



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
GIOVANNI PITRUZZELLA
föredraget den 21 januari 2021¹

Mål C-52/19 P

Banco Santander, SA
mot

Europeiska kommissionen

”Överklagande – Bestämmelser om bolagsskatt som tillåter företag med skattemässig hemvist i Spanien att skriva av det mervärde som uppstår vid förvärv av aktieinnehav i bolag med skattemässig hemvist i utlandet – Begreppet statligt stöd – Selektivitet”

1. Förevarande mål gäller det överklagande som har inletts av Banco Santander, SA (nedan kallat Banco Santander) av den dom av den 15 november 2018, Banco Santander/kommissionen² (nedan kallad den överklagade domen), genom vilken tribunalen ogillade Banco Santanders talan enligt artikel 263 FEUF om ogiltigförklaring av artikel 1.1 i kommissionens beslut 2011/5/EG av den 28 oktober 2009 om avskrivning av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av betydande aktieinnehav i utländska företag som Spanien har genomfört (nedan kallat det omtvistade beslutet)³ och alternativt av artikel 4 i detta beslut.

2. Förevarande överklagande utgör ett av de åtta parallella målen med yrkande om upphävande av de domar genom vilka tribunalen ogillade flera spanska bolags respektive talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet eller kommissionens beslut 2011/282/EU av den 12 januari 2011 om avskrivning av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av aktieinnehav i utländska företag som Spanien har genomfört (nedan kallat beslutet av den 12 januari 2011).⁴

I. De faktiska omständigheterna, den omtvistade åtgärden och det omtvistade beslutet

3. Den 10 oktober 2007 beslutade Europeiska kommissionen, till följd av flera skriftliga frågor som ställts till den under åren 2005 och 2006 av ledamöter i Europaparlamentet samt till följd av ett klagomål från en privat aktör som hade riktats till kommissionen under år 2007, att inleda det

¹ Originalspråk: italienska.

² T-227/10, ej publicerad, EU:T:2018:785.

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

⁴ C 45/07 (f.d. NN 51/07, f.d. CP 9/07) som Spanien har genomfört (EUT L 135, 2011, s. 1). De övriga mål i vilka jag i dag föredrar mitt förslag till avgörande utgörs av de förenade målen C-51/19 P, World Duty Free Group/kommissionen, och C-64/19 P, Spanien/kommissionen, de förenade målen C-53/19 P, Banco Santander och Santusa/kommissionen, och C-65/19 P, Spanien/kommissionen, mål C-50/19 P, Sigma/kommissionen, mål C-54/19 P, Axa Mediterranean/kommissionen, och mål C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridad/kommissionen.

formella granskningsförfarande som föreskrivs i artikel 108.2 FEUF⁵ (nedan kallat beslutet att inleda granskningsförfarandet) avseende bestämmelsen i artikel 12.5, vilken infördes i Ley del Impuesto sobre Sociedades (den spanska lagen om bolagsskatt) genom Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (lag 24/2001 om skatteåtgärder, förvaltningsåtgärder och sociala åtgärder) av den 27 december 2001,⁶ och återgavs i Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kungligt lagstiftningsdekret 4/2004 om konsolidering av den omarbetade lydelsen av lagen om bolagsskatt) (nedan kallad företagsbeskattningslagen) av den 5 mars 2004 (nedan kallad den omtvistade åtgärden). I den omtvistade åtgärden föreskrivs att när ett företag som är skattskyldigt i Spanien förvärvar aktieinnehav i ett ”utländskt bolag”, varvid denna andel uppgår till minst fem procent av aktiekapitalet och det aktuella innehavet behålls oavbrutet under minst ett år, får det mervärde⁷ av finansiell karaktär⁸ som följer av detta avräknas, i form av avskrivning, från underlaget för den bolagsskatt som företaget ska erlägga. I den omtvistade åtgärden preciseras att ett bolag, för att klassificeras som ”utländskt bolag”, ska vara underställt en skatt som är identisk med den skatt som är tillämplig i Spanien och dess intäkter ska i huvudsak härröra från verksamhet som bedrivs i utlandet.

4. Den 28 oktober 2009 antog kommissionen det omtvistade beslutet, genom vilket den avslutade det formella granskningsförfarandet vad avsåg förvärv av aktieinnehav som genomförts inom Europeiska unionen. Efter att ha konstaterat, i skäl 19 i beslutet, att ”[e]nligt de spanska beskattningsprinciperna får mervärde, med undantag för den aktuella åtgärden, endast skrivas av efter ett rörelseförvärv som genomförs i form av ett förvärv eller tillskott av tillgångar som ägs av oberoende företag eller efter en fusion eller uppdelning”, och efter att ha preciserat, i skäl 20, att ”[g]enom begreppet finansiellt mervärde i [den omtvistade åtgärden] införs ett koncept som vanligtvis brukar användas vid överföringar av tillgångar eller rörelseförvärv”, fann kommissionen att den berörda åtgärden är selektiv eftersom den endast gynnar vissa grupper av företag som gör vissa investeringar utomlands och att denna riktade egenskap inte motiveras av ordningens karaktär. Enligt kommissionens uppfattning gäller denna slutsats oavsett om referenssystemet definieras som bestämmelserna om skattebehandling av finansiellt mervärde enligt det spanska skattesystemet (se skälen 89 och 92–114) eller som skattebehandling av mervärde som uppstår ur ett ekonomiskt intresse i ett företag som är hemmahörande i ett annat land än Spanien (se skälen 89 och 115–119). I artikel 1.1 i beslutet slog kommissionen fast att ”[d]en stödordning som Spanien har genomfört enligt [den omtvistade åtgärden] är oförenlig med den gemensamma marknaden i den del som avser stöd till mottagare för förvärv inom gemenskapen”. Vidare slogs det i artikel 4 fast att de oförenliga stöd som motsvarar de skattesänkningar som har beviljats inom ramen för denna stödordning ska återkrävas.⁹

⁵ EUT C 311, 2007, s. 21.

⁶ BOE nr 61 av den 11 mars 2004, s. 10951.

⁷ I skäl 18 i det omtvistade beslutet definieras mervärdet som ”värdet av ett högt respekterat företagsnamn, goda kundrelationer, de anställdas kunnande och andra sådana faktorer som förväntas leda till högre intäkter i framtiden”, vilket motsvarar ”det pris som betalas för ett företagsförvärv utöver marknadsvärdet på de tillgångar som företaget omfattar”. Enligt de spanska redovisningsprinciperna ska detta mervärde redovisas som en separat immateriell tillgång så snart det förvärvande bolaget tar kontrollen över målbolaget.

⁸ I skäl 20 i det omtvistade beslutet anförts att med ”finansiellt mervärde” avses i det spanska skattesystemet det mervärde som skulle ha redovisats om det aktieägende bolaget och målbolaget hade fusionerat.

⁹ Enligt artikel 1.2 i det omtvistade beslutet omfattas de skattesänkningar som mottagare har beviljats för förvärv inom gemenskapen i enlighet med den omtvistade åtgärden och som är knutna till ”rättigheter som innehas direkt eller indirekt i utländska företag som uppfyller de relevanta villkoren för stödordningen senast den 21 december 2007, med undantag för villkoret att de ska ha haft aktieinnehavet under en oavbruten period på minst ett år”, inte av förklaringen om oförenlighet och beslutet om återkrav. Kommissionen ansåg nämligen att fram till detta datum (vilket motsvarade det datum då beslutet att inleda granskningsförfarandet offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning*) hade mottagarna av den omtvistade åtgärden berättigade förväntningar på att åtgärden var laglig (se skälen 165–168 i det omtvistade beslutet).

5. Kommissionen höll det formella granskningsförfarandet öppet i fråga om förvärv utanför unionen, mot bakgrund av att de spanska myndigheterna hade åtagit sig att inkomma med nya uppgifter. Denna del av förfarandet avslutades med att kommissionen antog beslutet av den 12 januari 2011, i vilket den stödordning som Spanien har genomfört enligt den omtvistade åtgärden förklarades vara oförenlig med den inre marknaden, inbegripet i den mån denna ordning tillämpas på förvärv av aktieinnehav i företag med säte utanför unionen.

II. Förfarandet vid tribunalen och den överklagade domen

6. Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 18 maj 2011 väckte Banco Santander talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet. Målet vilandeförklarades från den 13 mars 2014 till den 7 november 2014, då tribunalen avgjorde det mål som gav upphov till dom av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen¹⁰ (nedan kallad domen Autogrill España/kommissionen), där tribunalen ogiltigförklarade det omtvistade beslutet med motiveringen att kommissionen hade gjort en felaktig tillämpning av det selektivitetsvillkor som föreskrivs i artikel 107.1 FEUF. Vidare ogiltigförklarade tribunalen beslutet av den 12 januari 2011 genom dom av den 7 november 2014, Banco Santander och Santusa/kommissionen¹¹ (nedan kallad domen Banco Santander och Santusa/kommissionen).

7. Genom handling som inkom till domstolens kansli den 19 januari 2015 överklagade kommissionen domen Autogrill España/kommissionen. Detta överklagande, som registrerades under nummer C-20/15 P, förenades med kommissionens överklagande, registrerat under nummer C-21/15 P, av domen Banco Santander och Santusa/kommissionen. Genom beslut som meddelades av domstolens ordförande den 19 maj 2015 tilläts Förbundsrepubliken Tyskland, Irland och Konungariket Spanien att intervensera i de förenade målen till stöd för de yrkanden som framställts av WDFG och av Banco Santander och Santusa. Genom dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl.¹² (nedan kallad domen WDFG), upphävde domstolen domen Autogrill España/kommissionen, återförvisade målet till tribunalen och förordnade om att frågan om rättegångskostnader delvis skulle anstå. Domstolen upphävde även domen Banco Santander och Santusa/kommissionen.

8. Förfarandet vid tribunalen, som åter vilandeförklarades från den 9 mars 2015 till den 21 december 2016, avslutades då tribunalen genom den överklagade domen ogillade Banco Santanders talan och förpliktade bolaget att ersätta rättegångskostnaderna.

III. Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden

9. Genom handling som inkom till domstolens kansli den 25 januari 2019 har Banco Santander ingett det aktuella överklagandet. Bolaget har yrkat att domstolen ska upphäva den överklagade domen, ogiltigförklara det omtvistade beslutet till följd av att dess talan vid tribunalen bifalles och förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna. Kommissionen har yrkat att överklagandet ska ogillas och att klaganden ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

¹⁰ T-219/10, EU:T:2014:939.

¹¹ T-399/11, EU:T:2014:938.

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

IV. Bedömning

A. Inledande överväganden

10. För en genomgång av nuvarande rättspraxis angående skatteåtgärders selektivitet, särskilt för en illustration av den analysmetod i tre delar som utarbetas av domstolen, hänvisar jag till övervägandena och de anförda kriterierna i punkterna 11–21 i mitt förslag till avgörande i de förenade målen C-51/19 P, World Duty Free Group/kommissionen, och C-64/19 P, Spanien/kommissionen, vilket föredras i dag. Jag kommer nu att pröva Banco Santanders invändningar mot bakgrund av dessa överväganden och kriterier. Beträffande konsekvenserna av domen WDFG för prövningen av det aktuella överklagandet hänvisar jag däremot till punkterna 23–27 i ovannämnda förslag till avgörande.

B. Överklagandet

11. Banco Santander har till stöd för sitt överklagande åberopat en enda grund som hänför sig till ett fel vid tolkningen av artikel 107.1 FEUF avseende selektivitetsvillkoret. Denna grund är uppdelad i fyra delgrunder som har åberopats i första hand och två som har åberopats i andra hand.

1. Den första delgrunden i den enda överklagandegrunden: fel vid fastställandet av referenssystemet

12. De anmärkningar som har framförts inom ramen för den första delgrunden i Banco Santanders enda överklagandegrund gäller det första steget i selektivitetsbedömningen, vilket syftar till att fastställa referenssystemet. Vad gäller begreppet referenssystem och de kriterier som ska tillämpas för att fastställa referenssystemet hänvisar jag till övervägandena i punkterna 37–51 i mitt förslag till avgörande i de förenade målen C-51/19 P, World Duty Free Group/kommissionen, och C-64/19 P, Spanien/kommissionen, vilket föredras i dag.

a) Den första invändningen i den första delgrunden i den enda överklagandegrunden

13. De anmärkningar som klaganden har framfört inom ramen för denna invändning och argumenten till stöd härför är identiska med de som har framförts inom ramen för den första invändningen i den första delgrunden i World Duty Free Groups enda överklagandegrund i mål C-51/19 P. Vad gäller deras prövning nöjer jag mig därför med att hänvisa, med nödvändiga ändringar, till dels punkterna 31–36 i mitt förslag till avgörande i de förenade målen C-51/19 P och C-64/19 P, vilket föredras i dag, angående kommissionens invändning om rättgångshinder, dels punkterna 52–59 i ovannämnda förslag till avgörande vad gäller sakfrågan. Av samma skäl som angetts i dessa punkter föreslår jag att domstolen ska ogilla den första invändningen i den första delgrunden i Banco Santanders enda överklagandegrund.

b) Den andra invändningen i den första delgrunden i den enda överklagandegrunden

14. De anmärkningar som Banco Santander har framfört inom ramen för den andra invändningen i den första delgrunden i sin enda överklagandegrund och argumenten till stöd härför är identiska med de som har framförts inom ramen för den andra invändningen i den

första delgrunden i World Duty Free Groups enda överklagandegrund i mål C-51/19 P. Vad gäller deras prövning nöjer jag mig därför med att hänvisa, med nödvändiga ändringar, till punkterna 62–82 i mitt förslag till avgörande i de förenade målen C-51/19 P och C-64/19 P, vilket föredras i dag, där jag föreslår att dessa anmärkningar ska ogillas i deras helhet. Av samma skäl som angetts i dessa punkter föreslår jag att domstolen ska ogilla den andra invändningen i den första delgrunden i Banco Santanders enda överklagandegrund.

c) Den tredje invändningen i den första delgrunden i den enda överklagandegrunden

15. De anmärkningar som Banco Santander har framfört inom ramen för den tredje invändningen i den första delgrunden i sin enda överklagandegrund och argumenten till stöd härför är identiska med de som har framförts inom ramen för den tredje invändningen i den första delgrunden i World Duty Free Groups enda överklagandegrund i mål C-51/19 P. Vad gäller deras prövning nöjer jag mig därför med att hänvisa, med nödvändiga ändringar, till punkterna 85–87 i mitt förslag till avgörande i de förenade målen C-51/19 P och C-64/19 P, vilket föredras i dag. Av samma skäl som angetts i dessa punkter föreslår jag att domstolen ska ogilla den tredje invändningen i den första delgrunden i Banco Santanders enda överklagandegrund.

2. Den andra delgrunden i den enda överklagandegrunden: fel i samband med fastställandet av det mål utifrån vilket bedömningen av jämförbarheten ska genomföras

16. De anmärkningar som Banco Santander har framfört inom ramen för den andra delgrunden i sin enda överklagandegrund rör punkterna 130–151 i den överklagade domen och syftar till att bestrida de domskäl i nämnda dom där tribunalen identifierade målet med referenssystemet och mot bakgrund av detta mål jämförde situationen för de företag som åtnjuter den fördel som den omtvistade åtgärden innebär och de företag som är uteslutna från den.

17. De anmärkningar som Banco Santander har framfört inom ramen för denna delgrund i sin enda överklagandegrund och argumenten till stöd härför är identiska med de som har framförts inom ramen för den andra delgrunden i World Duty Free Groups enda överklagandegrund i mål C-51/19 P. Vad gäller deras prövning nöjer jag mig därför med att hänvisa, med nödvändiga ändringar, till punkterna 91–106 i mitt förslag till avgörande i de förenade målen C-51/19 P och C-64/19 P, vilket föredras i dag. Av samma skäl som angetts i dessa punkter föreslår jag att domstolen ska ogilla överklagandet såvitt avser den andra delgrunden i Banco Santanders enda överklagandegrund.

3. Den tredje delgrunden i den enda överklagandegrunden: felaktig rättstillämpning vid fastställandet av bevisbördan

18. De anmärkningar som Banco Santander har framfört inom ramen för den tredje delgrunden i sin enda överklagandegrund och argumenten till stöd härför är identiska med de som har framförts inom ramen för den tredje delgrunden i World Duty Free Groups enda överklagandegrund i mål C-51/19 P. Vad gäller deras prövning nöjer jag mig därför med att hänvisa, med nödvändiga ändringar, till punkterna 109 och 110 i mitt förslag till avgörande i de förenade målen C-51/19 P och C-64/19 P, vilket föredras i dag. Av samma skäl som angetts i dessa punkter föreslår jag att domstolen ska ogilla överklagandet såvitt avser den tredje delgrunden i Banco Santanders enda överklagandegrund.

4. Den fjärde delgrunden i den enda överklagandegrunden: proportionaliteten

19. De anmärkningar som Banco Santander har framfört inom ramen för den fjärde delgrunden i sin enda överklagandegrund och argumenten till stöd härför är identiska med de som har framförts inom ramen för den fjärde delgrunden i World Duty Free Groups enda överklagandegrund i mål C-51/19 P. Vad gäller deras prövning nöjer jag mig därför med att hänvisa, med nödvändiga ändringar, till punkterna 112 och 113 i mitt förslag till avgörande i de förenade målen C-51/19 P och C-64/19 P, vilket föredras i dag. Av samma skäl som angetts i dessa punkter föreslår jag att domstolen ska ogilla överklagandet såvitt avser den fjärde delgrunden i Banco Santanders enda överklagandegrund.

5. Den femte delgrunden i den enda överklagandegrunden: orsakssambandet

20. De anmärkningar som Banco Santander har framfört inom ramen för den femte delgrunden i sin enda överklagandegrund och argumenten till stöd härför är identiska med de som har framförts inom ramen för den femte delgrunden i World Duty Free Groups enda överklagandegrund i mål C-51/19 P. Vad gäller deras prövning nöjer jag mig därför med att hänvisa, med nödvändiga ändringar, till punkterna 114–117 i mitt förslag till avgörande i de förenade målen C-51/19 P och C-64/19 P, vilket föredras i dag. Av samma skäl som angetts i dessa punkter föreslår jag att domstolen ska ogilla överklagandet såvitt avser den femte delgrunden i Banco Santanders enda överklagandegrund.

6. Den sjätte delgrunden i den enda överklagandegrunden: den omtvistade åtgärden skulle vara föremål för separat bedömning

21. De anmärkningar som Banco Santander har framfört inom ramen för den sjätte delgrunden i sin enda överklagandegrund och argumenten till stöd härför är identiska med de som har framförts inom ramen för den sjätte delgrunden i World Duty Free Groups enda överklagandegrund i mål C-51/19 P. Vad gäller deras prövning nöjer jag mig därför med att hänvisa, med nödvändiga ändringar, till punkterna 119–122 i mitt förslag till avgörande i de förenade målen C-51/19 P och C-64/19 P, vilket föredras i dag. Av samma skäl som angetts i dessa punkter föreslår jag att domstolen ska ogilla överklagandet såvitt avser den sjätte delgrunden i Banco Santanders enda överklagandegrund.

7. Slutsatser om överklagandet

22. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen ska ogilla överklagandet i dess helhet.

V. Rättegångskostnader

23. Enligt artikel 184.2 i domstolens rättegångsregler ska domstolen besluta om rättegångskostnaderna när överklagandet ogillas. Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna, som enligt artikel 184.1 med nödvändiga ändringar ska tillämpas i mål om överklagande, ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Eftersom jag föreslår att domstolen ska lämna Banco Santanders överklagande utan bifall, och då kommissionen har yrkat ersättning för rättegångskostnaderna, ska klaganden därför ersätta dessa.

VI. Förslag till avgörande

24. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen ska ogilla överklagandet och förplikta Banco Santander att ersätta rättegångskostnaderna.