европейския съюз. След като в съображение 19 от това решение посочва, че „[с]ъгласно принципите на данъчната политика на Испания, с изключение на въпросната мярка, репутацията може да бъде амортизирана само след обединяване на търговската дейност, което произтича или е резултат от придобиване или от внасяне на активите, притежавани от независими дружества, или след операция по сливане или разделяне“ и след като в съображение 20 уточнява, че „[...] концепцията за финансова репутация съгласно [спорната мярка] въвежда в областта на придобиването на дялове понятие, което обикновено се използва при транзакции по прехвърлянето на активи или по обединяване на търговска дейност“, Комисията приема, че въпросната мярка е селективна, тъй като поставя в по-благоприятно положение само определени групи предприятия, които осъществяват определени инвестиции в чужбина, и че този специфичен характер не е обоснован от естеството на схемата (вж. съображение 89). Според Комисията този извод трябва да се счита за валиден, независимо от факта че референтната система е определена като правилата за данъчно третиране на финансовата репутация съгласно испанската данъчна система (вж. съображения 89 и 92—114) или като правилата за данъчно третиране на репутация, произтичаща от икономически интерес в дружество, чието седалище е в държава, различна от Испания (вж. съображения 89

<sup>5</sup> ОВ С 311, 2007 г., стр. 21.

<sup>6</sup> ВOE № 61 от 11 март 2004 г., стр. 10951.

<sup>7</sup> В съображение 20 от оспорваното решение се посочва, че „финансова репутация“, както се използва в испанската данъчна система, е репутацията, която би била осчетоводена, ако дружеството, притежаващо дяловете, и целевото дружество, се слоят.

<sup>8</sup> В съображение 18 от оспорваното решение репутацията е определена като „стойността на уважавано търговско наименование, добри връзки с клиентите, умения на персонала и други фактори, които се очаква в бъдеще да бъдат преобразувани в по-големи от очевидните приходи“, съответстваща „на сумата, платена за придобиването на предприятие над пазарната стойност на активите, съставляващи стопанската дейност“, която трябва да бъде осчетоводена съгласно испанските счетоводни принципи като отделен нематериален актив веднага след като придобиващото дружество поеме контрол върху целевото дружество.

и 115—119). В член 1, параграф 1 от оспорваното решение Комисията обявява „схемата за помощ, приложена от Испания съгласно [спорната мярка] [...] за несъвместима с общия пазар, що се отнася до помощта, предоставена на бенефициерите във връзка с придобивания в рамките на Общността“, а в член 4 разпорежда възстановяване на помощта, съответстваща на намаляването на данъците, предоставено по тази схема<sup>9</sup>.

5. Комисията не приключва официалната процедура по разследване по отношение на придобиванията на дялови участия, осъществени извън Съюза, тъй като очаква допълнителни данни, които испанските органи са се задължили да ѝ предоставят. Тази част от процедурата приключва с приемането на Решението от 12 януари 2011 г., с което Комисията обявява за несъвместима с вътрешния пазар схемата за помощ, приведена в действие от Испания по силата на спорната мярка, включително в частта, в която се прилага към придобивания на дялови участия в предприятия със седалище извън Съюза.

## II. Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение

6. На 18 май 2010 г. Banco Santander подава в секретариата на Общия съд жалба за отмяна на оспорваното решение. Производството временно е спряно от 13 март до 7 ноември 2014 г., датата на която Общият съд се произнася по делото, приключило с решение от 7 ноември 2014 г., Autogrill España/Комисия<sup>10</sup> (наричано по-нататък „решение Autogrill España/Комисия“), отменяйки оспорваното решение, като се основава на обстоятелството, че Комисията е приложила неправилно условието за селективност, предвидено в член 107, параграф 1 ДФЕС. Общият съд отменя и Решението от 12 януари 2011 г. с решение от 7 ноември 2014 г., Banco Santander и Santusa/Комисия<sup>11</sup> (наричано по-нататък „решение Banco Santander и Santusa/Комисия“).

7. На 19 януари 2015 г. Комисията подава жалба в секретариата на Съда срещу решение Autogrill España/Комисия. Тази жалба, която е заведена под номер C-20/15 P, е съединена с жалбата, заведена под номер C-21/15 P, подадена от Комисията срещу решение Banco Santander и Santusa/Комисия. С решения на председателя на Съда от 19 май 2015 г. Федерална република Германия, Ирландия и Кралство Испания са допуснати да встъпят по съединените дела в подкрепа на исканията на WDFG и на Banco Santander и Santusa. С решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др.<sup>12</sup> (наричано по-нататък „решение WDFG“), Съдът отменя решение Autogrill España/Комисия, връща делото на Общия съд за ново разглеждане и не се произнася по част от съдебните разноски. Съдът отменя и решение Banco Santander и Santusa/Комисия.

<sup>9</sup> В член 1, параграф 2 от оспорваното решение се изключват от декларацията за несъвместимост и от разпореждането за възстановяване на намаляването на данъците, от което въз основа на спорната мярка бенефициерите са се възползвали във връзка с придобиванията извън Съюза, „свързани с правата, притежавани пряко или непряко в чуждестранни дружества, които отговарят на съответните условия съгласно схемата за помощ към 21 декември 2007 г., отделно от условието, да са притежавали дяловите си участия за непрекъснат период от най-малко една година“. Всъщност Комисията приема, че до тази дата (съответстваща на публикуването в *Официален вестник на Европейските общности* на решението за откриване на официалната процедура по разследване), бенефициерите на спорната мярка са имали оправдани правни очаквания за правомерността на тази мярка (вж. съображения 165—168 от оспорваното решение).

<sup>10</sup> T-219/10, EU:T:2014:939.

<sup>11</sup> T-399/11, EU:T:2014:938.

<sup>12</sup> C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981.

8. Производството пред Общия съд, което отново е спряно, считано от 9 март 2015 г., е възобновено на 21 декември 2016 г. и приключва с приемането на обжалваното съдебно решение, с което Общият съд отхвърля жалбата на Banco Santander и го осъжда да заплати съдебните разноски.

### **III. Производството пред Съда и исканията на страните**

9. На 25 януари 2019 г. Banco Santander подава жалбата, предмет на настоящото производство, в секретариата на Съда. То иска да се отмени обжалваното съдебно решение, след като се уважи жалбата му до Общия съд, да се отмени оспорваното решение и да бъде осъдена Комисията да заплати съдебните разноски. Комисията иска да се отхвърли жалбата и да се осъди жалбоподателят да заплати съдебните разноски.

### **IV. Анализ**

#### ***A. Предварителни бележки***

10. За преглед на сегашното състояние на съдебната практика относно селективността на данъчните мерки, по-специално за онагледяване на установения от Съда метод за анализ на селективността в три етапа, препращам към изложените доводи и припомнените критерии в точки 11—21 от заключението ми по съединени дела C-51/19 P, World Duty Free Group/Комисия, и C-64/19 P, Испания/Комисия, представено днес. С оглед именно на тези доводи и критерии ще бъдат разгледани твърденията за нарушение, изложени от Banco Santander. Относно значението на решение WDFG за целите на разглеждането на жалбата, предмет на настоящото производство, препращам към точки 23—27 от посоченото заключение.

#### ***B. По жалбата***

11. В подкрепа на жалбата си Banco Santander изтъква едно-единствено основание — грешка при тълкуването на член 107, параграф 1 ДФЕС, що се отнася до критерия за селективност. Това основание се разделя на четири части като главно искане и две части при условията на евентуалност.

#### ***1. По първата част от единственото основание за обжалване: грешка при определянето на референтната система***

12. Твърденията за нарушение, представени в рамките на първата част от единственото основание за обжалване на Banco Santander, се отнасят до първия етап от анализа на селективността, чиято цел е определянето на референтната система. Относно понятието „референтна система“ и приложимите критерии за определянето ѝ препращам към становището, изложено в точки 37—51 от заключението ми по съединени дела C-51/19 P, World Duty Free Group/Комисия, и C-64/19 P, Испания/Комисия, представено днес.

***а) По първото твърдение за нарушение от първата част от единственото основание за обжалване***

13. Тъй като оспорванията, изложени в рамките на настоящото твърдение за нарушение, както и доводите, изложени в подкрепа на тези оспорвания, са идентични с повдигнатите в рамките на първото твърдение за нарушение от първата част от единственото основание за обжалване на World Duty Free Group по дело C-51/19 P, за целите на анализа им препращам *mutatis mutandis* към точки 31—36 от заключението ми по съединени дела C-51/19 P и C-64/19 P, представено днес — що се отнася до възражението за недопустимост, повдигнато от Комисията, и към точки 52—59 от това заключение — що се отнася до съществуването на спора. Въз основа на същите съображения като изложените в тези точки предлагам на Съда да отхвърли първото твърдение за нарушение от първата част от единственото основание за обжалване на Banco Santander.

***б) По второто твърдение за нарушение от първата част от единственото основание за обжалване***

14. Тъй като оспорванията, изложени в рамките на второто твърдение за нарушение от първата част от единственото основание за обжалване на Banco Santander, както и доводите, изтъкнати в подкрепа на тези оспорвания, са идентични с повдигнатите в рамките на второто твърдение за нарушение от първата част от единственото основание за обжалване на World Duty Free Group по дело C-51/19 P, за целите на анализа им препращам *mutatis mutandis* към точки 62—82 от заключението ми по съединени дела C-51/19 P и C-64/19 P, представено днес, в което предлагам да се отхвърлят всички посочени оспорвания. Въз основа на същите съображения като изложените в тези точки предлагам на Съда да отхвърли второто твърдение за нарушение от първата част от единственото основание за обжалване на Banco Santander.

***в) По третото твърдение за нарушение от първата част от единственото основание за обжалване***

15. Тъй като оспорванията, изложени в рамките на третото твърдение за нарушение от първата част от единственото основание за обжалване на Banco Santander, както и доводите, изтъкнати в подкрепа на тези оспорвания, са идентични с повдигнатите в рамките на третото твърдение за нарушение от първата част от единственото основание за обжалване на World Duty Free Group по дело C-51/19 P, за целите на анализа им препращам *mutatis mutandis* към точки 85—87 от заключението ми по съединени дела C-51/19 P и C-64/19 P, представено днес. Въз основа на същите съображения като изложените в тези точки, предлагам на Съда да отхвърли третото твърдение за нарушение от първата част от единственото основание за обжалване на Banco Santander.

***2. По втората част от единственото основание за обжалване: грешка при определяне на целта, с оглед на която да се направи проверката за сходство***

16. Твърденията за нарушение, изложени от Banco Santander в рамките на втората част от единственото основание за обжалване, са относно точки 130—151 от обжалваното съдебно решение и с тях се цели оспорване на мотивите на това решение, с които Общият съд

определя целта на референтната система и с оглед на тази цел сравнява положението на предприятията — бенефициери на въведеното със спорната мярка предимство, и на тези, които не се ползват от него.

17. Тъй като оспорванията, изложени в рамките на тази част от жалбата на Banco Santander, както и доводите, изтъкнати в подкрепа на тези оспорвания, са идентични с повдигнатите в рамките на втората част от единственото основание за обжалване на World Duty Free Group по дело C-51/19 P, за целите на анализа им препращам *mutatis mutandis* към точки 91—106 от заключението ми по съединени дела C-51/19 P и C-64/19 P, представено днес. Въз основа на същите съображения като изложените в тези точки предлагам на Съда да отхвърли втората част от единственото основание за обжалване на Banco Santander.

### ***3. По третата част от единственото основание за обжалване: грешка при прилагане на правото при разпределяне на доказателствената тежест***

18. Тъй като оспорванията, изложени в рамките на третата част от единственото основание за обжалване на Banco Santander, както и доводите, изтъкнати в подкрепа на тези оспорвания, са идентични с повдигнатите в рамките на третата част от единственото основание за обжалване на World Duty Free Group по дело C-51/19 P, за целите на анализа им препращам *mutatis mutandis* към точки 109 и 110 от заключението ми по съединени дела C-51/19 P и C-64/19 P, представено днес. Въз основа на същите съображения като изложените в тези точки предлагам на Съда да отхвърли третата част от единственото основание за обжалване на Banco Santander.

### ***4. По четвъртата част от единственото основание за обжалване: пропорционалност***

19. Тъй като оспорванията, изложени в рамките на четвъртата част от единственото основание за обжалване на Banco Santander, както и доводите, изтъкнати в подкрепа на тези оспорвания, са идентични с повдигнатите в рамките на четвъртата част от единственото основание за обжалване на World Duty Free Group по дело C-51/19 P, за целите на анализа им препращам *mutatis mutandis* към точки 112 и 113 от заключението ми по съединени дела C-51/19 P и C-64/19 P, представено днес. Въз основа на същите съображения като изложените в тези точки предлагам на Съда да отхвърли четвъртата част от единственото основание за обжалване на Banco Santander.

### ***5. По петата част от единственото основание за обжалване: причинно-следствена връзка***

20. Тъй като оспорванията, изложени в рамките на петата част от единственото основание за обжалване на Banco Santander, както и доводите, изтъкнати в подкрепа на тези оспорвания, са идентични с повдигнатите в рамките на петата част от единственото основание за обжалване на World Duty Free Group по дело C-51/19 P, за целите на анализа им само препращам *mutatis mutandis* към точки 114—117 от заключението ми по съединени дела C-51/19 P и C-64/19 P, представено днес. Въз основа на същите съображения като изложените в тези точки предлагам на Съда да отхвърли петата част от единственото основание за обжалване на Banco Santander.

## **6. По шестата част от единственото основание за обжалване: делимост на мярката**

21. Тъй като оспорванията, изложени в рамките на шестата част от единственото основание за обжалване на Banco Santander, както и доводите, изтъкнати в подкрепа на тези оспорвания, са идентични с повдигнатите в рамките на шестата част от единственото основание за обжалване на World Duty Free Group по дело C-51/19 P, за целите на анализа им препращам *mutatis mutandis* към точки 119—122 от заключението ми по съединени дела C-51/19 P и C-64/19 P, представено днес. Въз основа същите съображения като изложените в тези точки предлагам на Съда да отхвърли шестата част от единственото основание за обжалване на Banco Santander.

## **7. Заключение по жалбата**

22. С оглед на изложеното по-горе предлагам на Съда да отхвърли жалбата изцяло.

## **V. По съдебните разноски**

23. Съгласно член 184, параграф 2 от Процедурния правилник на Съда, когато жалбата е неоснователна, Съдът трябва да се произнесе по съдебните разноски. По силата на член 138, параграф 1 от този правилник, приложим *mutatis mutandis* в производството по обжалване пред Съда с предмет жалба срещу решение на Общия съд, загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. Тъй като предлагам на Съда да отхвърли жалбата на Banco Santander, според мен последното трябва да бъде осъдено да заплати съдебните разноски в съответствие с искането на Комисията.

## **VI. Заключение**

24. Въз основа на всичко изложено по-горе, предлагам на Съда да отхвърли жалбата и да осъди Banco Santander да заплати съдебните разноски.