



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

G. PITRUZZELLA

fremsat den 21. januar 2021¹

Sag C-52/19 P

**Banco Santander, SA
mod**

Europa-Kommissionen

»Appel – bestemmelser vedrørende selskabsskat, der giver virksomheder, som har skattemæssigt hjemsted i Spanien, mulighed for at afskrive goodwill, der følger af erhvervelse af kapitalandele i selskaber, som har skattemæssigt hjemsted i udlandet – begrebet statsstøtte – selektiv karakter«

1. Den foreliggende sag vedrører appellen iværksat af Banco Santander, SA (herefter »Banco Santander«) til prøvelse af dom af 15. november 2018, Banco Santander mod Kommissionen² (herefter »den appellerede dom«), hvormed Retten frifandt Kommissionen i Banco Santanders søgsmål i henhold til artikel 263 TEUF med påstand om annullation af artikel 1, stk. 1, i Kommissionens afgørelse 2011/5/EF af 28. oktober 2009 om skattemæssig afskrivning af finansiell goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder, som Spanien har gennemført³ (herefter »den omtvistede afgørelse«), og subsidiært annullation af denne afgørelses artikel 4.

2. Den foreliggende appel henhører under en serie på otte parallelle sager vedrørende ophævelse af de domme, hvormed Retten frifandt Kommissionen i søgsmålene anlagt af flere spanske selskaber med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse eller Kommissionens afgørelse 2011/282/EU af 12. januar 2011 om skattemæssig afskrivning af finansiell goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder, som Spanien har gennemført⁴ (herefter »afgørelsen af 12. januar 2011«).

¹ Originalsprog: italiensk.

² T-227/10 (ikke trykt i Sml., EU:T:2018:785).

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

⁴ C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), som Spanien har gennemført (EUT 2011, L 135, s. 1). De øvrige sager, hvori jeg i dag fremsætter mit forslag til afgørelse, er de forenede sager C-51/19 P, World Duty Free Group mod Kommissionen, og C-64/19 P, Spanien mod Kommissionen, de forenede sager C-53/19 P, Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, og C-65/19 P, Spanien mod Kommissionen, sag C-50/19 P, Sigma Alimentos Exterior mod Kommissionen, sag C-54/19 P, Axa Mediterranean mod Kommissionen, og sag C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridad mod Kommissionen.

I. Tvistens baggrund, den omtvistede foranstaltning og den omtvistede afgørelse

3. Den 10. oktober 2007, efter flere skriftlige forespørgsler til Kommissionen fremsat i 2005 og 2006 fra medlemmer af Europa-Parlamentet og efter en klage fra en privat erhvervsdrivende, som Kommissionen havde modtaget i 2007, besluttede Kommissionen at indlede den formelle undersøgelsesprocedure efter den nu gældende artikel 108, stk. 2, TEUF⁵ (herefter »indledningsafgørelsen«) vedrørende ordningen fastsat i artikel 12, stk. 5, som var blevet indsat i Ley del Impuesto sobre Sociedades (den spanske lov om selskabsbeskatning) ved Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (lov nr. 24/2001 om fiskale, administrative og sociale foranstaltninger) af 27. december 2001⁶ og videreført ved Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kongeligt lovdekret nr. 4/2004 om vedtagelse af den omarbejdede lov om selskabsbeskatning, herefter »TRLIS«) af 5. marts 2004 (herefter »den omtvistede foranstaltning«). Den omtvistede foranstaltning fastsætter, at i det tilfælde, at en virksomhed, der er skattepligtig i Spanien, erhverver kapitalandele i et »udenlandsk selskab«, og disse kapitalandele er på mindst 5%, og de omhandlede kapitalandele indehaves i en uafbrudt periode på mindst et år, kan den goodwill⁷ af finansiell karakter⁸, der følger af denne erhvervelse af kapitalandele, fratrækkes i form af afskrivning i skattegrundlaget for den selskabsskat, som påhviler virksomheden. Den omtvistede foranstaltning præciserer, at et selskab for at kunne kvalificeres som et »udenlandsk selskab« skal være underlagt en beskatning svarende til den, der er gældende i Spanien, og dets indtægter skal hovedsageligt hidrøre fra erhvervsaktiviteter i udlandet.

4. Den 28. oktober 2009 traf Kommissionen den omtvistede afgørelse, hvormed den afsluttede den formelle undersøgelsesprocedure for så vidt angår kapitalandele erhvervet inden for EU. Efter at have anført i 19. betragtning til denne afgørelse, at »[s]es der bort fra den [omtvisedede] foranstaltning, kan goodwill i henhold til de spanske beskatningsprincipper kun afskrives, hvis der er tale om virksomhedssammenslutninger, der er resultatet af erhvervelse af aktiver i eller tilførsel af bidrag fra uafhængige virksomheder, eller efter en virksomhedsfusion eller virksomhedsopsplitning«, og præciseret i 20. betragtning, at »[m]ed finansiell goodwill som omhandlet i [den omtvistede foranstaltning] indføres der således i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele et begreb, der normalt anvendes ved overdragelse af aktiver eller ved virksomhedssammenslutninger«, fandt Kommissionen, at den omtvistede foranstaltning er selektiv, eftersom den udelukkende begunstiger bestemte kategorier af virksomheder, som gennemfører visse investeringer i udlandet, og at ordningens særlige karakter ikke er berettiget ud fra ordningens art. Efter Kommissionens opfattelse gælder denne konklusion, uanset om referencesystemet defineres som regler for beskatning af finansiell goodwill i overensstemmelse med det spanske skattesystem (jf. 89. og 92.-114. betragtning) eller som beskatning af goodwill, som er resultatet af økonomiske interesser i en virksomhed uden for Spanien (jf. 89. og 115.-119. betragtning). I afgørelsens artikel 1, stk. 1, erklærede Kommissionen, at den »støtteordning, som Spanien har fastsat i henhold til [den omtvistede foranstaltning], er uforenelig med

⁵ EUT 2007, C 311, s. 21.

⁶ BOE nr. 61 af 11.3.2004, s. 10951.

⁷ Goodwill defineres i 18. betragtning til den omtvistede afgørelse som »værdien af virksomhedens gode rygte, det gode forhold til kunderne, medarbejdernes kvalifikationer og andre tilsvarende faktorer, der giver forhåbning om, at de fremtidige indtægter vil kunne overstige de nuværende«, svarende til »den del af købsprisen for en virksomhed, der overstiger markedsværdien for virksomhedens aktiver«, og som i henhold til de spanske regnskabsprincipper bør opføres som et særskilt immaterielt aktiv, når den erhvervende virksomhed overtager kontrollen med målvirksomheden.

⁸ 20. betragtning til den omtvistede afgørelse anfører, at »[f]inansiell goodwill« svarer efter de spanske skatteregler til den goodwill, der ville have været opført, hvis den virksomhed, der ejer kapitalandelen, og målvirksomheden var fusioneret.

fællesmarkedet for så vidt angår den støtte, der er ydet til de begunstigede i forbindelse med erhvervelser inden for Fællesskabet», og påbød i artikel 4, at støtte svarende til den skattelettelse, der er fastsat i denne ordning, skulle tilbagesøges⁹.

5. Kommissionen opretholdt den formelle undersøgelsesprocedure for så vidt angår kapitalandele erhvervet uden for EU, idet de spanske myndigheder forpligtede sig til at fremkomme med nye oplysninger. Denne del af proceduren blev afsluttet ved vedtagelsen af afgørelsen af 12. januar 2011, hvor Kommissionen fastslog, at den af Spanien i kraft af den omtvistede foranstaltning gennemførte støtteordning var uforenelig med det indre marked, selv når den finder anvendelse på erhvervelser af kapitalandele i virksomheder med hjemsted uden for EU.

II. Sagen for Retten og den appellerede dom

6. Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 18. maj 2010 anlagde Banco Santander søgsmål med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse. Sagen blev udsat fra den 13. marts 2014 til den 7. november 2014, da Retten traf afgørelse i den sag, som gav anledning til dom af 7. november 2014, Autogrill España mod Kommissionen¹⁰ (herefter »dommen i sagen Autogrill España mod Kommissionen«), hvor Retten annullerede den omtvistede afgørelse med den begrundelse, at Kommissionen havde foretaget en urigtig anvendelse af den betingelse om selektivitet, som er fastsat i artikel 107, stk. 1, TEUF. Ved dom af 7. november 2014, Banco Santander og Santusa mod Kommissionen¹¹ (herefter »dommen i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen«), annullerede Retten endvidere afgørelsen af 12. januar 2011.

7. Ved appelskrift indleveret til Domstolens Justitskontor den 19. januar 2015 iværksatte Kommissionen appel til prøvelse af dommen i sagen Autogrill España mod Kommissionen. Denne appel, der blev registreret under sagsnr. C-20/15 P, blev forenet med den appel, der var registreret under sagsnr. C-21/15 P, som Kommissionen havde iværksat til prøvelse af dommen i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen. Ved kendelser afsagt af Domstolens præsident den 19. maj 2015 fik Forbundsrepublikken Tyskland, Irland og Kongeriget Spanien tilladelse til at intervenere i de forenede sager til støtte for WDFG's påstande samt Banco Santanders og Santusas påstande. Ved dom af 21. december 2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl.¹² (herefter »WDFG-dommen«), ophævede Domstolen dommen i sagen Autogrill España mod Kommissionen, hjemviste sagen til Retten og udsatte afgørelsen om sagsomkostninger delvist. Domstolen ophævede ligeledes dommen i sagen Banco Santander og Santusa mod Kommissionen.

8. Sagen for Retten, som atter blev udsat fra den 9. marts 2015 til den 21. december 2016, blev afsluttet ved, at Retten ved den appellerede dom frifandt Kommissionen i det af Banco Santander anlagte søgsmål og tilpligtede selskabet at betale sagsomkostningerne.

⁹ I overensstemmelse med den omtvistede afgørelses artikel 1, stk. 2, er de skattefradrag, som de begunstigede har kunnet anvende ved gennemførelse af erhvervelser inden for Fællesskabet i henhold til den omtvistede foranstaltning »i forbindelse med rettigheder ejet direkte eller indirekte i udenlandske virksomheder, som opfyldte de relevante betingelser i støtteordningen inden den 21.12.2007, bortset fra betingelsen om besiddelse af kapitalandelene i en uafbrudt periode på mindst et år«, ikke omfattet af erklæringen om uforenelighed og påbuddet om tilbagesøgning. Ifølge Kommissionen havde de personer, som var begunstiget af den omtvistede foranstaltning, indtil denne dato (svarende til datoen for offentliggørelsen af indledningsafgørelsen i EU-tidende), en berettiget forventning om, at foranstaltningen var lovlig (jf. 165.-168. betragtning til den omtvistede afgørelse).

¹⁰ T-219/10 (EU:T:2014:939).

¹¹ T-399/11 (EU:T:2014:938).

¹² C-20/15 P og C-21/15 P (EU:C:2016:981).

III. Sagen for Domstolen og parternes påstande

9. Ved appelskrift indleveret til Domstolens Justitskontor den 25. januar 2019 har Banco Santander iværksat den foreliggende appel. Selskabet har nedlagt påstand om, at den appellerede dom ophæves, at den omtvistede afgørelse annulleres, idet dets søgsmål for Retten tages til følge, og at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne. Kommissionen har nedlagt påstand om, at appellen forkastes, og om, at appellanten tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

IV. Bedømmelse

A. Indledende bemærkninger

10. For en gennemgang af den gældende retspraksis vedrørende skatteforanstaltningers selektivitet, og navnlig for en illustration af den tretrinsmetode til analyse af selektiviteten, som Domstolen har fastlagt, henviser jeg til overvejelserne og de anførte kriterier i punkt 11-21 i mit forslag til afgørelse i de forenede sager C-51/19 P, World Duty Free Group mod Kommissionen, og C-64/19 P, Spanien mod Kommissionen, der fremsættes i dag. Jeg vil nu undersøge Banco Santanders klagepunkter i lyset af disse overvejelser og kriterier. Vedrørende konsekvenserne af WDFG-dommen for prøvelsen af den foreliggende appel henviser jeg derimod til punkt 23-27 i ovennævnte forslag til afgørelse.

B. Appellen

11. Banco Santander har påberåbt sig et enkelt anbringende til støtte for sin appel, som vedrører en fejl ved fortolkningen af artikel 107, stk. 1, TEUF for så vidt angår betingelsen om selektivitet. Dette anbringende er opdelt i fire principale og to subsidiære led.

1. Det første led i det enkelte appelanbringende: fejl med hensyn til fastlæggelsen af referencesystemet

12. Klagepunkterne inden for rammerne af det første led i Banco Santanders enkelte appelanbringende vedrører det første trin i selektivitetsanalysen, der sigter mod at fastlægge referencesystemet. Vedrørende begrebet »referencesystem« og kriterierne for at fastlægge referencesystemet henviser jeg til overvejelserne i punkt 37-51 i mit forslag til afgørelse i de forenede sager C-51/19 P, World Duty Free Group mod Kommissionen, og C-64/19 P, Spanien mod Kommissionen, der fremsættes i dag.

a) Det første klagepunkt i det første led i det enkelte appelanbringende

13. Eftersom de indsigelser, som appellanten har fremført inden for rammerne af dette klagepunkt, og argumenterne til støtte herfor er identiske med dem, der er fremført inden for rammerne af det første klagepunkt i det første led i World Duty Free Groups enkelte appelanbringende i sag C-51/19 P, begrænser jeg mig med hensyn til deres bedømmelse, mutatis mutandis, til at henvise til dels punkt 31-36 i mit forslag til afgørelse i de forenede sager C-51/19 P og C-64/19 P, der fremsættes i dag, angående Kommissionens formalitetsindsigelse, dels

punkt 52-59 i ovennævnte forslag til afgørelse hvad angår realiteten. Af samme grunde som nævnt i disse punkter foreslår jeg, at Domstolen forkaster det første klagepunkt i det første led i Banco Santanders enkelte appelanbringende.

b) Det andet klagepunkt i det første led i det enkelte appelanbringende

14. Eftersom de indsigelser, som Banco Santander har fremført inden for rammerne af det andet klagepunkt i det første led i sit enkelte appelanbringende, og argumenterne til støtte herfor er identiske med dem, der er fremført inden for rammerne af det andet klagepunkt i det første led i World Duty Free Groups enkelte appelanbringende i sag C-51/19 P, begrænser jeg mig med hensyn til deres bedømmelse, mutatis mutandis, til at henvise til punkt 62-82 i mit forslag til afgørelse i de forenede sager C-51/19 P og C-64/19 P, der fremsættes i dag, hvor jeg foreslår, at disse indsigelser skal forkastes samlet set. Af samme grunde som nævnt i disse punkter foreslår jeg, at Domstolen forkaster det andet klagepunkt i det første led i Banco Santanders enkelte appelanbringende.

c) Det tredje klagepunkt i det første led i det enkelte appelanbringende

15. Eftersom de indsigelser, som Banco Santander har fremført inden for rammerne af det tredje klagepunkt i det første led i sit enkelte appelanbringende, og argumenterne til støtte herfor er identiske med dem, der er fremført inden for rammerne af det tredje klagepunkt i det første led i World Duty Free Groups enkelte appelanbringende i sag C-51/19 P, begrænser jeg mig med hensyn til deres bedømmelse, mutatis mutandis, til at henvise til punkt 85-87 i mit forslag til afgørelse i de forenede sager C-51/19 P og C-64/19 P, der fremsættes i dag. Af samme grunde som nævnt i disse punkter foreslår jeg, at Domstolen forkaster det tredje klagepunkt i det første led i Banco Santanders enkelte appelanbringende.

2. Det andet led i det enkelte appelanbringende: fejl med hensyn til fastlæggelsen af det formål, der skal tages udgangspunkt i ved vurderingen af sammenligneligheden

16. Banco Santanders klagepunkter i det andet led i dets enkelte appelanbringende vedrører den appellerede doms præmis 130-151 og er rettet mod de præmisser i denne dom, hvor Retten identificerede formålet med referencesystemet og i lyset af dette formål sammenlignede situationen for de af den omtvistede foranstaltning begunstigede virksomheder med situationen for de udelukkede virksomheder.

17. Eftersom de indsigelser, som Banco Santander har fremført inden for rammerne af dette led i sit enkelte appelanbringende, og argumenterne til støtte herfor er identiske med dem, der er fremført inden for rammerne af det andet led i World Duty Free Groups enkelte appelanbringende i sag C-51/19 P, begrænser jeg mig med hensyn til deres bedømmelse, mutatis mutandis, til at henvise til punkt 91-106 i mit forslag til afgørelse i de forenede sager C-51/19 P og C-64/19 P, der fremsættes i dag. Af samme grunde som nævnt i disse punkter foreslår jeg, at Domstolen forkaster det andet led i Banco Santanders enkelte appelanbringende.

3. Det tredje led i det enkelte appelanbringende: retlig fejl ved fordelingen af bevisbyrden

18. Eftersom de indsigelser, som Banco Santander har fremført inden for rammerne af det tredje led i sit enkelte appelanbringende, og argumenterne til støtte herfor er identiske med dem, der er fremført inden for rammerne af det tredje led i World Duty Free Groups enkelte appelanbringende i sag C-51/19 P, begrænser jeg mig med hensyn til deres bedømmelse, mutatis mutandis, til at henvise til punkt 109 og 110 i mit forslag til afgørelse i de forenede sager C-51/19 P og C-64/19 P, der fremsættes i dag. Af samme grunde som nævnt i disse punkter foreslår jeg, at Domstolen forkaster det tredje led i Banco Santanders enkelte appelanbringende.

4. Det fjerde led i det enkelte appelanbringende: proportionaliteten

19. Eftersom de indsigelser, som Banco Santander har fremført inden for rammerne af det fjerde led i sit enkelte appelanbringende, og argumenterne til støtte herfor er identiske med dem, der er fremført inden for rammerne af det fjerde led i World Duty Free Groups enkelte appelanbringende i sag C-51/19 P, begrænser jeg mig med hensyn til deres bedømmelse, mutatis mutandis, til at henvise til punkt 112 og 113 i mit forslag til afgørelse i de forenede sager C-51/19 P og C-64/19 P, der fremsættes i dag. Af samme grunde som nævnt i disse punkter foreslår jeg, at Domstolen forkaster det fjerde led i Banco Santanders enkelte appelanbringende.

5. Det femte led i det enkelte appelanbringende: årsagsforbindelsen

20. Eftersom de indsigelser, som Banco Santander har fremført inden for rammerne af det femte led i sit enkelte appelanbringende, og argumenterne til støtte herfor er identiske med dem, der er fremført inden for rammerne af det femte led i World Duty Free Groups enkelte appelanbringende i sag C-51/19 P, begrænser jeg mig med hensyn til deres bedømmelse, mutatis mutandis, til at henvise til punkt 114-117 i mit forslag til afgørelse i de forenede sager C-51/19 P og C-64/19 P, der fremsættes i dag. Af samme grunde som nævnt i disse punkter foreslår jeg, at Domstolen forkaster det femte led i Banco Santanders enkelte appelanbringende.

6. Det sjette led i det enkelte appelanbringende: den omhandlede foranstaltning skulle være genstand for særskilt analyse

21. Eftersom de indsigelser, som Banco Santander har fremført inden for rammerne af det sjette led i sit enkelte appelanbringende, og argumenterne til støtte herfor er identiske med dem, der er fremført inden for rammerne af det sjette led i World Duty Free Groups enkelte appelanbringende i sag C-51/19 P, begrænser jeg mig med hensyn til deres bedømmelse, mutatis mutandis, til at henvise til punkt 119-122 i mit forslag til afgørelse i de forenede sager C-51/19 P og C-64/19 P, der fremsættes i dag. Af samme grunde som nævnt i disse punkter foreslår jeg, at Domstolen forkaster det sjette led i Banco Santanders enkelte appelanbringende.

7. Konklusion vedrørende appellen

22. Under hensyn til ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen forkaster appellen i det hele.

V. Sagsomkostninger

23. I henhold til artikel 184, stk. 2, i Domstolens procesreglement træffer Domstolen afgørelse om sagsomkostningerne, såfremt appellen ikke tages til følge. Ifølge dette procesreglements artikel 138, stk. 1, der finder anvendelse mutatis mutandis i appelsager, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Eftersom jeg foreslår Domstolen at forkaste Banco Santanders appel, bør det pålægges selskabet at betale sagsomkostningerne, da Kommissionen har nedlagt påstand herom.

VI. Forslag til afgørelse

24. Under hensyn til ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen forkaster appellen og tilpligter Banco Santander at betale sagsomkostningerne.