

IV

(Akti, sprejeti pred 1. decembrom 2009 v skladu s Pogodbo ES, Pogodbo EU in Pogodbo Euratom)

ODLOČBA KOMISIJE

z dne 28. oktobra 2009

**o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev C 45/07
(ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije**

(notificirano pod dokumentarno številko C(2009) 8107)

(Besedilo v španskem jeziku je edino verodostojno)

(Besedilo velja za EGP)

(2011/5/ES)

KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI JE –

ob upoštevanju Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti in zlasti prvega pododstavka člena 88(2) Pogodbe,

ob upoštevanju Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru in zlasti člena 62(1)(a) Sporazuma,

po pozivu vsem zainteresiranim stranem, naj predložijo svoje pripombe⁽¹⁾ v skladu z navedenimi določbami, in ob upoštevanju teh pripomb,

ob upoštevanju naslednjega:

I. POSTOPEK

- (1) Več poslancev Evropskega parlamenta je v pisnih vprašanjih za Komisijo (št. E-4431/05, E-4772/05 in E-5800/06) navedlo, da je Španija sprejela posebno shemo, ki domnevno zagotavlja nepoštene davčne spodbude za španske družbe, ki so pridobile obsežne deleže v tujih družbah, v skladu s členom 12(5) španskega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (*Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, v nadaljnjem besedilu: TRLIS)⁽²⁾.
- (2) Poslanec Evropskega parlamenta David Martin se je s pisnim vprašanjem št. P-5509/06 pritožil Komisiji glede ponudbe za sovražni prevzem, ki jo je predložil španski proizvajalec energije Iberdrola in vključuje nakup deležev proizvajalca in distributerja energije iz Združenega kraljestva ScottishPower. Po mnenju D. Martina je imela družba Iberdrola nepoštene koristi od državne pomoči v obliki davčne spodbude za prevzem. D. Martin je Komisijo pozval, naj preuči vsa vprašanja glede konkurenčnosti, ki izhajajo iz prevzema in so bila 12. januarja 2007 priglašena za revizijo Komisije v skladu s členom 4

Uredbe Sveta (ES) št. 139/2004 z dne 20. januarja 2004 o nadzoru koncentracij podjetij (v nadaljnjem besedilu: Uredba o združitvah)⁽³⁾. Komisija je v Odločbi z dne 26. marca 2007 (zadeva št. COMP/M.4517 – *Iberdrola/ScottishPower*, SG-Greffe(2007) D/201696)⁽⁴⁾ odločila, da ne nasprotuje priglašeni operaciji, in jo razglasila za združljivo s skupnim trgom v skladu s členom 6(1)(b) Uredbe o združitvah.

- (3) Komisija je z dopisoma z dne 15. januarja 2007 (D/50164) in 26. marca 2007 (D-51351) od španskih organov zahtevala, naj predložijo informacije za presojo področja uporabe in učinkov člena 12(5) TRLIS, kar zadeva njegovo mogočo opredelitev za državno pomoč in njegovo združljivost s skupnim trgom.
- (4) Španski organi so na zadevna vprašanja odgovorili z dopisoma z dne 16. februarja 2007 (A/31454) in 4. junija 2007 (A/34596).
- (5) Komisija je s telefaksom z dne 28. avgusta 2007 prejela pritožbo zasebnega subjekta, ki je trdil, da shema, vzpostavljena s členom 12(5) TRLIS, pomeni državno pomoč in je nezdružljiva s skupnim trgom. Pritožnik je prosil, naj se njegova identiteta ne razkrije.
- (6) Komisija je z odločitvijo z dne 10. oktobra 2007 (v nadaljnjem besedilu: odločitev o sprožitvi postopka) sprožila formalni postopek preiskave, ki ga določa člen 88(2) Pogodbe, v zvezi z davčno amortizacijo finančnega dobrega imena iz člena 12(5) TRLIS, ker se je zdelo, da izpolnjuje vse pogoje, da se šteje za državno pomoč iz člena 87(1) Pogodbe. Komisija je obvestila Španijo, da se je odločila sprožiti postopek iz člena 88(2) Pogodbe. Odločitev o sprožitvi postopka je bila objavljena v *Uradnem listu Evropske unije*⁽⁵⁾, s čimer so bile zainteresirane strani pozvane k predložitvi pripomb.

⁽¹⁾ UL C 311, 21.12.2007, str. 21.

⁽²⁾ Objavljeno v *Uradnem listu Španije* z dne 11. marca 2004.

⁽³⁾ UL L 24, 29.1.2004, str. 1.

⁽⁴⁾ Glej: http://ec.europa.eu/comm/competition/mergers/cases/decisions/m4517_20070326_20310_en.pdf

⁽⁵⁾ Glej opombo 1.

- (7) Komisija je z dopisom z dne 5. decembra 2007 prejela pripombe Španije v zvezi z odločitvijo o sprožitvi postopka.
- (8) Komisija je med 18. januarjem in 16. junijem 2008 prejela pripombe v zvezi z odločitvijo o sprožitvi postopka od 32 zainteresiranih strani. Zainteresirane strani, ki niso zaprosile za zaupno obravnavo svoje identitete, so navedene v Prilogi k tej odločbi.
- (9) Komisija je z dopisi z dne 9. aprila 2008 (D/51431), 15. maja 2008 (D/51925), 22. maja 2008 (D/52035) in 27. marca 2009 (D/51271) španskim organom posredovala navedene pripombe, da bi lahko odgovorili nanje. Španski organi so na pripombe zainteresiranih strani odgovorili z dopisoma z dne 30. junija 2008 (A/12911) in 22. aprila 2009 (A/9531).
- (10) Tehnični sestanki med španskimi organi in predstavniki Komisije so potekali 18. februarja 2008, 12. maja in 8. junija 2009, da so bili med drugim pojasnjeni nekateri vidiki izvajanja zadevne sheme in razlaga španske zakonodaje v zvezi z zadevo.
- (11) Srečanje med predstavniki Komisije in banke Banco de Santander SA je potekalo 7. aprila 2008; srečanje med predstavniki Komisije in odvetniško pisarno J & A Garrigues SL, ki zastopa več zainteresiranih strani, je potekalo 16. aprila 2008; srečanje med predstavniki Komisije in družbo Altadis S.A. je potekalo 2. julija 2008; srečanje med predstavniki Komisije in družbo Telefónica S.A. je potekalo 12. februarja 2009.
- (12) Španski organi so 14. julija 2008 predložili dodatne informacije v zvezi z zadevnim ukrepom, zlasti podatke iz davčnih napovedi iz leta 2006, ki so zagotovili splošen pregled davčnih zavezancev, ki so imeli koristi od zadevnega ukrepa.
- (13) Španski organi so po e-pošti z dne 16. junija 2009 predložili dodatne informacije, s katerimi so trdili, da so se španske družbe pri čezmejnih združitvah v Skupnosti še vedno spopadale s številnimi ovirami.

II. PODROBEN OPIS UKREPA

- (14) Zadevni ukrep vključuje davčno amortizacijo finančnega dobrega imena zaradi prevzema obsežnega deleža v tuji ciljni družbi.
- (15) Ukrep se ureja s členom 12(5) TRLIS. Zlasti s členom 2(5) zakona št. 24/2001 z dne 27. decembra 2001 je bil z uvedbo člena 12(5) spremenjen španski zakon o davku od dohodkov pravnih oseb št. 43/1995 z dne 27. decembra 1995. S kraljevo zakonsko uredbo št. 4/2004 z dne 5. marca 2004 so bile potrjene dotedanje spremembe španskega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v prenovljeni različici.
- (16) Komisija se zaveda, da se je španska zakonodaja od datuma odločitve o sprožitvi postopka spremenila⁽⁶⁾. Kljub temu meni, da zadnje spremembe verjetno ne bodo vplivale na pomisleke iz odločitve o sprožitvi postopka ali jih spremenile. Komisija se bo v tej odločbi zaradi doslednosti sklicevala na številčenje iz španske zakonodaje, kot je navedeno v odločitvi o sprožitvi postopka, čeprav je bilo morda spremenjeno. Vsaka nova določba bo jasno opredeljena kot taka.
- (17) Člen 12(5) TRLIS, ki je del člena 12 „Popravki vrednosti: izguba vrednosti sredstev“, je začel veljati 1. januarja 2002. Člen v bistvu določa, da lahko družba, ki je v Španiji obdavčljiva, od svojega obdavčljivega dohodka odšteje finančno dobro ime, ki izhaja iz prevzema vsaj 5-odstotnega deleža tuje družbe, in sicer v enakih letnih obrokih do največ 20 let po prevzemu.
- (18) Dobro ime pomeni vrednost spoštovanega poslovnega imena, dobrih odnosov s strankami, znanja in spretnosti zaposlenih ter drugih podobnih dejavnikov, ki naj bi v prihodnosti po pričakovanjih dali večje zasluge od očitnih. V skladu s španskimi računovodskimi načeli⁽⁷⁾ se cena za prevzem družbe, ki presega tržno vrednost sredstev, ki tvorijo družbo, imenuje „dobro ime“ in jo je treba knjižiti kot ločeno neopredmeteno sredstvo takoj, ko prevzemna družba prevzame nadzor nad ciljno družbo⁽⁸⁾.
- (19) V skladu z načeli španske davčne politike se lahko dobro ime amortizira samo po poslovni združitvi, ki nastane zaradi prevzema ali vložka sredstev neodvisnih družb, ali po združitvi ali razdružitvi družb, razen z zadevnim ukrepom.

⁽⁶⁾ Zakon št. 4/2008 z dne 23. decembra 2008, ki je uvedel spremembe več določb Zakona o davku.

⁽⁷⁾ Glej člena 46 in 39 trgovinskega zakonika 1885.

⁽⁸⁾ Rezultat izvajanja zakona št. 16/2007 z dne 4. julija 2007 o reformi in prilagajanju prava družb na področju računovodstva za mednarodno uskladitev z zakonodajo Evropske unije.

- (20) „Finančno dobro ime“, kot se uporablja v španskem davčnem sistemu, pomeni dobro ime, ki bi se knjižilo, če bi se delniška družba in ciljna družba združili. Zato pojem finančnega dobrega imena s členom 12(5) TRLIS na področje prevzemov deležev uvaja pojem, ki se običajno uporablja pri prenosu sredstev ali transakcijah poslovne združitve. V skladu s členom 12(5) TRLIS se finančno dobro ime določi tako, da se od cene, ki je bila plačana za prevzem deleža, odšteje tržna vrednost opredmetenih in neopredmetenih sredstev prevzete družbe.
- (21) Člen 12(5) TRLIS določa, da je amortizacija finančnega dobrega imena odvisna od izpolnjevanja naslednjih zahtev, kot so določene s sklicevanjem na člen 21 TRLIS:
- (a) neposredni ali posredni delež v tuji družbi mora biti vsaj 5-odstoten in ga je treba neprekinjeno imeti vsaj eno leto ⁽⁹⁾;
- (b) za tujo družbo mora veljati podoben davek, kot se uporablja v Španiji. Ta pogoj je domnevno izpolnjen, če je država, v kateri ima ciljna družba sedež, s Španijo podpisala davčni sporazum o izogibanju mednarodnega dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj ⁽¹⁰⁾;
- (c) dohodek tuje družbe mora večinoma izhajati iz poslovnih dejavnosti, ki se izvajajo v tujini. Ta pogoj je izpolnjen, če vsaj 85 % dohodka ciljne družbe:
- (i) ni zajetega v davčno osnovo v skladu s španskimi predpisi o mednarodni davčni preglednosti in je obdavčenega kot ugodnosti, ki se prejmejo v Španiji ⁽¹¹⁾. Za dohodek izrecno velja, da izpolnjuje te zahteve, če izhaja iz naslednjih dejavnosti:
- trgovine na debelo, če so izdelki na voljo kupcem v državi ali na ozemlju, na katerem ima ciljna družba sedež, ali v kateri koli državi ali na ozemlju, ki ni Španija,
 - storitev za stranke, ki nimajo davčnega domicila v Španiji,
 - finančnih storitev za stranke, ki nimajo davčnega domicila v Španiji,
- zavarovalniških storitev v zvezi s tveganji, ki nastanejo zunaj Španije;
- (ii) je dohodek iz dividend, če so izpolnjeni pogoji o vrsti dohodka od deleža, kot določa člen 21(1)(a), ter ravni neposrednega in posrednega deleža španske družbe (člen 21(1)(c)(2) TRLIS) ⁽¹²⁾.
- (22) Poleg izpodbijanega akta je pomembno na kratko opisati naslednje določbe TRLIS, na katere se bo sklicevala ta odločba:
- (a) člen 11(4) TRLIS ⁽¹³⁾ (naslov člena 11 je „Popravki vrednosti: amortizacija“ in je zajet v poglavju IV TRLIS, v katerem je opredeljena davčna osnova) določa vsaj 20-letno amortizacijo dobrega imena, ki izhaja iz prevzema pod naslednjima pogojema: (i) dobro ime je rezultat prevzema za vrednost; (ii) prodajalec ni povezan s prevzemno družbo. S spremembami te določbe po odločitvi o sprožitvi postopka, ki so bile uvedene z zakonom št. 16/2007 z dne 4. julija 2007, je bilo prav tako pojasnjeno, da bo ob neizpolnitvi pogoja (ii) cena, plačana za izračun dobrega imena, cena za delež, ki ga je prevzela povezana družba, izplačana nepovezanemu prodajalcu, zahtevano pa je bilo tudi, naj (iii) se podoben znesek razporedi v nedeljive rezerve;
- (b) s členom 12(3) TRLIS, ki je zajet v poglavju IV TRLIS, se dovoljuje delni odbitek za amortizacijo domačih in tujih deležev, ki ne kotirajo na sekundarnem trgu, do razlike med teoretično računovodsko vrednostjo na začetku in ob koncu davčnega leta. Zadevni ukrep je mogoče uporabljati v povezavi s tem členom TRLIS ⁽¹⁴⁾;
- (c) člen 89(3) TRLIS (naslov člena 89 je „Deleži v kapitalu prevzemnega subjekta in prevzetega subjekta“) je zajet v oddelku VIII poglavja VII z naslovom „Posebni sistem za združitve, delitve, prenose sredstev in izmenjave“. Člen 89(3) TRLIS določa amortizacijo dobrega imena, ki izhaja iz prestrukturiranja družbe. Da se za dobro voljo, ki izhaja iz poslovne združitve, uporablja člen 11(4) TRLIS, morajo biti v skladu s to določbo izpolnjeni naslednji pogoji: (i) vsaj 5-odstotni delež v ciljni družbi pred poslovno združitvijo; (ii) dokazati je treba, da je bilo dobro ime obdavčeno in zaračunano prodajalcu; (iii) prodajalec ni povezan s kupcem. Če pogoj (iii) ni izpolnjen, mora znesek, ki se odšteje, ustrezati nepovratni amortizaciji neopredmetenih sredstev;

⁽¹²⁾ Glej člen 21(1)(c)(2) TRLIS.

⁽¹³⁾ V veljavni zakonodaji je ta določba oštevilčena kot člen 12(6) TRLIS.

⁽¹⁴⁾ Kot je izrecno navedeno v drugem odstavku člena 12(5): „Odbitek te razlike je po potrebi usklajen z določbami iz odstavka 3 tega člena.“

⁽⁹⁾ Glej člen 21(1)(a) TRLIS.

⁽¹⁰⁾ Glej člen 21(1)(b) TRLIS.

⁽¹¹⁾ Glej člen 21(1)(c)(1) TRLIS.

(d) člen 21 TRLIS z naslovom „Izvetje za izognitev mednarodnemu dvojnemu obdavčevanju dividend in dohodka iz tujih virov na podlagi prenosa vrednostnih papirjev, ki pomenijo lastniški kapital podjetij s sedežem zunaj Španije“, je zajet v poglavju IV TRLIS. Člen 21 določa pogoje, pod katerimi so dividende in prihodki tuje družbe oproščeni davka, če jih prejme družba z davčnim domicilom v Španiji;

(e) člen 22 TRLIS z naslovom „Izvetje nekaterih prihodkov, ki se pridobijo v tujini prek stalne poslovne enote“, je zajet v poglavju IV TRLIS. Člen 22 TRLIS določa pogoje, pod katerimi so prihodki, ki jih v tujini ustvari stalna poslovna enota zunaj Španije, oproščeni davka.

(23) Za namene te odločbe:

(a) prenos sredstev pomeni operacijo, s katero družba brez prenehanja prenese vse ali eno ali več panog svoje dejavnosti na drugo družbo;

(b) poslovna združitev pomeni operacijo, s katero ena ali več družb ob prenehanju brez likvidacije prenese vsa svoja sredstva in obveznosti na drugo obstoječo družbo ali družbo, ki jo oblikujejo v zameno za izdajo vrednostnih papirjev, ki predstavljajo kapital te druge družbe, svojim delničarjem;

(c) prevzem deleža pomeni operacijo, s katero ena družba prevzame delež v kapitalu druge družbe brez privolitve večine ali nadzora nad glasovalnimi pravicami ciljne družbe;

(d) ciljna družba pomeni družbo, ki nima sedeža v Španiji in katere prihodek izpolnjuje pogoje iz uvodne izjave 21(c) ter v kateri je delež prevzela družba s sedežem v Španiji;

(e) prevzemi znotraj Skupnosti pomenijo prevzeme deležev, ki izpolnjujejo vse zadevne pogoje iz člena 12(5) TRLIS, v ciljni družbi, ki je oblikovana v skladu z zakonodajo države članice in ima registrirani sedež, glavno upravo ali glavno poslovalnico v Skupnosti;

(f) prevzemi zunaj Skupnosti pomenijo prevzeme deležev, ki izpolnjujejo vse zadevne pogoje iz člena

12(5) TRLIS, v ciljni družbi, ki ni bila oblikovana v skladu z zakonodajo države članice ali nima registriranega sedeža, glavne uprave ali glavne poslovalnice v Skupnosti.

III. RAZLOGI ZA SPROŽITEV POSTOPKA

(24) Komisija je z odločitvijo o sprožitvi postopka začela formalni postopek preiskave, kot ga določa člen 88(2) Pogodbe, v zvezi z zadevnim ukrepom, ker se je zdelo, da izpolnjuje vse pogoje, da šteje za državno pomoč v skladu s členom 87(1) Pogodbe. Komisija je prav tako dvomila, ali je mogoče zadevni ukrep obravnavati kot združljiv s skupnim trgovom, ker se zdi, da se ne uporablja nobena izjema iz člena 87(2) in (3).

(25) Komisija je zlasti menila, da se je zadevni ukrep razlikoval od običajnega področja uporabe španskega sistema o davku od dohodkov pravnih oseb, ki je referenčni davčni sistem. Po mnenju Komisije se je prav tako zdelo, da davčna amortizacija finančnega dobrega imena, ki izhaja iz prevzema 5-odstotnega deleža v tuji ciljni družbi, pomeni izjemno spodbudo.

(26) Komisija je ugotovila, da je bila davčna amortizacija na voljo le posebni kategoriji družb, in sicer družbam, ki prevzamejo nekatere deleže, ki znašajo vsaj 5 % kapitalskega deleža ciljne družbe, in le v zvezi s tujimi ciljnimi družbami, za katere veljajo merila iz člena 21(1) TRLIS. Komisija je prav tako poudarila, da znižanje davka, ki daje prednost le izvozu nacionalnih proizvodov, v skladu s sodno prakso Sodišča Evropskih skupnosti pomeni državno pomoč⁽¹⁵⁾. Zadevni ukrep se je torej zdel selektiven.

(27) V zvezi s tem je Komisija prav tako menila, da se zaradi značilnosti davčnega sistema selektivna prednost ni zdela utemeljena. Zlasti je menila, da razlikovanja zaradi zadevnega ukrepa, ki izhaja iz splošnih predpisov španskega računovodskega in davčnega sistema, ni mogoče utemeljiti z razlogi, ki so povezani s tehničnimi podrobnostmi davčnega sistema. Dobro ime je seveda mogoče odšteti le v primeru poslovne združitve ali prenosa sredstev, razen pod pogoji zadevnega ukrepa. Po mnenju Komisije je prav tako nesorazmerno za zadevni ukrep trditi, da je dosegal cilje nevtralnosti, za katere si prizadeva španski sistem, ker je omejen zgolj na prevzem znatnih deležev v tujih družbah.

⁽¹⁵⁾ Glej sodbo Sodišča z dne 10. decembra 1969 v združenih zadevah 6/69 in 11/69 *Komisija proti Franciji*, ZOdl., str. 523. Glej tudi točko 18 Obvestila Komisije o uporabi pravil o državni pomoči za ukrepe, ki zadevajo neposredno obdavčitev ustvarjenega dohodka (UL C 384, 10.12.1998, str. 3).

(28) Poleg tega je Komisija menila, da je zadevni ukrep povzročil uporabo državnih sredstev, ker je vključeval navedene davčne prihodke španske državne blagajne. Nazadnje, ukrep bi lahko z zagotavljanjem selektivne gospodarske prednosti španskim družbam, ki so vključene v prevzemanje znatnih deležev v tujih družbah, izkrivljaj konkurenco na evropskem trgu poslovnih združenj. Komisija prav tako ni ugotovila nobenih razlogov za obravnavo ukrepa kot združljivega s skupnim trgov.

(29) Zato je Komisija sklenila, da bi lahko zadevni ukrep pomenil nezdružljivo državno pomoč. V tem primeru je treba pomoč vrniti v skladu s členom 14 Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES. V skladu s tem je Komisija pozvala španske organe in zainteresirane strani, naj predložijo pripombe glede mogočih upravičenih pričakovanj ali katerega koli drugega splošnega načela prava Skupnosti, ki bi Komisiji izjemoma omogočal oprostitev vračila pomoči v skladu z drugim stavkom člena 14(1) navedene uredbe Sveta.

IV. PRIPOMBE ŠPANSKIH ORGANOV IN ZAINTERESIRANIH TRETJIH STRANI

(30) Komisija je prejela pripombe španskih organov⁽¹⁶⁾ in dvaintridesetih zainteresiranih tretjih strani⁽¹⁷⁾, od tega od osmih združenj.

(31) Na kratko, španski organi menijo, da je člen 12(5) TRLIS splošni ukrep, in ne izjema v španskem davčnem sistemu, saj ta določba omogoča amortizacijo neopredmetenega sredstva, ki velja za vsakega davčnega zavezanca, ki prevzame znatni delež v tuji družbi. Glede na prakso Komisije in zadevno sodno prakso španski organi sklepajo, da izpodbijanih aktov ni mogoče šteti za državno pomoč v smislu člena 87 Pogodbe. Poleg tega menijo, da bi bil drugačen sklep v nasprotju z načelom pravne varnosti. Španski organi prav tako ugovarjajo pristojnosti Komisije, da nasprotuje temu splošnemu ukrepu, ker menijo, da Komisija ne more uporabiti pravil o državni pomoči kot podlago za uskladitev davčnih vprašanj.

(32) Na splošno, trideset zainteresiranih tretjih strani (v nadaljnjem besedilu: trideset zainteresiranih strani) podpira stališča španskih organov, medtem ko dve tretji strani (v nadaljnjem besedilu: dve strani) menita, da člen 12(5) TRLIS pomeni nezakonit ukrep državne pomoči,

ki ni združljiv s skupnim trgov. Zato bodo argumenti tridesetih zainteresiranih strani predstavljeni skupaj s stališčem španskih organov, argumenti dveh strani pa bodo opisani ločeno.

A. Pripombe španskih organov in tridesetih zainteresiranih strani

(33) Španski organi v uvodni pripombi poudarjajo, da so države članice pristojne za neposredno obdavčitev. Zato mora biti ukrep Komisije na tem področju v skladu z načelom subsidiarnosti iz člena 5 Pogodbe. Poleg tega španski organi opozarjajo, da člen 3 in člen 58(1)(a) Pogodbe omogočata državam članicam, da glede na lokacijo naložbe ali davčni domicil davčnega zavezanca oblikujejo različne davčne sisteme, pri čemer se to ne obravnava kot omejitev prostega pretoka kapitala.

(34) Trideset zainteresiranih strani je prav tako vztrajalo, da bi negativna odločitev Komisije kršila načelo nacionalne davčne avtonomije, določeno v Pogodbi, in tudi člen 56 Pogodbe, s katerim se prepovedujejo omejitve prostega pretoka kapitala.

A.1 Zadevni ukrep ne pomeni državne pomoči

(35) Španski organi in trideset zainteresiranih strani menijo, da zadevni ukrep ne pomeni državne pomoči v smislu člena 87(1) Pogodbe, ker: (i) ne dodeljuje gospodarske prednosti; (ii) ne daje prednosti nekaterim družbam; niti (iii) ne izkrivlja ali ne bi mogel izkrivljati konkurence med državami članicami. V skladu z logiko španskega davčnega sistema vztrajajo, da je treba zadevni ukrep obravnavati kot splošen ukrep, ki se brez razlikovanja uporablja za vse vrste družb in dejavnosti.

A.1.1 Zadevni ukrep ne daje gospodarske prednosti

(36) Španski organi v nasprotju s stališčem Komisije iz odločitve o sprožitvi postopka vztrajajo, da člen 12(5) TRLIS ne pomeni izjeme v španskem sistemu o davku od dohodkov pravnih oseb, ker: (i) španski računovodski sistem ni primerna referenca za dokazovanje obstoja izjeme v davčnem sistemu; in (ii) čeprav bi veljalo nasprotno, je postala označitev finančnega dobrega imena kot amortizacijskega sredstva sčasoma splošna značilnost španskega računovodskega sistema in sistema o davku od dohodkov pravnih oseb.

⁽¹⁶⁾ Glej uvodno izjavo 7.

⁽¹⁷⁾ Glej uvodno izjavo 8.

- (37) Prvič, računovodski rezultat zaradi neuskkljenosti računovodskih pravil ne more biti referenca za ugotavljanje izjemnosti zadevnega ukrepa. Seveda se v Španiji davčna osnova izračuna na podlagi računovodskega rezultata, ki se prilagodi glede na davčne predpise. Zato v zadevnem primeru računovodski pomisleki po mnenju Španije ne morejo biti referenca za davčni ukrep.
- (38) Drugič, napačno je mnenje, da amortizacija dobrega imena ni v skladu z logiko španskega računovodskega sistema, saj je mogoče dobro ime⁽¹⁸⁾ in finančno dobro ime⁽¹⁹⁾ amortizirati v obdobjih, ki trajajo do največ 20 let. V teh empiričnih predpisih se izraža izguba vrednosti osnovnih sredstev, opredmetenih ali ne. Zato člen 12(5) TRLIS ne pomeni izjeme, ker ne izhaja iz teh predpisov o amortizaciji dobrega imena, vzpostavljenega v španskem računovodskem in davčnem sistemu.
- (39) Tretjič, španski organi poudarjajo, da zadevni ukrep ne pomeni resnične gospodarske prednosti, ker se v primeru prodaje prevzetega deleža odšteti znesek vrne z obdavčenjem kapitalskega dobička, zaradi česar je davčni zavezanec v enakem položaju, kot če se člen 12(5) TRLIS ne bi uporabljal.
- (40) Četrtič, Komisija se v zvezi z ugotavljanjem obstoja prednosti napačno sklicuje na člen 11(4) in člen 89(3) TRLIS. Komisija je v odločitvi o sprožitvi postopka navedla, da za korist iz člena 12(5) TRLIS nista potrebna niti poslovna združitev niti prevzem ciljne družbe. Ta trditve kaže na nerazumevanje španskega davčnega sistema, saj navedena člena skupini družb, ki skupaj prevzamejo nadzor nad ciljno družbo, ne preprečujeta odbitka ustreznega dela od dobrega imena, ki izhaja iz operacije. Zato za uporabo navedenih členov ni potreben posamezni nadzor nad ciljno družbo, da bi imeli koristi od zadevnega ukrepa. V zvezi s tem bi bilo neustrezno mnenje, da člen 12(5) TRLIS ponuja ugodnejšo obravnavo od člena 11(4) ali člena 89(3) TRLIS, kar zadeva nadzorni položaj upravičencev. Nazadnje je treba opozoriti, da je merilo 5-odstotnega deleža v skladu s pogoji iz člena 89(3) TRLIS ter s smernicami in prakso Komisije⁽²⁰⁾.
- (41) Španski organi poudarjajo, da se Komisija prav tako nepravilno sklicuje na člen 12(3) TRLIS, da bi opredelila domnevno prednost v skladu s členom 12(5) TRLIS. Člen 12(3) se uporablja za primere amortizacije, če je v ciljni družbi evidentirana objektivna izguba, medtem ko se s členom 12(5) TRLIS dopolnjuje ta določba, poleg tega pa se v njem izraža izguba vrednosti, ki se pripiše amortizaciji finančnega dobrega imena.
- (42) Petič, v Obvestilu Komisije o uporabi pravil o državni pomoči za ukrepe, ki zadevajo neposredno obdavčitev ustvarjenega dohodka⁽²¹⁾ (v nadaljnjem besedilu: Obvestilo Komisije) je izrecno navedeno, da pravila o amortizaciji ne pomenijo državne pomoči. Pravilo ne pomeni izjeme v splošnem davčnem sistemu, ker je sedanji koeficient amortizacije za finančno dobro ime v obdobju najmanj 20 let enak kot koeficient amortizacije za dobro ime.
- (43) Nazadnje, trideset zainteresiranih strani prav tako meni, da bi bili končni upravičenci delničarji ciljne družbe, če bi zadevni ukrep pomenil prednost, ker bi prejeli ceno, ki jo je plačala prevzemna družba, ki je imela korist od zadevnega ukrepa.
- A.1.2 Zadevni ukrep ne daje prednosti nekaterim družbam ali proizvodnji
- (44) Prvič, Španija vztraja, da je člen 12(5) TRLIS splošni ukrep, ker je dostopen vsem španskim družbam ne glede na njihovo dejavnost, sektor, velikost, obliko ali druge značilnosti. Edini pogoj, da ima lahko davčni zavezanec korist od zadevnega ukrepa, je davčni domicil v Španiji. Dejstvo, da vsi davčni zavezanci nimajo koristi od zadevnega ukrepa, ne pomeni, da je ukrep selektiven. Zato člen 12(5) TRLIS ni niti dejansko niti pravno selektiven v smislu člena 87(1) Pogodbe. V skladu s tem so španski organi v dopisu z dne 14. julija 2008⁽²²⁾ predložili podatke iz španskih davčnih napovedi iz leta 2006, ki dokazujejo, da so vse vrste družb (mala in srednje velika podjetja ter velike družbe) in tudi družbe, dejavne v različnih sektorjih gospodarstva, imele korist od zadevnega ukrepa. Španski organi prav tako poudarjajo, da je Sodišče prve stopnje v nedavni sodbi⁽²³⁾ navedlo, da omejeno število upravičencev samo po sebi ne zadostuje za dokaz selektivnosti ukrepa, ker lahko zadevna skupina dejansko predstavlja vse družbe v danem pravnem in dejanskem položaju. Španski organi zlasti poudarjajo, da je zadevni ukrep podoben nedavnim zadevam⁽²⁴⁾, ki jo je Komisija obravnavala kot splošen ukrep, in zato zahtevalo enako obravnavo.

⁽¹⁸⁾ Španski organi so se sklicevali na člen 194 kraljeve uredbe št. 1564/1989 z dne 22. decembra 1989.

⁽¹⁹⁾ Španski organi so se sklicevali na resolucijo ICAC (Inštitut za računovodstvo in revizijo) št. 3, BOICAC, 27. november 1996.

⁽²⁰⁾ Glej odločbo Komisije z dne 22. septembra 2004, N 354/04, Režim irske holdinške družbe (UL C 131, 28.5.2005, str. 10).

⁽²¹⁾ UL C 384, 10.12.1998, str. 3.

⁽²²⁾ Glej uvodno izjavo 12.

⁽²³⁾ Glej sodbo Sodišča prve stopnje z dne 10. aprila 2008 v zadevi T-233/04, Nizozemska proti Komisiji, ZOdl., str. II-591.

⁽²⁴⁾ Glej odločitev Komisije z dne 14. februarja 2008, N 480/07, Zmanjšanje prihodka od nekaterih neopredmetenih sredstev (UL C 80, 1.4.2008, str. 1).

- (45) Drugič, po mnenju španskih organov in tridesetih zainteresiranih strani je Komisija v odločitvi o sprožitvi postopka zamenjala pojem selektivnosti in objektivne pogoje zadevnega ukrepa, ki se nanašajo le na nekatere transakcije (tj. delež v tuji ciljni družbi). Komisija seveda domneva, da je člen 12(5) TRLIS selektiven, ker ni zagotovljena enaka obravnava primerljivih naložb v španskih družbah. Vendar Komisija ni ugotovila, da merila selektivnosti ne določa dejstvo, da je upravičenec do zadevnega ukrepa skupina družb ali večnacionalna družba z deležem v ciljni družbi. Zaradi samega dejstva, da ukrep koristi le družbam, ki izpolnjujejo objektivno merilo iz zadevnega ukrepa, ukrep ni selektiven. Merilo selektivnosti pomeni, da morajo subjektivne omejitve veljati za upravičenca do zadevnega ukrepa. Merilo selektivnosti, oblikovano za ta postopek, ni skladno s predhodno prakso Komisije ter je preveč nejasno in presplošno. Nadaljnja uporaba tega pojma bi povzročila napačno sklepanje, da večina odhodkov za davek, ki se odbijejo, spada na področje člena 87(1) Pogodbe.
- (46) Španski organi dodajajo, da dejstvo omejevanja amortizacije finančnega dobrega imena na to, ki izhaja iz prevzema znatnega deleža v ciljni družbi, ne zadostuje za odpravo splošnega značaja zadevnega ukrepa, saj se brez razlikovanja uporablja za vse družbe, ki imajo davčni domicil v Španiji, brez dodatnih zahtev. V skladu s sodno prakso Sodišča Evropskih skupnosti⁽²⁵⁾ ukrep, ki brez razlikovanja koristi vsem družbam na nacionalnem ozemlju, ne more pomeniti državne pomoči.
- (47) Tretjič, s 5-odstotno mejno vrednostjo ni določen najmanjši znesek, ki ga je treba vložiti, zato zadevni ukrep ne koristi le velikim družbam. V zvezi z dejstvom, da se od prodajalca ne zahteva plačilo kapitalskih dobičkov za uporabo zadevnega ukrepa, to po mnenju španskih organov ni pomembno, saj nadzor nad dohodki, ki jih v tujini prejme prodajalec, ki ni davčni zavezanec v Španiji, ni v njihovi pristojnosti. Nazadnje, omejevanje področja uporabe ukrepa zaradi davčnih in tehničnih razlogov na prevzeme deleža v ciljnih družbah je v skladu z razmerami, ki so posledica izvajanja različnih direktiv Skupnosti. Na primer, zaradi Direktive Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic⁽²⁶⁾ (v nadaljnjem besedilu: Direktiva o čezmejnih plačilih
- obresti in licenčnin) in Direktive Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 o spremembah Direktive 90/435/EGS o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic⁽²⁷⁾ (v nadaljnjem besedilu: Direktiva o matičnih in odvisnih družbah) se lahko davčna obravnava dividend, obresti ali licenčnin razlikuje glede na to, ali je plačilo izvedeno za domačo ali tujo družbo.
- (48) Četrtič, uvedbo zadevnega ukrepa vsekakor utemeljuje načelo nevtralnosti, ki je osnova celotne španske davčne zakonodaje. To načelo pomeni, da mora biti davčna obravnava naložbe nevtralna ne glede na uporabljene instrumente, naj je to prenos sredstev, poslovna združitve ali prevzem deleža. Zato mora biti davčna amortizacija naložbe enaka ne glede na instrument, uporabljen za izvedbo zadevnega prevzema. Gledano širše, je končni cilj zadevnega ukrepa zagotoviti prosti pretok kapitala z izoginitvijo diskriminacijskemu davčnemu obravnavanju med transakcijami s ciljnim družbami in izključno domačimi transakcijami. Ob upoštevanju, da lahko prevzemi obsežnih deležev v domačih družbah vodijo v poslovno združitve prevzete in prevzemne družbe brez pravnih ali finančnih ovir, je mogoče dobro ime, ki bi sledilo za davčne namene kot posledica združitve, amortizirati⁽²⁸⁾. Vendar dobro ime čezmejnih operacij ne more nastati, ker usklajenost na ravni Skupnosti ni dokončna ali, še slabše, ker zunaj Skupnosti usklajenosti ni. Po mnenju španskih organov⁽²⁹⁾ španski davčni sistem zagotavlja različne davčne sheme, kot v primeru prevzemov deležev v tujih družbah v primerjavi s prevzemi v španskih družbah (izvajanje operacij združitve, prevzema tveganja itd. ni mogoče), da bi dosegli davčno nevtralnost, za katero si prizadevata španska domača zakonodaja in samo pravo Skupnosti, ter tudi za zagotavljanje usklajenosti in učinkovitosti španskega davčnega sistema. Čeprav so bile z Direktivo Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic⁽³⁰⁾ (v nadaljnjem besedilu: Direktiva o čezmejni obdavčitvi) odpravljene davčne ovire, Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta 2005/56/ES z dne 26. oktobra 2005 o čezmejnih združitvah kapitalskih družb⁽³¹⁾ (v nadaljnjem besedilu: Direktiva o čezmejnih združitvah)⁽³²⁾ še ni bila prenesena v nacionalno zakonodajo. V praksi take razmere onemogočajo poslovne združitve med družbami iz različnih držav članic. Zato je namen zadevnega ukrepa

⁽²⁵⁾ Glej sodbo Sodišča z dne 8. novembra 2001 v zadevi C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, ZOdl., str. I- 8365.

⁽²⁶⁾ UL L 157, 26.6.2003, str. 49.

⁽²⁷⁾ UL L 7, 13.1.2004, str. 41.

⁽²⁸⁾ V skladu s členom 89(3) TRLIS.

⁽²⁹⁾ Glej dopis španskih organov Komisiji z dne 5. decembra 2007, str. 35, kot je naveden v uvodni izjavi 7.

⁽³⁰⁾ UL L 225, 20.8.1990, str. 1.

⁽³¹⁾ UL L 310, 25.11.2005, str. 1.

⁽³²⁾ Pripombe španskih organov so bile prejete 5. decembra 2007, medtem ko so morale države članice začeti uporabljati Direktivo 2005/56/ES do 15. decembra 2007.

odpraviti negativen vpliv teh ovir, za katere Španija ni odgovorna⁽³³⁾. Posledično je omejevanje področja uporabe zadevnega ukrepa na čezmejne prevzeme nujno za izvajanje načela nevtralnosti. Tako – še vedno po mnenju španskih organov – španski davčni sistem različno obravnava davčne zavezanca v različnih položajih⁽³⁴⁾, s čimer se zagotavlja njegova nevtralnost, kot se zahteva s samim sistemom in Pogodbo. Zlasti pa so španski organi 16. junija 2009 priznali, da se bodo evropske družbe kljub pozitivnemu učinku Direktive o čezmejnih združitvah še vedno spopadale s številnimi ovirami⁽³⁵⁾ pri čezmejnih združitvah zaradi neuskkljenosti nacionalne zakonodaje (pravice manjšinskih delničarjev, pravice upnikov, vprašanja blagovnih znamk, širši regulativni vidiki, vključno z delovnim pravom, splošni politični in strateški pomisleki).

(49) Za zaključek, namen izpodbijanega akta je odpraviti davčne ovire, ki jih španski davčni sistem ustvarja pri odločitvah o naložbah, tako da v nasprotju s prevzemi v domačih družbah kaznuje prevzeme deležev v tujih družbah. Zadevni ukrep zagotavlja enako davčno obravnavo za obe vrsti prevzemov (neposredni prevzemi sredstev in posredni prevzemi z nakupom deležev): dobro ime, ki izhaja iz obeh vrst prevzemov (neposredno dobro ime in finančno dobro ime), je tako mogoče opredeliti za pospeševanje vključevanja različnih trgov, dokler se dejanske in pravne ovire za čezmejne poslovne združitve ne odpravijo. Španski organi tako zagotavljajo, da lahko davčni zavezanca izbirajo med naložbo na lokalni ali čezmejni ravni, ne da bi nanje vplivale te ovire. S členom 12(5) TRLIS se z odpravo škodljivih učinkov ovir dejansko obnavljajo poštenu pogoji konkurenčnosti.

A.1.3 Zadevni ukrep ne izkrivlja konkurence niti ne vpliva na trgovino Skupnosti

(50) Španski organi navajajo, da Komisija ni opredelila zahtevanega zakonskega standarda, da se s členom 12(5) TRLIS omejuje konkurenca, ker (i) domnevni „trg za prevzeme deležev v družbah“ ni ustrezní trg za namene konkurenčnega prava; in (ii) čeprav bi bilo tako, amortizacija finančnega dobrega imena sama po sebi ne vpliva na konkurenčni položaj španskih družb.

⁽³³⁾ Glej uvodne izjave Uredbe Sveta (ES) št. 1435/2003 z dne 22. julija 2003 o statutu evropske zadrage (SCE), (UL L 207, 18.8.2003, str. 1) in mnenje Evropskega ekonomsko-socialnega odbora z dne 28. aprila 2004, COM(2003) 703 konč. – 2003/2077(COD).

⁽³⁴⁾ Kot je navedeno na strani 8 dopisa španskih organov z dne 30. junija 2008 – glej zgornjo uvodno izjavo 9.

⁽³⁵⁾ S sklicevanjem na oceno Komisije o izvajanju Direktive Evropskega parlamenta in Sveta 2004/25/ES z dne 21. aprila 2004 o ponudbah za prevzem (UL L 142, 30.4.2004, str. 12).

(51) Prvič, Komisija je označila zadevni ukrep kot protikonkurenčno prednost, ker se s členom 12(5) španskim davčnim zavezancem omogoča pridobitev premije za prevzem obsežnega deleža v ciljni družbi. Vendar Komisija ni izvedla primerjalne študije o gospodarskem položaju španskih in mednarodnih družb.

(52) Drugič, zadevni ukrep ne more izkrivljati konkurence, ker je brez omejitev na voljo vsem španskim družbam. Seveda ima lahko vsaka družba v enakem položaju kot upravičenec do zadevnega ukrepa korist od ukrepa in tako zmanjša svojo davčno obremenitev, kar bi onemogočilo vsako konkurenčno prednost, ki bi lahko izhajala iz tega ukrepa. Poleg tega za nižjo stopnjo obdavčitve v državi članici, ki lahko poveča konkurenčno prednost lokalnih družb, ne smejo veljati pravila o državni pomoči, če je splošne narave.

(53) Nazadnje, Komisija je na podlagi Uredbe o združitvah⁽³⁶⁾ že preučila veliko španskih čezmejnih operacij, ki bi lahko imele koristi od zadevnega ukrepa. Vendar Komisija v nobenem od zadevnih primerov ni bila zaskrbljena zaradi mogočega izkrivljanja konkurence.

(54) Navedbe Komisije so ne le daleč od resničnosti, ampak tudi niso realne glede na položaj v zvezi z naložbami v španskih družbah. Zadevni ukrep ne izkrivlja konkurence niti nima škodljivih učinkov na trgovinske pogoje znotraj Skupnosti v obsegu, ki bi bil v nasprotju s skupnim interesom.

(55) Na neuskkljenem trgu, ki je posledica konkurence med davčnimi sistemi, imajo enake operacije različne davčne posledice, ki so odvisne od sedeža trgovcev. Tak položaj izkrivlja konkurenco, čeprav so zadevni nacionalni ukrepi splošne narave. Z drugimi besedami, to izkrivljanje ni posledica državne pomoči, ampak je posledica pomanjkanja usklajenosti. Če bi se obrazložitve Komisije nadaljevale, bi bilo treba sprožiti formalne preiskave o stotinah nacionalnih ukrepov, kar bi povzročilo pravno negotovost, ki bi bila izjemno škodljiva za tuje naložbe.

⁽³⁶⁾ Glej odločitve Komisije z dne 10. junija 2005, Cesky Telecom; z dne 10. januarja 2005, O₂; z dne 23. maja 2006, Quebec, GIC, BAA; z dne 15. septembra 2004, Abbey National, in z dne 26. marca 2007, ScottishPower, ki so na voljo na <http://ec.europa.eu/competition/mergers/cases/>.

A.2 Združljivost

- (56) Čeprav Komisija meni, da člen 12(5) TRLIS pomeni državno pomoč v smislu člena 87(1) Pogodbe, je ta določba združljiva s členom 87(3) Pogodbe, ker prispeva k interesu Skupnosti za pospeševanje povezovanja mednarodnih družb.
- (57) Ukrep je mogoče obravnavati kot združljiv, če odpravlja tržno nepopolnost, izpolnjuje jasno opredeljene cilje skupnega interesa ter znotraj Skupnosti ne izkrivlja konkurence in trgovine v obsegu, ki je v nasprotju s skupnim interesom, kot je navedeno v Akcijskem načrtu državnih pomoči ⁽³⁷⁾. V zadevnem primeru pomeni tržna nepopolnost težavo (ali dejansko nezmožnost) pri izvajanju čezmejnih poslovnih združitvev. Učinek člena 12(5) TRLIS je pospeševanje vzpostavljanja vseevropskih družb z vzpostavljanjem enakopravnosti pri domačih in čezmejnih prevzemih.
- (58) Torej je po mnenju španskih organov člen 12(5) TRLIS združljiv s skupnim trgovim, ker ob neobstoječem evropskem davčnem usklajevanju sorazmerno dosega cilj odpravljanja ovir za čezmejne naložbe. Učinkovita namena zadevnega ukrepa sta odpravljanje škodljivega učinka ovir za čezmejne poslovne združitve ter usklajevanje davčne obravnave čezmejnih in lokalnih poslovnih združitvev z namenom zagotoviti, da sprejete odločitve v zvezi s takšnimi operacijami temeljijo izključno na ekonomskih razmislekih, in ne na davčnih razmislekih.
- (60) Prvič, Komisija v odločitvi o sprožitvi postopka očitno priznava verjeten obstoj upravičenih pričakovanj. Zato ta izjava v skladu s sodno prakso Sodišča prve stopnje ⁽³⁸⁾ pomeni jasen znak obstoja upravičenih pričakovanj. Ker v odločitvi o sprožitvi postopka niso prejudicirani rezultati formalne preiskave, je treba upravičena pričakovanja priznati za vse operacije, ki so bile opravljene pred datumom objave končne odločbe.
- (61) Drugič, Komisija je v odgovorih na pisna vprašanja poslancev Evropskega parlamenta ⁽³⁹⁾ navedla, da člen 12(5) TRLIS ne pomeni državne pomoči. Ta izjava pomeni jasno stališče Komisije, ki španskim organom in upravičencem do zadevnega ukrepa omogoča očitna upravičena pričakovanja.
- (62) Tretjič, Komisija je v skladu s sklepom, ki ga je sprejela v podobnih primerih ⁽⁴⁰⁾, zagotovila niz posrednih dokazov, da člen 12(5) TRLIS ne pomeni državne pomoči. Glede na navedene odločbe preudarna družba ne bi mogla predvidevati, da bi lahko Komisija sprejela nasprotno stališče.
- (63) Nazadnje, zadevni ukrep je treba še naprej uporabljati za vse operacije pred datumom objave negativne odločbe, dokler amortizacija finančnega dobrega imena ni končana. Zadevni ukrep ustreza pravici do odbitka danega zneska, ki se določi ob prevzemu, katerega odbitek se razporedi prek naslednjih 20 let. Poleg tega je zaradi stališča Komisije v podobnih primerih ⁽⁴¹⁾ upravičeno predvidevati, da je treba upravičena pričakovanja ohraniti do datuma objave končne odločbe.

A.3 Upravičena pričakovanja in pravna varnost

- (59) Nazadnje, če Komisija izjavi, da člen 12(5) TRLIS pomeni državno pomoč, ki je nezdružljiva s skupnim trgovim, mora Komisija priznati obstoj nekaterih okoliščin, ki utemeljujejo nevrtačilo domnevne državne pomoči, prejete v skladu s členom 12(5) TRLIS. Upravičenci morajo imeti pravico do zaključka izredne amortizacije finančnega dobrega imena glede na prevzeme, opravljene pred datumom objave končne odločbe.

B. Pripombe dveh strani

- (64) Po mnenju dveh strani člen 12(5) TRLIS pomeni državno pomoč. Strani vztrajata, da upravičenih pričakovanj v zadevnem primeru ni, zato pozivata Komisijo, naj naloži vračilo vse nezakonito dodeljene pomoči.

⁽³⁸⁾ Sodba Sodišča prve stopnje z dne 12. septembra 2007 v zadevi T-348/03, *Koninklijke Friesland Foods* proti Komisiji, ZOdl., str. II-101.

⁽³⁹⁾ Pisni vprašanji E-4431/05 in E-4772/05.

⁽⁴⁰⁾ Na primer odločitev Komisije z dne 30. julija 2004 v zadevi N 354/04, Režim irske holdinške družbe (UL C 131, 28.5.2005, str. 11), in odločitev Komisije z dne 13. julija 2006 v zadevi C4/07 (ex N 465/06), *Groepsrentebox* (UL C 66, 22.3.2007, str. 30).

⁽⁴¹⁾ Glej Odločbo Komisije št. 2001/168/ESPJ z dne 31. oktobra 2000 o španskih zakonih o davku od dohodkov pravnih oseb (UL L 60, 1.3.2001, str. 57).

⁽³⁷⁾ Akcijski načrt državnih pomoči – Manjša in bolj usmerjena državna pomoč: časovni načrt za reformo državnih pomoči 2005–2009, COM(2005) 107 konč. (UL L 1, 4.1.2003, str. 1).

B.1 Zadevni ukrep pomeni državno pomoč

B.1.1 Zadevni ukrep daje gospodarsko prednost

- (65) Po mnenju dveh strani je člen 12(5) TRLIS glede na svojo naravo izjema, ker španski davčni sistem, razen te določbe, ne omogoča amortizacije finančnega dobrega imena, ampak le odbitek v primeru preskusa oslabitve. Španska zakonodaja o davku od dohodkov pravnih oseb do uvedbe člena 12(5) TRLIS ni omogočala amortizacije deležev, ne glede na to, ali se je oslabitev dejansko zgodila ali ne. Strani poudarjata, da je člen 12(5) TRLIS verjetno edinstven v evropskem okviru, saj nobena druga država članica nima podobnega sistema za čezmejne transakcije, ki ne vključuje prevzema nadzornih deležev.
- (66) V skladu s španskim davčnim sistemom je mogoče dobro ime amortizirati le pri poslovni združitvi; edina izjema, ki omogoča amortizacijo v izjemnih primerih, je zadevni ukrep: pri prevzemu manjšinskega deleža v ciljni družbi. To se razlikuje od splošnega davčnega sistema, ker je amortizacija mogoča ne le brez poslovne združitve, ampak tudi v primerih, ko kupec sploh ne prevzame nadzora nad tujo ciljno družbo. Tako se s členom 12(5) TRLIS dodeljuje ugodnost nekaterim španskim družbam v primerjavi z (a) drugimi španskimi družbami, ki delujejo le na nacionalni ravni, in (b) drugimi subjekti iz Skupnosti, ki na mednarodnem trgu konkurirajo španskim upravičencem do zadevnega ukrepa.
- (67) Španski organi z ekonomskega vidika zagotavljajo ne le brezobrestno posojilo, ki se bo črpalo v dvajsetletnem obdobju (brezobrestni odlog plačila davkov), ampak tudi učinkovito prepuščajo datum vračila brezobrestnega posojila presoji posojilojemalca, če se posojilo dejansko vrne. Če vlagatelj ne prenese obsežnega deleža, je učinek enak kot odpis dolga s strani španskih organov. V tem primeru se ukrep spremeni v trajno davčno oprostitve.
- (68) Ena od obeh strani ocenjuje, da lahko španski prevzemniki zaradi zadevnega ukrepa na primer v bančnem sektorju plačajo približno 7 % več, kot bi bili sicer sposobni. Vendar prav tako priznava, da je ponudbena cena sestavljena iz različnih dodatnih elementov, zato zadevni ukrep ni edini dejavnik, čeprav je verjetno eden od

odločilnih dejavnikov za napadalnost španskih ponudnikov, ki imajo korist od zadevnega ukrepa. Ta stran meni tudi, da ukrep zagotavlja določeno prednost španskim ponudnikom na mednarodnih dražbah.

B1.2 Zadevni ukrep daje prednosti nekaterim podjetjem ali proizvodnji nekaterih izdelkov

- (69) Med zadevnim primerom in okoliščinami, ki so vodile k sodbi Sodišča z dne 15. julija 2004 ⁽⁴²⁾, obstajajo jasne podobnosti. Kljub argumentom španskih organov, da zadevni ukrep v zadnjem primeru ni selektiven, ker se člen 37 TRLIS uporablja za vse španske družbe z mednarodnimi naložbami, je Sodišče sklenilo, da je ukrep pomenil državno pomoč, ker je bil omejen le na eno kategorijo družb, in sicer na družbe z določenimi mednarodnimi naložbami. Enako sklepanje je mogoče uporabiti pri členu 12(5) TRLIS. Vzrok za selektivnost člena 12(5) TRLIS je torej dejstvo, da so le družbe, ki prevzemajo delež v tujih družbah, upravičene do te določbe.
- (70) Poleg tega imajo lahko le družbe določene velikosti in z določeno finančno močjo, ki izvajajo večnacionalne operacije, korist od člena 12(5) TRLIS. Čeprav bilanca stanja družbe razkriva knjigovodske vrednosti sredstev, običajno ne pokaže tudi tihe tržne vrednosti sredstev. Zato imajo v praksi le subjekti s kontrolnim deležem v ciljnih družbah ustrezen dostop do poslovnih knjig družbe, da preverijo tiho tržno vrednost sredstev družbe. Posledično 5-odstotna mejna vrednost daje prednost družbam, ki izvajajo večnacionalne operacije.
- (71) Poleg tega ima lahko le španski subjekt z obstoječo dejavnostjo v Španiji špansko davčno osnovo in ima lahko korist od amortizacije. Zato imajo lahko v praksi le družbe s sedežem v Španiji in z obsežno špansko davčno osnovo korist od ukrepa, saj je mogoča korist povezana z obsegom španskega poslovanja, ne pa s prevzemom. Čeprav je člen 12(5) TRLIS oblikovan tako, da se uporablja za vse v Španiji ustanovljene subjekte, ima lahko v praksi na leto od ukrepa korist le omejeno in opredeljivo število družb s špansko davčno osnovo, ki izvajajo tuje prevzeme v zadevnem davčnem letu in imajo obsežno davčno osnovo, od katere je mogoče odšteti odbitek finančnega dobrega imena. Zato se z zadevnim ukrepom nalaga različna davčna obravnava celo za španske subjekte, ki so v enakem položaju pri izvajanju prevzemov v tujini.

⁽⁴²⁾ Sodba Sodišča z dne 15. julija 2004 v zadevi C 501/00, Španija proti Komisiji, ZOdl., str. I- 6717.

(72) Obe strani menita, da nista mogli opredeliti nobenega cilja, ali horizontalnega merila, ali pogoja, s katerim bi utemeljili zadevni ukrep. Prav nasprotno, menita, da je osnovni namen ukrepa omogočiti korist nekaterim španskim subjektom. Poleg tega, če je zadevni ukrep del španskega davčnega sistema, bi morali tuji deleži, prevzeti pred zadevnim datumom, prav tako izpolnjevati merila za ukrep, vendar ni tako, saj se davčna olajšava dodeli le za deleže, prevzete po 1. januarju 2002.

(73) V skladu s tem in ob upoštevanju politike Komisije ⁽⁴³⁾ je treba zadevni ukrep obravnavati kot selektiven.

B1.3 Zadevni ukrep izkrivlja konkurenco in vpliva na trgovino Skupnosti

(74) Zadevni ukrep je očitno diskriminacijski, saj španskim subjektom omogoča jasno davčno in denarno korist, ki je tuji subjekti ne morejo uživati. V primeru dražbe ali drugega konkurenčnega postopka za prevzem družbe taka prednost pomeni bistveno razliko.

(75) Za ponudbe za prevzem se običajno pričakuje plačilo premije nad ceno delnice ciljne družbe, kar skoraj vedno prinese finančno dobro ime. V več primerih so finančni mediji poročali o večjih prevzemih, ki so jih izvedle španske družbe, in ustreznih davčnih olajšavah, ki izhajajo iz španskih davčnih predpisov o amortizaciji finančnega dobrega imena. V primeru enega od prevzemov, ki ga je izvedla investicijska banka, je bila davčna ugodnost na podlagi člena 12(5) TRLIS ocenjena na 1,7 milijarde EUR ali 6,5 % ponudbene cene. V drugem poročilu je bilo navedeno, da je lahko španski prevzemnik ponudil za približno 15 % višjo ceno od nešpanskih konkurentov.

(76) Prav tako se zdi, da zadevni ukrep daje prednost nekaterim izvoznim dejavnostim (izvozna pomoč za prevzeme tujih deležev) španskih družb, kar je v nasprotju z uveljavljeno politiko Komisije ⁽⁴⁴⁾ na tem področju.

B1.4 Zadevni ukrep vpliva na državna sredstva

(77) Zadevni ukrep koristi družbam, ki izpolnjujejo nekatere zahteve, in jim omogoča zmanjšanje njihove davčne osnove ter s tem zneska davka, ki bi ga sicer v danem

⁽⁴³⁾ Glej oddelek II.1.b) ff) poročila Komisije o uporabi pravil o državni pomoči za ukrepe, ki zadevajo neposredno obdavčitev ustvarjenega dohodka, ki je na voljo na: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/rapporataidesfiscales_en.pdf.

⁽⁴⁴⁾ Glej odločitev Komisije 82/364/EGS z dne 17. maja 1982 o subvencioniranju obrestnih mer za izvozne kredite za izvoz iz Francije v Grčijo po pristopu te države k Evropskemu gospodarskemu prostoru (UL L 159, 10.6.1982, str. 44), zlasti del IV, ki se nanaša na zadevi 6/69 in 11/69, *Komisija proti Franciji*.

letu morale plačati, če ne bi bilo te določbe. Tako daje upravičencu finančno prednost, katere stroške neposredno nosi proračun zadevne države članice.

V. ODZIV ŠPANIJE NA PRIPOMBE TRETJIH STRANI

(78) Španski organi poudarjajo, da velika večina pripomb tretjih strani podpira njihovo stališče. Le dve strani menita, da zadevni ukrep pomeni državno pomoč, medtem ko preostale sklepajo, da člen 12(5) TRLIS ne pomeni državne pomoči v smislu člena 87(1) Pogodbe. V nasprotnem primeru bi pripombe predložilo manj gospodarskih subjektov. Poleg tega veliko različnih dejavnosti in velikost zainteresiranih tretjih strani kažejo na splošno naravo zadevnega ukrepa.

(79) V zvezi z izjemnostjo zadevnega ukrepa španski organi zavračajo to opredelitev z opozarjanjem na splošno značilnost amortizacije dobrega imena in finančnega dobrega imena v skladu s španskimi računovodskimi pravili ⁽⁴⁵⁾. Poleg tega je odbitek amortizacije dobrega imena splošno pravilo španskega sistema o davku od dohodkov pravnih oseb v skladu z določbami člena 11(4) in člena 89(3) TRLIS. Člen 12(5) TRLIS upošteva enako logiko. Predstavitev člena 12(3) TRLIS kot splošnega pravila za amortizacijo finančnega dobrega imena ni pravilna, ker ta člen zadeva odbitek deležev v družbah, ki ne kotirajo na borzi. Ta določba je povezana z amortizacijo teoretične računovodske vrednosti, in ne z amortizacijo finančnega dobrega imena. Člen 12(3) in 12(5) TRLIS pomeni dve dopolnilni splošni pravili: prvo zadeva amortizacijo, pripisano izgubam, ki jih ustvarijo ciljne družbe, medtem ko drugo zadeva odbitek le enega dela amortizacije, ki se pripiše amortizaciji finančnega dobrega imena. Nazadnje, torej dejstvo, da nobena druga država članica nima podobnega ukrepa, kot je zadevni ukrep, ni pomembno, saj davčni sistemi v Evropski uniji niso usklajeni.

(80) V zvezi s selektivnostjo zadevnega ukrepa so podobnosti s sodbo Sodišča z dne 15. julija 2004 ⁽⁴⁶⁾ netočne, saj je Komisija v navedenem primeru jasno opredelila profil upravičenca, medtem ko v tem primeru to ni mogoče. Dejansko se v členu 12(5) TRLIS ne zahteva povezava med prevzemom deleža ter izvozom blaga in storitev. Zato zadevni ukrep ne vpliva na povečanje izvoza španskega blaga ali storitev. Dejstvo, da ta neselektivni ukrep ni na voljo domačim izvajalcem dejavnosti, ne vpliva na njegovo splošno naravo. Končni cilj zadevnega ukrepa je pravzaprav enak kot cilj Direktive o čezmejni obdavčitvi,

⁽⁴⁵⁾ Glej resolucijo ICAC št. 3 iz novembra 1996, BOICAC 27.

⁽⁴⁶⁾ Glej opombo 42.

in sicer zagotoviti, da naložbene odločitve temeljijo na ekonomskih premislekih, in ne davčnih. Ker je torej mogoče izvesti poslovne združitve z domačimi prevzemni, ne s čezmejnimi, različno obravnavanje domačih in čezmejnih operacij ni le pravno utemeljeno, ampak je tudi nujno za zagotavljanje nevtralnosti davčnega sistema.

(81) V zvezi z domnevnimi značilnostmi izkrivljanja zadevnega ukrepa španski organi poudarjajo, da vsaka davčna olajšava, s katero se zmanjšajo operativni stroški družbe, povečuje konkurenčno prednost upravičenca. Vendar ta izjava ni pomembna, saj je zadevni ukrep splošni ukrep. Različne davčne stopnje, ki se uporabljajo v državah članicah in vplivajo na konkurenčnost njihovih družb rezidentk, ne spadajo med pravila o državni pomoči. Poleg tega za zadevni ukrep ni dokazov, da vpliva na trgovino med državami članicami. Prav tako posledica amortizacije finančnega dobrega imena ni nujno zvišanje cene, ki jo ponudi konkurent.

(82) V zvezi z združljivostjo izpodbijanega akta s skupnim trgovom španski organi menijo, da je člen 12(5) TRLIS ustrezen in sorazmeren za odpravljanje tržne nepopolnosti z vzpostavitvijo nevtralnega davčnega sistema za domače in čezmejne operacije, ki pospešuje razvoj vseevropskih družb.

VI. PRESOJA SCHEME

(83) Komisija mora presoditi, ali zadevni ukrep izpolnjuje pogoje iz člena 87(1) Pogodbe, da bi ugotovila, ali ukrep pomeni pomoč. V tej določbi je navedeno, da: „razen če Pogodba ne določa drugače, je vsaka pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršna koli vrsta pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, nezdružljiva z notranjim trgovom, kolikor prizadane trgovino med državami članicami“. Komisija bo ob upoštevanju te določbe presodila, ali zadevni ukrep pomeni državno pomoč.

A. Selektivnost in prednost iz ukrepa

(84) Da se ukrep šteje za državno pomoč, mora biti poseben ali selektiven v smislu dajanja prednosti le posameznim družbam ali proizvodnji posameznega blaga.

(85) V Obvestilu Komisije⁽⁴⁷⁾ je navedeno, da je „[g]lavno merilo pri uporabi člena 92(1) [zdaj člen 87(1)] za davčni ukrep [...] tako dejstvo, da ukrep v korist posameznim družbam v državi članici zagotavlja izjemo pri uporabi davčnega sistema. Torej je treba najprej določiti veljavni skupni sistem. Nato je treba preučiti, ali so izjema v sistemu ali so razlikovanja znotraj zadevnega sistema utemeljena ‚zaradi narave ali splošne sheme‘ davčnega sistema, to pomeni, ali izhajajo neposredno iz temeljnih ali vodilnih načel davčnega sistema zadevne države članice.“

(86) V skladu s sodno prakso Sodišča⁽⁴⁸⁾ „glede presoje pogoja selektivnosti, ki je sestavni del pojma državne pomoči, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da člen 87(1) ES predpisuje, da se v okviru določenega pravnega sistema ugotovi, ali nacionalni ukrep lahko daje prednost ‚posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, v primerjavi z drugimi, ki so glede na cilje, ki jih ta ureditev zasleduje, v dejansko in pravno primerljivem položaju‘“⁽⁴⁹⁾.

(87) Sodišče je prav tako ob več priložnostih menilo, da člen 87(1) Pogodbe ne razlikuje med vzroki in cilji državne pomoči, ampak jih opredeljuje glede na njihove učinke⁽⁵⁰⁾. Zlasti davčni ukrepi, ki ne pomenijo prilaganja splošnega sistema posebnim značilnostim posameznih družb, ampak so bili oblikovani kot sredstvo za izboljšanje konkurenčnosti, spadajo na področje člena 87(1) Pogodbe⁽⁵¹⁾.

(88) Vendar se pojem državne pomoči ne uporablja za državne ukrepe, ki razlikujejo med družbami, če to razlikovanje izhaja iz narave ali celotne strukture sistema, katerega del so. Kot je pojasnjeno v Obvestilu Komisije⁽⁵²⁾, „je nekatere pogoje mogoče razložiti z objektivnimi razlikami med davkoplačevalci“.

⁽⁴⁷⁾ Glej opombo 21.

⁽⁴⁸⁾ Glej sodbo Sodišča z dne 8. novembra 2001 v zadevi C-143/99, *Adria-Wien*, glej opombo 25, točka 41; sodbo Sodišča z dne 29. aprila 2004 v zadevi C-308/01, *GIL Insurance*, ZODl., str. I-4777, točka 68; sodbo Sodišča z dne 3. marca 2005 v zadevi C-172/03, *Heiser*, ZODl., str. I-1627, točka 40, in sodbo Sodišča z dne 6. septembra 2006 v zadevi C-88/03, *Portugalska proti Komisiji*, ZODl., str. I-7115, točka 54.

⁽⁴⁹⁾ Glej sodbo Sodišča z dne 6. septembra 2006 v zadevi C-88/03, *Portugalska proti Komisiji*, ZODl., str. I-7115, točka 54.

⁽⁵⁰⁾ Glej na primer sodbo Sodišča z dne 29. februarja 1996 v zadevi C-56/93, *Belgija proti Komisiji*, ZODl., str. I-723, točka 79; sodbo Sodišča v zadevi C-241/94, *Francija proti Komisiji*, ZODl., str. I-4551, točka 20; sodbo Sodišča z dne 26. septembra 1996 v zadevi C-75/97, *Belgija proti Komisiji*, ZODl., str. I-3671, točka 25, in sodbo Sodišča z dne 13. februarja 2003 v zadevi C-409/00, *Španija proti Komisiji*, ZODl., str. I-10901, točka 46.

⁽⁵¹⁾ Glej na primer sodbo Sodišča z dne 15. decembra 2005 v zadevi C-66/02, *Italija proti Komisiji*, ZODl., str. I-10901, točka 101. Glej tudi Odločbo Komisije z dne 8. julija 2009 o shemi Groepsrentebox (C 4/07 – ex N 465/06), še neobjavljena v *Uradnem listu*, zlasti uvodno izjavo 75 in naslednje.

⁽⁵²⁾ Glej opombo 21.

(89) Komisija meni, kot je podrobneje razloženo v nadaljevanju, da je zadevni ukrep selektiven, ker daje prednost le nekaterim skupinam družb, ki izvajajo nekatere naložbe v tujini, in da ta značilnost ni utemeljena z naravo sheme, ne glede na to, ali je referenčni sistem opredeljen kot pravila o davčni obravnavi finančnega dobrega imena na podlagi španskega davčnega sistema (glej uvodne izjave od 92 do 114) ali kot davčna obravnavna dobrega imena, ki izhaja iz ekonomskega interesa v družbi rezidentki iz države, ki ni Španija (glej uvodne izjave od 115 do 119). Komisija meni, da je treba zadevni ukrep presoditi ob upoštevanju splošnih določb sistema o davku od dohodkov pravnih oseb, kot se uporablja za razmere, v katerih nastanek dobrega imena vodi k davčni ugodnosti (glej uvodne izjave od 35 do 55), zlasti ker Komisija meni, da primeri, v katerih je mogoče amortizirati finančno dobro ime, ne zajemajo celotne kategorije davčnih zavezancev v dejansko in pravno primerljivem položaju.

(90) Poleg tega Komisija sklepa, da tudi če bi bil izbran drug referenčni sistem, ki se zgleduje po tistem, ki so ga predlagali španski organi (glej uvodne izjave od 56 do 58), bi zadevni ukrep še vedno pomenil ukrep državne pomoči, predvsem zaradi različnih dejanskih in pravno primerljivih položajev, ki se zahtevajo v različnih okoliščinah za izkoriščanje ugodnosti iz določb o dobrem imenu, ki izhaja iz ekonomskega interesa, pridobljenega v družbi rezidentki v državi, ki ni Španija.

(91) V skladu s tem drugim scenarijem je zadevni ukrep preveč nenatančen in samovoljen, ker ne določa nobenih pogojev, kot je obstoj posebnih, pravno omejenih položajev, ki bi utemeljevali različno davčno obravnavo. Posledično imajo nazadnje primeri, za katere ni bilo dokazano, da so dovolj različni za utemeljitev selektivne izjeme od splošnega pravila o dobrem imenu, koristi od zadevnega ukrepa. Zato Komisija meni, da zadevni ukrep sestavlja davčna olajšava za posebne vrste stroškov in diskriminacijsko zajema obsežno kategorijo transakcij, česar ni mogoče utemeljiti z objektivnimi razlikami med davčnimi zavezanci, zato povzroča izkrivljanje konkurence⁽⁵³⁾.

A.1 *Davčna obravnavna finančnega dobrega imena na podlagi španskega davčnega sistema v zvezi s prevzemi znotraj Skupnosti*

A.1.1 Referenčni sistem

(92) Komisija je v odločitvi o sprožitvi postopka menila, da je ustrezen referenčni sistem španski sistem o davku od

dohodkov pravnih oseb, zlasti pravila o davčni obravnavi finančnega dobrega imena, ki jih vsebuje španski davčni sistem. Ta pristop je v skladu s predhodno prakso Komisije in sodno prakso evropskih sodišč, ki običajni sistem o davku od dohodkov pravnih oseb obravnavajo kot referenčni sistem⁽⁵⁴⁾. V pripombah španskih organov je poudarjeno, da so zaradi ovir pri čezmejnih poslovnih združitvah davčni zavezanci, ki kupujejo deleže v domačih družbah, v drugačnem dejanskem in pravnem položaju kot tisti, ki kupujejo deleže v tujih družbah. Po mnenju španskih organov so razlog za to ovire, ki po prevzemu deležev španskim vlagateljem ne omogočajo izvajanja čezmejnih združitvev, medtem ko je to na nacionalni ravni mogoče.

(93) Prvič, v zvezi z obstojem domnevnih ovir je treba poudariti, da španski organi in trideset zainteresiranih strani niso zagotovili podrobnih informacij o obstoju takih ovir in so se tudi v zadnjih predloženih dopisih omejili na splošne in neutemeljene trditve, ki poudarjajo splošne značilnosti, kot so razlike, ki izhajajo iz neizvajanja Direktive o pravu družb, razlike v zvezi s pravicami manjšinskih delničarjev, pravicami upnikov, delovnim pravom, nacionalno blagovno znamko in splošnimi političnimi ali trgovinskimi pomisleki. Če bi bilo take neutemeljene in splošne elemente mogoče upoštevati za določanje področja uporabe člena 87 Pogodbe, bi obstajalo tveganje, da bi pojem pomoči postal večinoma poljuben. Poleg tega te subjektivne trditve niso niti razvite niti upravičene. Poleg tega se španski organi sklicujejo tudi na poročilo Komisije o izvajanju Direktive o ponudbah za prevzem⁽⁵⁵⁾, vendar niso pojasnili povezave med ovirami za prevzeme in domnevnimi ovirami za čezmejne poslovne združitve.

(94) Drugič, v zvezi z naravo teh domnevnih ovir španski organi in trideset strani niso izrecno opredelili nobene davčne ovire na skupnem trgu. Davčne ovire za čezmejne poslovne združitve so bile odpravljene 1. januarja 1992, ko so morale države članice začeti izvajati Direktivo o čezmejni obdavčitvi. Davčna obravnavna poslovnih združitvev, naj bodo to domače ali čezmejne operacije, se torej šteje za usklajeno. V zvezi z nedavčnimi ovirami in zlasti ovirami v pravu družb, pripisljivimi za državo sedeža ciljne družbe, Komisija meni, da so bile od 8. oktobra 2004, to je datuma Direktive Sveta 2001/86/ES z dne

⁽⁵³⁾ Glej opombo 52, odločitev o shemi Groepsrentebox, zlasti uvodna izjava 83 in naslednje.

⁽⁵⁴⁾ Glej med drugim sodbo Sodišča prve stopnje z dne 1. julija 2004 v zadevi T-308/00, *Salzgitter* proti Komisiji, ZOdl., str. II-1933, točka 82.

⁽⁵⁵⁾ Glej dokument SEC(2007) 268 z dne 21. februarja 2007.

8. oktobra 2001 o dopolnitvi Statuta evropske družbe glede udeležbe delavcev⁽⁵⁶⁾, skupaj z Uredbo Sveta (ES) št. 2157/2001 z dne 8. oktobra 2001 o statutu evropske družbe (SE)⁽⁵⁷⁾, ali, najpozneje, od datuma prenosa⁽⁵⁸⁾ Direktive o čezmejnih združitvah, ovire za poslovne združitve na skupnem trgu odpravljene. Zato je najpozneje od 15. decembra 2007 obravnava poslovnih združitvev v pravu družb enaka za domače in čezmejne operacije. V preambuli španskega zakona št. 3/2009 z dne 3. aprila 2009 o strukturnih spremembah družb⁽⁵⁹⁾, s katerim se prenaša Direktiva o pravu družb, je ta analiza potrjena z navedbo, da je „[...] španska praksa že seznanjena s čezmejnimi združitvami med družbami, za katere veljajo zakoni različnih držav članic [...]“. Španski organi ali trideset zainteresiranih strani Komisiji niso priglasili nobene druge utemeljene ovire, ki bi upravičevala različno pravno obravnavo kot v primeru zadevnega ukrepa. Čeprav so španski organi 16. junija 2009 predložili seznam težav⁽⁶⁰⁾, ki so povezane z omejitvami za čezmejne poslovne združitve, ta dokument ne vsebuje utemeljenih informacij ali pomembnih dejanskih elementov, ki upravičujejo diskriminacijske vidike zadevnega ukrepa.

- (95) Tretjič, Komisija ugotavlja, da v skladu s sodno prakso Sodišča⁽⁶¹⁾, če države članice ne obravnavajo čezmejnih poslovnih združitvev podobno kot domačih poslovnih združitvev, to lahko pomeni kršenje obveznosti na podlagi Pogodbe. Če se z nacionalno zakonodajo uveljavljajo različna obravnava družb glede na notranjo ali čezmejno naravo združitve, je dejansko verjetno, da to poslabša izvajanje pravice do ustanavljanja, določene v Pogodbi. Natančneje, „[t]ako različno obravnavanje pomeni omejitve v smislu členov 43 ES in 48 ES, ki je v nasprotju s pravico do ustanavljanja in se lahko dovoli samo, če zasleduje zakoniti cilj, ki je združljiv s Pogodbo in če jo upravičujejo višji razlogi v splošnem interesu.“⁽⁶²⁾ Poleg tega je treba opozoriti, da diskrecijska pravica, dodeljena Komisiji pri uporabi člena 87(3) Pogodbe, Komisiji ne dovoljuje, da

državam članicam odobri odstopanje od določb zakonodaje Skupnosti, razen od tistih, ki zadevajo uporabo člena 87(1) Pogodbe⁽⁶³⁾.

- (96) Glede na navedeno Komisija meni, da ni razloga za odstopanje od referenčnega sistema v odločitvi o sprožitvi postopka: ustrezni referenčni okvir za presojo zadevnega ukrepa sestavljajo splošni španski sistem o davku od dohodkov pravnih oseb in, natančneje, pravila o davčni obravnavi finančnega dobrega imena iz tega davčnega sistema.

A.1.2 Obstoje izjeme v referenčnem sistemu

- (97) Davčna osnova se na podlagi španskega davčnega sistema izračuna iz bilance stanja, ki se nato prilagodi z uporabo posebnih davčnih pravil. Komisija v uvodni pripombi in podredno ugotavlja, da zadevni ukrep odstopa od španskega računovodskega sistema. Pojav finančnega dobrega imena se lahko izračuna le v povzetku s konsolidacijo računov ciljne družbe z računi prevzemne družbe. Vendar se na podlagi španskega računovodskega sistema konsolidacija računov zahteva v primeru „nadzora“⁽⁶⁴⁾ ter se opravi za domača in tuja združenja družb, da se zagotovi globalni položaj skupine družb, za katere velja enoten nadzor. Tak položaj domnevno obstaja⁽⁶⁵⁾, če ima na primer matična družba večino glasovalnih pravic odvisne družbe. Kljub temu zadevni ukrep ne zahteva nobenega takega nadzora in se uporablja pri vsaj 5-odstotnem deležu. Nazadnje, Komisija tudi ugotavlja, da v skladu z računovodskimi pravili od 1. januarja 2005⁽⁶⁶⁾ nobena družba ne more več amortizirati finančnega dobrega imena. Dejansko se v zvezi s tem trideset zainteresiranih strani sklicuje na določbe⁽⁶⁷⁾, ki na podlagi sedanjega španskega računovodskega sistema ne veljajo več. Kot posledica zakona št. 16/2007 z dne 4. julija 2007 o preoblikovanju in prilagoditvi gospodarskega prava na področju računovodstva za namene mednarodnega računovodskega usklajevanja na podlagi zakonodaje EU in kraljeve uredbe št. 1514/2007 z dne 16. novembra 2007 o splošnem računovodskem načrtu z računovodskega vidika niti amortizacija dobrega imena niti finančnega dobrega imena ni več dovoljena. Te spremembe španske računovodske zakonodaje so v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. julija 2002 o uporabi mednarodnih

⁽⁵⁶⁾ UL L 294, 10.11.2001, str. 22. Direktiva je začela veljati 10. novembra 2001.

⁽⁵⁷⁾ UL L 294, 10.11.2001, str. 1. Uredba je začela veljati 8. oktobra 2004.

⁽⁵⁸⁾ 15. december 2007, v skladu s členom 19 Direktive o pravu družb.

⁽⁵⁹⁾ Na voljo na: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Vacatio/13-2009.html.

⁽⁶⁰⁾ Neizvajanje Direktive o čezmejnih združitvah, pravice manjšinskih delničarjev, pravice upnikov, delovno pravo, nacionalna blagovna znamka, lokalni partnerji, regulativni sistem, ekonomske sinergije ter politični, strateški in trgovinski pomisleki.

⁽⁶¹⁾ Sodba Sodišča z dne 13. decembra 2005 v zadevi C-411/03, *SEVIC Systems*, ZODl., str. I-10805, točke 23–31.

⁽⁶²⁾ Sodba v zgoraj navedeni v zadevi C-411/03, *SEVIC Systems*, točka 23.

⁽⁶³⁾ Sodba Sodišča prve stopnje z dne 27. septembra 2000 v zadevi T-184/97, *BP Chemicals Ltd* proti Komisiji, ZODl., str. II-3145, točka 55; glej tudi sodbo Sodišča z dne 12. novembra 1992 v zadevah C-134/91 in C-135/91, *Kerafina*, točka 20, in sodbo Sodišča z dne 15. junija 1993 v zadevi C-225/91, *Matra SA* proti Komisiji, točka 41.

⁽⁶⁴⁾ V skladu s členom 42 trgovinskega zakonika 1885.

⁽⁶⁵⁾ Glej člen 42(1) trgovinskega zakonika 1885.

⁽⁶⁶⁾ Družbe, ki so izdale vrednostne papirje, uvrščene v trgovanje na organiziranem trgu katere koli države članice v smislu člena 1(13) Direktive Sveta 93/22/EGS, v skladu s členom 4 Direktive.

⁽⁶⁷⁾ Člen 194 kraljeve uredbe št. 1564/1989 z dne 22. decembra 1989, ki potrjuje revidirani zakon o javnih družbah z omejeno odgovornostjo.

računovodskih standardov⁽⁶⁸⁾. Zato glede na te pomisleke zadevni ukrep pomeni odstopanje od običajnih računovodskih pravil, ki se uporabljajo v Španiji.

- (98) Glede na navedeno in zaradi davčne narave zadevnega ukrepa je treba obstoj izjeme presoditi v primerjavi z referenčnim davčnim sistemom, in ne le na osnovi računovodstva. Glede na navedeno Komisija ugotavlja, da španski davčni sistem nikoli ni dovoljeval amortizacije finančnega dobrega imena, razen na podlagi člena 12(5) TRLIS. Zlasti taka amortizacija ni mogoča za domače transakcije. To dokazujejo naslednji dejavniki:
- (99) Za namene španskega davka se lahko dobro ime knjiži posebej po poslovni združitvi⁽⁶⁹⁾, ki se izvede v primeru prevzema ali prenosa sredstev, ki sestavljajo neodvisno družbo, ali po zakoniti poslovni združitvi. V takih primerih dobro ime nastane kot računovodska razlika med stroški prevzema in tržno vrednostjo sredstev, ki sestavljajo prevzeto družbo ali so v lasti skupne družbe. Če se prevzem poslovanja družbe izvede s prevzemom njenih delnic, kot v primeru zadevnega ukrepa, lahko dobro ime nastane le, če se prevzemna družba nato poveže s prevzeto družbo, nad katero nato dobi nadzor.
- (100) Vendar na podlagi zadevnega ukrepa ni potreben niti nadzor niti združitve obeh družb. Zadostuje že prevzem vsaj 5-odstotnega deleža v tuji družbi. Tako z omogočanjem, da se finančno dobro ime, to je dobro ime, ki bi se knjižilo, če bi se družbi združili, pojavi posebej, čeprav poslovna združitve ne obstaja, pomeni odstopanje od referenčnega sistema. Poudariti je treba, da vzrok odstopanja ni trajanje obdobja, med katerim se finančno dobro ime amortizira, v primerjavi z obdobjem, ki se uporablja za običajno dobro ime⁽⁷⁰⁾, ampak različna obravnava domačih in čezmejnih transakcij. Zadevni ukrep se ne more šteti za novo splošno računovodsko pravilo samo po sebi, ker amortizacija finančnega dobrega imena, ki izhaja iz prevzema domačih deležev, ni dovoljena. Glede na navedene pomisleke Komisija sklepa, da zadevni ukrep odstopa od referenčnega sistema. Kot bo dokazano v uvodnih izjavah od 128 do 138, Komisija meni, da niti španski organi niti trideset zainteresiranih strani niso predložili dovolj prepričljivih argumentov, da bi spremenili ta sklep.

⁽⁶⁸⁾ UL L 243, 11.9.2002, str. 1.

⁽⁶⁹⁾ V skladu s členom 89(3) TRLIS.

⁽⁷⁰⁾ V skladu s členom 11(4) TRLIS.

A.1.3 Obstoj prednosti

- (101) Na podlagi člena 12(5) TRLIS je mogoče del finančnega dobrega imena, ki izhaja iz prevzema deležev v tujih družbah, odšteti od davčne osnove z odstopanjem od referenčnega sistema. Člen 12(5) TRLIS zato upravičencem z zmanjšanjem davčne obremenitve zagotavlja gospodarsko prednost. Prednost je v obliki zmanjšanja davka, ki bi ga sicer zadevne družbe morale plačati. To zmanjšanje je sorazmerno z razliko med plačano ceno prevzema in tržno vrednostjo osnovnih knjiženih sredstev iz kupljenih deležev.
- (102) Natančen znesek prednosti ob upoštevanju plačane cene prevzema ustreza neto diskontni vrednosti zmanjšane davčne obremenitve na podlagi amortizacije, ki se odšteva v obdobju amortizacije po prevzemu. Zato je znesek odvisen od stopnje davka od dohodka pravnih oseb v ustreznih letih in uporabljene diskontne obrestne mere.
- (103) Če se prevzeti deleži preprodajo, se del te prednosti nadomesti z davkom na kapitalski dobiček. Če se tuji zadevni delež preproda, dejansko z omogočanjem amortizacije finančnega dobrega imena odbiti znesek vodi v povečanje kapitalskih dobičkov, ki se zaračunajo ob prodaji. Vendar v primeru nejasnih razmer prednost ne bi popolnoma izginila, ker se pri poznejši obdavčitvi stroški likvidnosti ne upoštevajo. Kot sta pravilno poudarili dve strani, je z gospodarskega vidika znesek prednosti vsaj podoben znesku brezobrestne kreditne linije, ki omogoča do dvajset letnih črpanj dvajsetine finančnega dobrega imena, dokler se deleži vodijo v knjigah davčnih zavezancev.
- (104) V hipotetičnem primeru, ki ga je Komisija navedla že v odločitvi o sprožitvi postopka, bi delež, prevzet v letu 2002, prinesel prednost, ki ustreza 20,6 % zneska finančnega dobrega imena, če se domneva 5-odstotno⁽⁷¹⁾ diskontno obrestno mero in ob upoštevanju sedanje strukture stopenj davka od dohodkov pravnih oseb do leta 2022, kot je zdaj določeno v zakonu št. 35/2006⁽⁷²⁾. Tretje strani tem številkam niso oporekale. Če se prevzeti deleži preprodajo, prednost ustreza obrestim, ki bi se zaračunale davčnemu zavezancu za kreditno linijo z značilnostmi, opisanimi v predhodni uvodni izjavi.

⁽⁷¹⁾ V skladu s TRLIS, kot je bila spremenjena z zakonom št. 35/2006, je bila stopnja davka od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja za izračun, 35 % od leta 2002 do 2006, 32,5 % v letu 2007 in 30 % v naslednjih letih.

⁽⁷²⁾ Osmo dodatna določba, zakon št. 35/2006 z dne 28. novembra o dohodnini in delni spremembi zakonov o davku od dohodkov pravnih oseb in o dohodnini za nerezidente ter davku na osebno premoženje, Uradni list št. 285, 29.11.2006.

- (105) Nazadnje, Komisija ne more sprejeti stališč španskih organov in tridesetih zainteresiranih strani, da je končni upravičenec zadevnega ukrepa prodajalec tujega deleža, ker prejme višjo ceno. Prvič, ni mehanizma, ki bi zagotavljal, da se prednost v celoti prenese na prodajalca. Drugič, cena prevzema temelji na vrsti različnih elementov, ne le na zadevnem ukrepu. Tretjič, če se v hipotetičnem primeru gospodarska prednost prenese na prodajalca, bi prevzemnik zaradi zadevnega ukrepa zvišal svojo ceno prevzema, kar je najpomembneje v primeru transakcije konkurenčnega prevzema.
- (106) Zato mora Komisija sklepati, da zadevni ukrep ob prevzemu tujih deležev vsekakor zagotavlja prednost.
- (109) Drugič, izpodbijani akt ne pomeni mehanizma za preprečevanje dvojnega obdavčevanja prihodnjih dividend, ki bi bile obdavčene po prihodnjih dobičkih, in se ne smejo obdavčiti dvakrat, ko se razdelijo družbi z znatnim deležem, za katerega prevzem je bilo plačano finančno dobro ime. Dejansko izpodbijani akt ne vzpostavlja povezave med prejetimi dividendami in odbitkom, ki se prejme kot posledica ukrepa. Nasprotno, prejete dividende iz znatnega deleža imajo že korist od izjeme iz člena 21 TRLIS in neposredne davčne nevtralnosti iz člena 32 TRLIS za izogibanje mednarodnemu dvojnemu obdavčevanju. V zvezi s tem amortizacija finančnega dobrega imena prinese dodatno prednost v zvezi s prevzemom znatnih deležev v tujih družbah.

A.1.4 Utemeljitev ukrepa po logiki španskega davčnega sistema

- (107) Komisija meni, da na podlagi ustaljene sodne prakse Sodišča⁽⁷³⁾ ukrepi, s katerimi se uvaja razlikovanje med družbami, ne pomenijo državne pomoči, če to razlikovanje temelji na naravi ali celotni strukturi sistema stroškov, katerega del so. Ta utemeljitev na podlagi narave ali celotne strukture davčnega sistema kaže na skladnost posebnega davčnega ukrepa z notranjo logiko davčnega sistema na splošno.
- (108) V tem smislu Komisija meni, prvič, da španski organi niso dokazali, da bi bil učinek zadevnega ukrepa odprava dvojnega obdavčevanja. S shemo se dejansko ne vzpostavljajo pogoji za dokaz, da je bil prodajalec učinkovito obdavčen na dobiček iz prenosa deleža, čeprav tak pogoj velja za amortizacijo dobrega imena na podlagi poslovne združitve⁽⁷⁴⁾. Poudariti je treba, da čeprav španski organi trdijo, da niso pristojni za nadzor nad tujim prodajalcem, ki izvaja operacije v tujini, Komisija
- (110) Tretjič, španski organi niso dokazali, da bi zadevni ukrep pomenil širitev pravil o oslabitvi, v katerih je predviden objektivni dokaz za izgube na podlagi podrobnega in objektivnega izračuna, ki pa se za zadevni ukrep ne zahteva. Ravno nasprotno, člen 12(3) TRLIS dovoljuje delne odbitke za amortizacijo kapitalске udeležbe v domačih in tujih družbah, ki ne kotirajo na sekundarnem trgu, za oslabitve med začetkom in koncem davčnega leta. Zadevni ukrep, ki je za upravičence skladen s členom 12(3) TRLIS⁽⁷⁶⁾, določa nadaljnje odbitke, ki presegajo znižanje teoretične računovodske vrednosti, povezane z oslabitvijo.
- (111) Četrto, Komisija ugotavlja, da se finančno dobro ime, ki izhaja iz prevzema španskih deležev, ne more amortizirati, medtem ko se finančno dobro ime tujih družb lahko amortizira pod nekaterimi pogoji. Različna davčna obravnava finančnega dobrega imena tujih družb v primerjavi z domačimi družbami je razlikovanje, uvedeno z zadevnim ukrepom, ki ni niti potreben niti sorazmeren glede na logiko davčnega sistema. Dejansko je po mnenju Komisije nesorazmerno, da se z zadevno shemo uveljavlja bistveno drugačna nominalna in dejanska obdavčitev družb v primerljivih položajih le zato, ker so nekatere od njih vključene v naložbene priložnosti v tujini.

⁽⁷³⁾ Glej zadevo C-88/03, *Portugalska proti Komisiji*, točka 81, navedeno v opombi 49; glej sodbo Sodišča prve stopnje z dne 9. septembra 2009 v zadevi T-227/01, *Territorio foral de Álava in drugi*, še neobjavljena, točka 179; in sodbo Sodišča prve stopnje z dne 9. septembra 2009 v zadevi T-230/01, *Territorio foral de Álava in drugi*, še neobjavljena, točka 190.

⁽⁷⁴⁾ V skladu s členom 89(3)(a)(1) TRLIS.

⁽⁷⁵⁾ Glej člene 89, 21 in 22 TRLIS.

⁽⁷⁶⁾ Kot je izrecno navedeno v drugem pododstavku člena 12(5): „Odbitek te razlike (tj. člen 12(5) TRLIS) je po potrebi usklajen z izgubami zaradi oslabitve iz odstavka 3 tega člena.“

- (112) Nazadnje, španski organi trdijo tudi, da je zadevni ukrep upravičen zaradi načela nevtralnosti, ki ga je treba uporabiti v okviru davka od dohodkov pravnih oseb ⁽⁷⁷⁾. Seveda je bilo ob uvedbi zadevnega ukrepa v obrazložitenem memorandumu veljavnega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb ⁽⁷⁸⁾ pojasnjeno sklicevanje na to načelo. V zvezi s tem Komisija ugotavlja, da je „načelo konkurenčnosti“ ⁽⁷⁹⁾, na katero se sklicujejo španski organi, ki izrecno navajajo „povečanje izvoza“, prav tako gonilo te reforme. V tem okviru je treba opozoriti, da je v skladu s prejšnjimi odločitvami Komisije ⁽⁸⁰⁾ nesorazmerno odobriti različno dejansko obdavčitev družb v primerljivih položajih le zato, ker so vključene v izvozne dejavnosti ali si prizadevajo za naložbene priložnosti v tujini. Poleg tega Komisija opozarja, da je Sodišče ⁽⁸¹⁾ navedlo: „Čeprav sta načeli enakosti davčnih zavezancev in enake davčne obremenitve gotovo del temeljev španskega davčnega sistema, ne zahtevata, da se davčne zavezance v različnih položajih obravnava enako [...]“.
- (113) Glede na navedeno Komisija meni, da z načelom nevtralnosti ni mogoče upravičiti zadevnega ukrepa. Kot sta poudarili dve strani, dejstvo, da ima prevzem 5-odstotnega manjšinskega deleža korist od zadevnega ukrepa, dejansko dokazuje, da ukrep vključuje nekatere položaje, ki si niso zares podobni. Pri tem je mogoče reči, da se položaji na podlagi referenčnega sistema, ki so dejansko in pravno različni, enako obravnavajo. Zato Komisija meni, da se za utemeljitev zadevnega ukrepa ni mogoče sklicevati na načelo nevtralnosti.
- (114) Ob upoštevanju uvodnih izjav od 107 do 113 Komisija sklepa, da selektivna prednost zadevne davčne sheme ni utemeljena z naravo davčnega sistema. Zato je treba za izpodbijani akt šteti, da vključuje diskriminacijski element v obliki omejevanja glede na državo, v kateri se izvajajo transakcije, ki imajo korist od davčne prednosti ⁽⁸²⁾, pri čemer ta diskriminacija ni utemeljena z logiko španskega davčnega sistema.
- ⁽⁷⁷⁾ Glej zlasti uvodno izjavo 48.
- ⁽⁷⁸⁾ Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb št. 43/1995, ki je bil razveljavljen s kraljevo zakonodajno uredbo št. 4/2004.
- ⁽⁷⁹⁾ Španski organi ga v obrazložitenem memorandumu k zakonu št. 43/1995 opredeljujejo kot: „Načelo konkurenčnosti zahteva, da je sistem o davku od dohodkov pravnih oseb v podporo in usklajen z ukrepi gospodarske politike za povečanje konkurenčnosti [...], in prav tako zahteva spodbude za bolj mednarodno poslovanje in tako omogoči povečanje izvoza, z namenom uskladitve s tem načelom.“
- ⁽⁸⁰⁾ Glej med drugim odločitev Komisije z dne 22. marca 2006 o neposrednih davčnih spodbudah v korist naložb, povezanih z izvozom, UL C 302, 14.12.2007, str. 3. uvodna izjava 51.
- ⁽⁸¹⁾ Glej točko 127 sodbe, navedene v opombi 42.
- ⁽⁸²⁾ Glej odločitev Komisije z dne 8. julija 2009 v zadevi C-2/2007, Groepsrentebox, še neobjavljena v Uradnem listu, zlasti uvodno izjavo 107.
- A.2 *Dodatna obrazložitev: analiza zadevnega ukrepa na podlagi referenčnega sistema, ki je sestavljen iz obravnave dobrega imena v transakcijah s tretjimi državami*
- (115) Španski organi so pojasnili, da je cilj zadevnega ukrepa izogibanje različni davčni obravnavi med, po eni strani, prevzemom, ki sledi takoj po poslovni združitvi, in, po drugi strani, prevzemom deleža brez poslovne združitve. Na podlagi tega bi bilo področje uporabe izpodbijane sheme omejeno na prevzem znatnega deleža v družbi, ki nima sedeža v Španiji, ker bi nekatere ovire izvajanje čezmejne poslovne združitve oteževale bolj kot izvajanje lokalne združitve ⁽⁸³⁾. Zaradi teh ovir bi bili španski davčni zavezanci, ki vlagajo v tujini, v drugačnem dejanskem in pravnem položaju od tistih, ki vlagajo v Španiji. Španski organi v povzetku dejansko navajajo ⁽⁸⁴⁾: „Če povzamemo, sama različna narava nekaterih davčnih ukrepov ne pomeni nujno, da so državna pomoč, ker je treba te ukrepe prav tako preučiti, da bi videli, ali so za učinkovitost davčnega sistema potrebni ali funkcionalni, kot je navedeno v Obvestilu Komisije. Zato španski davčni sistem predvideva različne davčne sheme za objektivno različne položaje, kot v primeru prevzemov deležev v tujih družbah v primerjavi s prevzemi v španskih družbah (izvajanje operacij združitve, upravljanje tveganja itd. ni mogoče), da bi dosegli davčno nevtralnost, ki se nalaga s špansko domačo zakonodajo in zakonodajo Skupnosti, ter zagotavljali usklajenost in učinkovitost logike španskega davčnega sistema.“
- (116) Po mnenju španskih organov bi bilo zagotavljanje posebne davčne obravnave za čezmejne prevzeme deležev nujno za zagotavljanje nevtralnosti španskega davčnega sistema in preprečevanje ugodnejše obravnave španskih prevzemov deležev. Zato španski organi in trideset zainteresiranih strani menijo, da bi bil pravilen referenčni okvir za presojo zadevnega ukrepa davčna obravnava dobrega imena za tuje prevzeme.
- (117) Čeprav Komisija meni, da španski organi in trideset zainteresiranih strani na podlagi sedanjega postopka niso zagotovili zadostnih dokazov za utemeljitev različne davčne obravnave španskih transakcij deležev in transakcij med družbami s sedežem v Skupnosti (kot je opisano v uvodnih izjavah od 92 do 96), Komisija na prvi pogled ne more popolnoma izključiti tega razlikovanja, kar zadeva transakcije v zvezi s tretjimi državami. Seveda se lahko zunaj Skupnosti pravne ovire za čezmejne poslovne združitve ohranijo, zaradi česar bi
- ⁽⁸³⁾ Glej e-pošto španskih organov z dne 16. junija 2009, navedeno v uvodni izjavi 13.
- ⁽⁸⁴⁾ Glej zlasti stran 6 dopisa španskih organov z dne 22. aprila 2009 (A- 9531), navedeno v uvodni izjavi 9.

bile čezmejne transakcije v drugačnem pravnem in dejanskem položaju kot transakcije znotraj Skupnosti. Posledično bi bilo mogoče prevzeme zunaj Skupnosti, ki bi lahko vodili k davčni amortizaciji dobrega imena, kot v primeru večinskega deleža, izločiti iz te davčne prednosti, ker izvajanje poslovnih združitvev ni mogoče. Amortizacija finančnega dobrega imena za te transakcije, ki so zunaj dejanskega in pravnega okvira Skupnosti, je lahko nujna za zagotavljanje davčne nevtralnosti.

- (118) Zadevni ukrep, kakršen je zdaj, omogoča ločen nastanek davčne amortizacije finančnega dobrega imena, vključno s primeri, v katerih upravičenec prevzame 5-odstotni delež, zato bi zadevni ukrep lahko pomenil odstopanje od referenčnega sistema, čeprav bi bilo to opredeljeno kot v uvodni izjavi 117.
- (119) V tem okviru Komisija ohranja postopek, kakor je bil sprožen z odločitvijo o sprožitvi postopka z dne 10. oktobra 2007, odprt za prevzeme zunaj Skupnosti, ob upoštevanju novih elementov, ki so jih španski organi zagotovili v zvezi z ovirami za čezmejne združitve zunaj Skupnosti. Zato postopek, kot je bil sprožen 10. oktobra 2007, še vedno poteka za prevzeme zunaj Skupnosti.

B. Prisotnost državnih sredstev

- (120) Ukrep vključuje uporabo državnih sredstev, ker obsega navedene davčne prihodke za znesek, ki ustreza zmanjšani davčni obveznosti družb, obdavčenih v Španiji, ki prevzamejo znaten delež v tujih družbah, za obdobje vsaj 20 let po prevzemu.
- (121) Navedeni davčni prihodki ublažijo stroške, ki so običajno vključeni v proračun družbe in imajo tako podoben značaj in enak učinek kot subvencije, ne da bi bili subvencije v strogem pomenu besede. Prav tako se za ukrep, ki omogoča nekaterim družbam, da imajo korist od znižanja davka ali odložijo plačilo davka, običajno plačajo zneski za državno pomoč. S proračunskega vidika in v skladu s sodno prakso Sodišča⁽⁸⁵⁾ ter Obvestilom Komisije⁽⁸⁶⁾ zadevni ukrep vodi k izgubi davčnih prihodkov za državo, kar je posledica zmanjšanja davčne osnove, ki je enaka uporabi državnih sredstev.

⁽⁸⁵⁾ Glej sodbo Sodišča z dne 10. januarja 2006 v zadevi C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze in drugi*, ZOdl., str. I-289.

⁽⁸⁶⁾ Glej opombo 21. Glej zlasti točki 9 in 10 Obvestila Komisije.

- (122) Iz teh razlogov Komisija meni, da zadevni ukrep vključuje uporabo državnih sredstev.

C. Izkrivljanje konkurence in trgovine med državami članicami

- (123) V skladu s sodno prakso Sodišča⁽⁸⁷⁾ „[...] pri opredelitvi nacionalnega ukrepa za državno pomoč ni treba ugotavljati stvarnega vpliva pomoči na trgovino med državami članicami niti dejanskega izkrivljanja konkurence, ampak je treba le preučiti, ali te pomoči lahko vplivajo na to trgovino in izkrivljanje konkurence. Zlasti kadar pomoč države članice okrepi položaj enega podjetja v razmerju do drugih konkurenčnih podjetij v trgovini znotraj Skupnosti, se šteje, da pomoč na ta podjetja vpliva. Poleg tega ni potrebno, da upravičeno podjetje sodeluje v trgovini znotraj Skupnosti. Kadar namreč država članica odobri pomoč podjetju, lahko s tem ohrani ali poveča njegovo notranjo dejavnost, tako da zmanjša možnosti podjetij s sedežem v drugih državah članicah, da vstopijo na trg te države članice.“ Poleg tega na podlagi ustaljene sodne prakse Sodišča⁽⁸⁸⁾ za ukrep za izkrivljanje konkurence zadostuje, da prejemnik pomoči konkurira drugim podjetjem na trgih, ki so odprti za konkurenco. Komisija meni, da so pogoji iz sodne prakse izpolnjeni iz naslednjih razlogov:
- (124) Prvič, zadevni ukrep zagotavlja prednost v smislu financiranja, zato krepi položaj gospodarske enote, ki jo lahko ustanovita upravičenec in ciljna družba. V tem smislu in v skladu s sodno prakso Sodišča⁽⁸⁹⁾ je treba samo dejstvo lastništva nadzornih deležev v ciljni družbi in izvajanje tega nadzora z neposrednim in posrednim vključevanjem v njeno upravljanje obravnavati kot sodelovanje pri gospodarski dejavnosti, ki jo izvaja nadzorovana družba.
- (125) Drugič, za zadevni ukrep velja izkrivljanje konkurence, najočitneje med evropskimi konkurenti, z zagotavljanjem znižanja davka za španske družbe, ki prevzamejo znatni delež v ciljnih družbah. To analizo potrjuje dejstvo, da se je več družb pritožilo državi ali ukrepalo po odločitvi o sprožitvi postopka, da zadevni ukrep zagotavlja bistveno prednost, ki spodbuja apetite španskih družb po združevanju, zlasti na dražbah. Ti posegi potrjujejo vsaj to, da vrsta nešpanskih družb meni, da je na njihov položaj na trgu vplival zadevni ukrep, ne glede na pravilnost njihovih podrobnih predložitvev v zvezi z obstojem pomoči.

⁽⁸⁷⁾ Glej opombo 42, točke 139–143.

⁽⁸⁸⁾ Sodba Sodišča prve stopnje v zadevi T-214/95, *Vlaams Gewest proti Komisiji*, ZOdl., str. II-717.

⁽⁸⁹⁾ Glej v opombi 85 že navedeno sodbo *Cassa di Risparmio di Firenze in drugi*.

(126) Zato Komisija sklepa, da bi zadevni ukrep lahko vplival na trgovino med državami članicami in izkrivljal konkurenco, predvsem na notranjem trgu, z mogočim izboljšanjem operativnih pogojev upravičencev, ki so neposredno povezani z gospodarskimi dejavnostmi, ki so v Španiji obdavčene.

D. Odziv Komisije na prejete pripombe

(127) Preden bo Komisija ugotavljala opredelitev ukrepa, meni, da je primerno natančneje analizirati nekatere argumente, ki so jih predložili španski organi in tretje strani ter še niso bili eksplicitno ali implicitno obravnavani v oddelkih v zvezi s presojo sheme (uvodna izjava 83 in naslednje).

D.1. Odziv na podatke iz davčnih napovedi iz leta 2006 in pripombe o sodbi Sodišča v zadevi C-501/00

(128) V zvezi s podatki, ki so jih španski organi povzeli iz davčnih napovedi iz leta 2006, da bi dokazali neselektivnost zadevnega ukrepa⁽⁹⁰⁾, Komisija poudarja splošno nenatančnost predloženih informacij. Prvič, v podatkih so upravičenci navedeni po kategorijah (dejavnost, promet), vendar ni navedeno, ali zadevni upravičenci pomenijo majhen ali velik del vsake zadevne kategorije. Drugič, čeprav bi bili lahko statistični podatki na podlagi obsega prometa upravičencev zanimiv kazalnik, s katerim bi se dokazalo, da se zadevni ukrep uporablja za vse družbe v Španiji, je treba poudariti, da je zadevni ukrep povezan s prevzemi deležev. Ta vrsta naložbe ne ustvari nujno znatnega prometa, kar na primer pomeni, da so lahko holdinške družbe v zadevne podatke vključene kot mala in srednje velika podjetja. Zato da bi se podatki šteli za pomembne, bi bilo nujno upoštevati dodatne kazalnike, kot so podatki iz skupne bilance stanja, in tudi, ali lahko upravičenci konsolidirajo svojo davčno osnovo z drugimi španskimi davčnimi zavezanci. Tretjič, podatki se prav tako zdijo nereprezentativni, ker nimajo označene stopnje deležev (večinski ali le manjšinski deleži), ki so jih prevzeli upravičenci. Nazadnje, prejeti podatki ne zagotavljajo znakov, ki bi omogočili opredelitev, ali so pogoji iz Priporočila Komisije o malih in srednje velikih podjetjih iz leta 2003 izpolnjeni⁽⁹¹⁾. Zato Komisija meni, da njenega sklepa, da je izpodbijani ukrep pomoči selektiven zaradi značilnosti zadevne zakonodaje, delni in nereprezentativni podatki, ki so jih zagotovili španski organi, ne izpodbijajo.

(129) Čeprav so španski organi dopolnili predložene argumente z dodatnimi dokazi, to ne bo odpravilo selektivne narave zadevnega ukrepa, saj imajo le nekatere družbe korist od ukrepa, kar je tudi v skladu s sodbo Sodišča v zadevi C-501/00, *Španija proti Komisiji*⁽⁹²⁾. V zvezi z opredelitvijo ukrepa španskih organov kot splošnega ukrepa⁽⁹³⁾, ker je odprt za vse družbe s sedežem v Španiji, se je pomembno sklicevati na to sodbo Sodišča. V tej zadevi se je prav tako obravnavala izjema v španskem davku od dohodkov pravnih oseb, podrobneje ukrep z naslovom „Odbitki za izvozne dejavnosti“. Španski organi so pred Sodiščem trdili, da je bila shema odprta za vse družbe z davčnim sedežem v Španiji. Vendar je Sodišče menilo, da lahko odbitek davka „koristi samo eni kategoriji podjetij, namreč tistim, ki imajo izvozne dejavnosti in opravijo določene naložbe, ki jih navajajo sporni ukrepi“⁽⁹⁴⁾. Komisija meni, da je tudi v zadevnem primeru namen spornega ukrepa dajanje prednosti izvozu kapitala iz Španije, da bi okrepili položaj španskih družb v tujini in s tem izboljšali konkurenčnost upravičencev do sheme.

(130) V zvezi s tem je treba upoštevati, da po mnenju Sodišča „za utemeljevanje spornih ukrepov glede na naravo in organizacijo davčnega sistema, v katerega se umeščajo, ne zadošča navedba, da so namenjeni spodbujanju mednarodne trgovine. Tak namen sicer je ekonomski cilj, vendar ni bilo ugotovljeno, da ustreza splošni logiki davčnega sistema. Poleg tega okoliščina, da sporni ukrepi zasledujejo cilj trgovinske ali industrijske politike, kot je spodbujanje mednarodne trgovine s podpiranjem naložb v tujino, ne zadošča, da bi se ti ukrepi izognili opredelitvi 'pomoči, v smislu člena 4(c) PJ.'⁽⁹⁵⁾“ V tem primeru so španski organi preprosto izjavili, da sta namena zadevnega ukrepa spodbujanje mednarodne trgovine in konsolidacije družb, ne da bi dokazali, da je tak ukrep utemeljen z logiko sistema. Glede na navedeno Komisija potrjuje svojo analizo, da je zadevni ukrep selektiven.

D.2. Odziv na pripombe o praksi Komisije

(131) V zvezi s sklicevanjem na domnevno inovativno razlago pojma selektivnosti v zadevnem primeru je treba najprej poudariti, da je ta pristop popolnoma v skladu s prakso sprejemanja odločitev Komisije in sodno prakso Sodišča, kot je opisano v uvodni izjavi 92. Niti pristop v tem

⁽⁹⁰⁾ Glej uvodno izjavo 12.

⁽⁹¹⁾ UL L 124, 20.5.2003, str. 36.

⁽⁹²⁾ Glej opombo 42.

⁽⁹³⁾ Glej zlasti uvodni izjavi 31 in 44.

⁽⁹⁴⁾ Glej zlasti točko 120 sodbe.

⁽⁹⁵⁾ Glej opombo 42, točka 124.

- primeru ne odstopa od Sklepa Komisije št. 480/2007⁽⁹⁶⁾, na katerega se sklicujejo španski organi. V tem sklepu se upošteva posebna narava zastavljenega cilja s sklicevanjem⁽⁹⁷⁾ na Sporočilo Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru – Boljša uporaba davčnih olajšav za raziskave in razvoj⁽⁹⁸⁾. V zadevnem primeru sporni ukrep nima podobnega cilja. Poleg tega španski zadevni ukrep v nasprotju s primerom iz prejšnjega sklepa ni razlikoval med nacionalnimi in mednarodnimi transakcijami.
- (132) Nazadnje, kar zadeva odstopanje od sistema o davku od dohodkov pravnih oseb, ki izhaja iz izvajanja direktiv⁽⁹⁹⁾, kot sta Direktiva o matičnih in odvisnih družbah ali Direktiva o čezmejnih plačilih obresti in licenčnin, Komisija meni, da je položaj, ki je posledica izvajanja teh direktiv, popolnoma v skladu z razlago, navedeno v tej odločbi. Po usklajevanju znotraj Skupnosti je treba za čezmejne operacije znotraj Skupnosti in znotraj vsake države članice šteti, da so v pravno in dejansko primerljivem položaju. Poleg tega želi Komisija poudariti, da je Sodišče prve stopnje izjavilo, da⁽¹⁰⁰⁾ „v sedanjem pravu Skupnosti neposredno obdavčenje spada v pristojnost držav članic, čeprav morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso to pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej zlasti sodbo v zadevi *Gschwind*, C-391/97, ZOdl., str. I-5451, točka 20) in se posledično vzdržati, da bi v tem kontekstu sprejele kakršen koli ukrep, ki bi lahko pomenil državno pomoč, ki bi bila nezdržljiva s skupnim trgovom“.
- D.3. Odziv na pripombe o členu 58(1)(a) Pogodbe
- (133) Prvič, kot je bilo že poudarjeno, je treba upoštevati, da morajo države članice, čeprav neposredna obdavčitev spada v njihovo pristojnost, kljub temu to pristojnost izvajati v skladu z zakonodajo Skupnosti⁽¹⁰¹⁾, vključno z določbami o državni pomoči iz Pogodbe. To pomeni, da je treba člen 58(1)(a) Pogodbe razlagati v skladu s pravili o državni pomoči iz Pogodbe, vključno s pravili o dodeljevanju pristojnosti Komisiji za nadzor na tem področju.
- (134) Poleg tega je treba člen 58 Pogodbe, kot se sklicujejo španski organi, razlagati skupaj s členom 56 Pogodbe ES, s katerim se prepoveduje omejevanje pretoka kapitala med državami članicami. Dejansko se s členom 58(1) Pogodbe zagotavlja, da „določbe člena 56 ne posegajo v pravice držav članic, da: (a) uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital“.
- (135) Možnost, ki je dodeljena državam članicam v členu 58(1)(a) Pogodbe, da uporabljajo ustrezne predpise svoje davčne zakonodaje, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital, je Sodišče že podprlo. Glede na sodno prakso pred začetkom veljavnosti člena 58(1)(a) Pogodbe so lahko nacionalne davčne določbe, s katerimi se vzpostavlja neko razlikovanje, zlasti na podlagi prebivališča davčnih zavezancev, usklajene z zakonodajo Skupnosti, če so veljale za položaje, ki niso bili objektivno primerljivi⁽¹⁰²⁾, ali bi lahko bile utemeljene s prevladujočimi razlogi v splošnem interesu, zlasti v zvezi s kohezijo davčnega sistema⁽¹⁰³⁾. Vsekakor izključno ekonomski cilji ne morejo pomeniti prevladujočega razloga splošnega interesa, s katerim se utemeljuje omejitev temeljne svobode, zagotovljene s Pogodbo⁽¹⁰⁴⁾.
- (136) Prav tako je Sodišče v zvezi z obdobjem po začetku veljavnosti člena 58(1)(a) Pogodbe preučilo mogočo prisotnost objektivno primerljivih položajev, s katerimi bi bilo mogoče utemeljiti zakonodajo, s katero se omejuje prosti pretok kapitala. S sklicevanjem na nekatere davčne zakonodaje, ki so davčne zavezance, ki živijo v eni državi članici, odvrčale od vlaganja kapitala v družbe s sedežem v drugi državi članici, in so prav tako povzročile omejevalni učinek v zvezi z družbami s sedežem v drugi državi članici, tako da pomenijo oviro za črpanje kapitala v zadevni državi članici, je Sodišče dosledno menilo, da teh zakonodaj ni mogoče utemeljiti z objektivno razliko med takimi položaji, da se utemelji razlika v davčni obravnavi, v skladu s členom 58(1)(a) Pogodbe⁽¹⁰⁵⁾.

⁽⁹⁶⁾ Glej opombo 24 in uvodno izjavo 44.

⁽⁹⁷⁾ Glej odločitev Komisije z dne 14. februarja 2008, zadeva N 480/07, že navedeno v opombi 24.

⁽⁹⁸⁾ SEC(2006) 1515, COM/2006/0728 konč., oddelek 1.2.

⁽⁹⁹⁾ Glej uvodno izjavo 47.

⁽¹⁰⁰⁾ Glej točko 123 v opombi 42 že navedene sodbe *Španija proti Komisiji*.

⁽¹⁰¹⁾ Glej sodbo Sodišča z dne 11. avgusta 1995 v zadevi C-80/94, *Wielockx*, ZOdl., str. I- 2493, točka 16; sodbo Sodišča z dne 16. julija 1998 v zadevi C-264/96, *ICI proti Colmer (HMIT)*, ZOdl., str. I- 4695, točka 19, in sodbo Sodišča z dne 29. aprila 1999 v zadevi C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, ZOdl., str. I- 2651, točka 19.

⁽¹⁰²⁾ Glej zlasti sodbo Sodišča z dne 14. februarja 1995 v zadevi C-279/93, *Schumacker*, ZOdl., str. I-225.

⁽¹⁰³⁾ Glej sodbi Sodišča z dne 28. januarja 1992 v zadevi C-204/90, *Bachmann proti Belgiji*, ZOdl., str. I-249, in v zadevi C-300/90, *Komisija proti Belgiji*, ZOdl., str. I-305.

⁽¹⁰⁴⁾ Glej sodbo Sodišča z dne 28. aprila 1998 v zadevi C-120/95, *Decker proti Caisse de Maladie des Employés Privés*, ZOdl., str. I-1831, točka 39; sodbo Sodišča z dne 28. aprila 1998 v zadevi C-158/96, *Kohll proti Union des Caisses de Maladie*, ZOdl., str. I-1931, točka 41, in že navedeno sodbo Sodišča v zadevi C-35/98, *Verkooijen*, točka 48.

⁽¹⁰⁵⁾ Glej sodbo Sodišča z dne 15. julija 2004 v zadevi C-315/02, *Lenz*, ZOdl., str. I- 7063; sodbo Sodišča z dne 7. septembra 2004 v zadevi C-319/02, *Manninen*, ZOdl., str. I- 7477.

(137) Vsekakor je treba upoštevati, da je v členu 58(3) Pogodbe izrecno navedeno, da nacionalne določbe iz člena 58(1)(a) ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil⁽¹⁰⁶⁾.

(138) Glede na navedeno Komisija meni, da so v tem primeru domači prevzemi deležev in prevzemi deležev družb, ustanovljenih v drugi državi članici, iz navedenih razlogov v objektivno primerljivem položaju in da ni nobenega prevladujočega razloga splošnega interesa, s katerim bi utemeljili različno obravnavo davčnih zavezanecv glede na kraj, v katerem je naložen njihov kapital.

E. Sklep o opredelitvi spornega ukrepa

(139) Glede na vse navedene razmisleke Komisija meni, da zadevni ukrep, kolikor velja za prevzeme znotraj Skupnosti, izpolnjuje vse pogoje iz člena 87(1) Pogodbe in ga je zato treba obravnavati kot državno pomoč.

F. Združljivost

(140) Komisija meni, kot je navedeno v odločitvi o sprožitvi postopka, da zadevna shema pomoči ne spada v nobeno od izjem iz člena 87(2) in (3) Pogodbe.

(141) Španski organi in trideset zainteresiranih strani so med postopkom predstavili svoje argumente kot dokaz, da izjeme iz člena 87(3)(c) Pogodbe v zadevnem primeru veljajo⁽¹⁰⁷⁾. Dve strani sta menili, da nobena od določb člena 87(2) ali člena 87(3) Pogodbe v zadevnem primeru ni veljala.

(142) Izjeme iz člena 87(2) Pogodbe v zvezi s pomočjo socialnega značaja, dodeljeno posameznim potrošnikom, pomočjo za popravilo škode, ki so jo povzročile naravne

nesreče ali izjemni dogodki, ter pomočjo, dodeljeno nekaterim območjem Zvezne republike Nemčije, ne veljajo v tem primeru.

(143) Prav tako ne velja izjema iz člena 87(3)(a), s katero je odobrena pomoč za pospeševanje gospodarskega razvoja območij, na katerih je življenjski standard neobičajno nizek ali na katerih je brezposelnost velika, ker ukrep ne pomeni pogoja za izvajanje nobene vrste dejavnosti v posameznih regijah⁽¹⁰⁸⁾.

(144) Enako se tudi sporni ukrep, sprejet leta 2001, ne more obravnavati kot pospeševanje izvajanja projekta skupnega evropskega interesa ali odpravljanja resnih motenj v španskem gospodarstvu, kot je navedeno v členu 87(3)(b). Prav tako ni namen tega ukrepa pospeševanje kulture in ohranjanje kulturne dediščine, kot je navedeno v členu 87(3)(d).

(145) Nazadnje, zadevni ukrep je treba preučiti v smislu člena 87(3)(c), ki zagotavlja odobritev pomoči za pospeševanje razvoja nekaterih gospodarskih dejavnosti ali nekaterih gospodarskih območij, na katerih taka pomoč ne vpliva negativno na trgovinske pogoje v takem obsegu, da bi bila v nasprotju s skupnimi interesi. V zvezi s tem je treba najprej ugotoviti, da zadevni ukrep ne spada v noben okvir ali smernice, v katerih so opredeljeni pogoji za preučevanje nekaterih vrst pomoči, združitvi s skupnim trgov.

(146) V zvezi z argumenti španskih organov in tridesetih zainteresiranih strani na podlagi Akcijskega načrta o državni pomoči iz leta 2005⁽¹⁰⁹⁾, s katerimi menijo, da so lahko nekateri ukrepi združljivi, če se odzivajo predvsem na tržno nepopolnost, Komisija opaža, da domnevnih splošnih težav pri izvajanju čezmejnih združitvi ni mogoče obravnavati kot tržno nepopolnost.

(147) Dejstvo, da neka družba morda ni sposobna izvesti nekega projekta ali transakcije brez pomoči, ne pomeni nujno obstoja tržne nepopolnosti. Le kadar tržne sile same ne zmorejo doseči zadovoljivega rezultata, tj. če niso dosežene vse mogoče koristi iz transakcije, je mogoče šteti, da obstajajo tržne nepopolnosti.

⁽¹⁰⁶⁾ Glej že navedeno sodbo Sodišča v zadevi C-35/98, *Verkoijen*, točka 44.

⁽¹⁰⁷⁾ Glej uvodno izjavo 56 in naslednje.

⁽¹⁰⁸⁾ Glej druge primere predhodne prakse Komisije, kot je Odločba 2004/76/ES z dne 13. maja 2003, o shemi državne pomoči, ki jo izvaja Francija v korist glavnih štabov in logističnih centrov, UL L 23, 28.1.2004, str. 1, uvodna izjava 73; za podobne razlage glej tudi Odločbo Komisije 2003/515/ES z dne 17. februarja 2003, o državni pomoči, ki jo izvaja Nizozemska za mednarodne finančne dejavnosti, UL L 180, 18.7.2003, str. 52, uvodna izjava 105; Odločbo Komisije 2004/77/ES z dne 24. junija 2003, o shemi pomoči, ki jo Belgija izvaja v obliki davčnega sistema odločanja, ki se uporablja za US Foreign Sales Corporations, UL L 23, 28.1.2004, str. 14, uvodna izjava 70.

⁽¹⁰⁹⁾ Glej opombo 37.

- (148) Komisija ne oporeka, da so lahko stroški, vključeni v nekatere transakcije, precej višji od stroškov pri drugih transakcijah. Vendar ker so ti stroški realni in natančno kažejo naravo obravnavanih projektov, tj. stroške, ki zadevajo njihovo različno geografsko lokacijo ali različna pravna okolja, v katerih delujejo, je za družbe učinkovito, da te stroške v celoti upoštevajo pri svojih odločitvah. Nasprotno pa bi neučinkoviti rezultati nastali, če se ti realni stroški ne bi upoštevali ali izravnali z državno pomočjo. Prav tako nastane enaka vrsta razlike med realnimi stroški pri primerjavi različnih transakcij v isti državi in tudi pri primerjavi čezmejnih transakcij, pri čemer obstoj teh razlik ne pomeni, da bodo doseženi neučinkoviti tržni rezultati.
- (149) Vsi primeri, ki so jih predložili španski organi, o domnevnih povišanih stroških za vodenje mednarodnih transakcij v primerjavi z nacionalnimi transakcijami so povezani z realnimi stroški vodenja transakcij, ki jih morajo udeleženci na trgu v celoti upoštevati, da dosežejo učinkovite rezultate.
- (150) Če bi tržna nepopolnost obstajala, bi morali obstajati zunanji dejavniki (pozitivno prelivanje), ki bi jih povzročile transakcije ali pomembne nepopolne ali asimetrične informacije, zaradi katerih sicer učinkovite transakcije ne bi bile izvedene. Čeprav bi teoretično lahko obstajale pri nekaterih transakcijah, mednarodnih in nacionalnih (npr. na podlagi skupnih raziskovalnih in razvojnih programov), ni mogoče šteti, da so samoumevno prisotne v vseh mednarodnih transakcijah, kaj šele pri transakcijah zadevne vrste. V zvezi s tem Komisija meni, da trditve v zvezi s tržno nepopolnostjo ni mogoče potrditi.
- (151) Poleg tega je treba opozoriti, da pri presoji, ali je pomoč domnevno združljiva s skupnim trgovom, Komisija tehta pozitiven vpliv ukrepa za doseganje cilja skupnega interesa v primerjavi z mogočimi negativnimi stranskimi učinki, kot je izkrivljanje trgovine in konkurence. Z Akcijskim načrtom o državni pomoči, ki temelji na sedANJI praksi, je vzpostavljen tristopenjski „preskus tehtanja“. Prvi dve stopnji obravnavata pozitivne učinke državne pomoči, tretja stopnja pa negativne učinke ter posledično tehtanje pozitivnih in negativnih učinkov. Preskus tehtanja sestavljajo:
- (a) presojanje, ali je cilj pomoči poseben cilj skupnega interesa (npr. rast, zaposlovanje, kohezija, okolje ali varnost preskrbe z energijo);
- (b) presojanje, ali je pomoč dobro oblikovana za doseganje cilja skupnega interesa, tj. ali se s predlagano pomočjo odpravlja tržno nepopolnost ali dosega drug cilj. Za presojo tega je treba preveriti, ali:
- (i) je državna pomoč ustrezen instrument politike;
- (ii) obstaja spodbujevalni učinek, in sicer ali pomoč spremeni ravnanje družb;
- (iii) je ukrep sorazmeren, tj. ali je mogoče enako spremembo v ravnanju doseči z manjšo pomočjo;
- (c) presojanje, ali sta izkrivljanje konkurence in učinek na trgovino omejena, tako da je skupna razlika pozitivna.
- (152) Najprej je treba presoditi, ali je mogoče cilj pomoči zares obravnavati kot skupni interes. Kljub domnevnemu cilju spodbujanja združevanja enotnega trga v tem primeru cilj pomoči ni jasno opredeljen, ker presega združevanje trga s pospeševanjem širjenja španskih družb zlasti na evropskem trgu.
- (153) Druga stopnja zahteva presojo, ali je pomoč ustrezno oblikovana za uresničitev posebnega cilja skupnega interesa. Natančneje, posledica državne pomoči mora biti spremenjeno ravnanje družb upravičenk tako, da se vključujejo v dejavnosti, ki prispevajo k uresničevanju cilja skupnega interesa, pri čemer jih brez pomoči sicer ne bi izvajale ali bi jih izvajale le v omejenem obsegu ali drugače. Španski organi in trideset zainteresiranih strani niso predložili posebnih argumentov, ki bi dokazali verjetnost nastanka tega spodbujevalnega učinka.
- (154) Tretje vprašanje zadeva negativne učinke državne pomoči. Čeprav je pomoč dobro zasnovana za doseganje cilja skupnega interesa, lahko pomoč, dodeljena posamezni družbi ali gospodarskemu sektorju, povzroči resno izkrivljanje konkurence in trgovine med državami članicami. V zvezi s tem trideset zainteresiranih strani meni, da shema pomoči ne vpliva na konkurenčni položaj družb, ki so zavezane davku od dohodkov pravnih oseb v Španiji, ker bi bil finančni učinek člena 12(5) zanemarljiv. Vendar obstajajo resni znaki, da učinek člena 12(5) še zdaleč ni zanemarljiv, kot je bilo že navedeno v uvodni izjavi 101 in naslednjih. Poleg tega se očitno osredotoča na izkrivljanje konkurence na tujih trgih, ker shema pomoči velja le za tuje transakcije.

- (155) Zadnja stopnja analize združljivosti je ocena, ali pozitivni učinki pomoči, če obstajajo, presegajo negativne. Kot je že navedeno, v tem primeru španski organi in trideset zainteresiranih strani niso dokazali obstoja posebnega cilja, ki vodi k očitnim pozitivnim učinkom. Na splošno menijo, da člen 12(5) TRLIS izpolnjuje cilj Skupnosti glede pospeševanja čezmejnih transakcij, ne da bi se lotili ocenjevanja mogočih in dejanskih negativnih učinkov zadevnega ukrepa. Vsekakor tudi ob domnevi, da je pozitivni učinek ukrepa pospeševanje čezmejnih transakcij z odpravo ovir v teh transakcijah, Komisija meni, da pozitivni učinek ukrepa ne odtehta njegovih negativnih učinkov, zlasti ker je obseg ukrepa netočen in samovoljen.
- (156) V sklepu Komisija zlasti v skladu s členom 87(3)(c) meni, da v zvezi z analizo davčne prednosti, dodeljene na podlagi zadevnega ukrepa, niso povezane z vlaganjem, ustvarjanjem delovnih mest ali posebnimi projekti. Te prednosti preprosto razbremenijo zadevne družbe stroškov, ki bi jih sicer nosile, zato jih je treba obravnavati kot operativno pomoč. Na splošno operativna pomoč ne spada na področje uporabe člena 87(3)(c), ker izkrivlja konkurenco v sektorjih, katerim se dodeli, in hkrati glede na svojo naravo ni zmožna uresničiti nobenega cilja iz te določbe ⁽¹¹⁰⁾. V skladu z običajno prakso Komisije se taka pomoč ne more obravnavati kot združljiva s skupnim trgov, ker niti ne omogoča razvoja nobene dejavnosti ali gospodarskega področja niti ni časovno omejena, regresivna ali sorazmerna glede na nujno izboljšanje posebnih gospodarskih ovir na zadevnih področjih. Rezultat „preskusa tehtanja“ potrjuje to analizo.
- (157) V smislu navedenega je treba sklepati, da zadevna shema pomoči, kolikor velja za prevzeme znotraj Skupnosti, ni združljiva s skupnim trgov.
- (159) Če se ugotovi nezdržljivost nezakonito dodeljene državne pomoči s skupnim trgov, je posledica take ugotovitve nujno vračilo pomoči prejemnikov v skladu s členom 14 Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES ⁽¹¹¹⁾. Z vračilom pomoči se konkurenčni položaj, ki je obstajal pred dodelitvijo pomoči, čim bolj obnovi. Dejstvo, da španski organi in trideset zainteresiranih strani niso predložili argumentov, je upravičilo splošno odstopanje od tega osnovnega načela.
- (160) Kljub temu člen 14(1) Uredbe (ES) št. 659/1999 določa, da „Komisija ne zahteva vračila pomoči, če bi bilo to v nasprotju s splošnim načelom prava Skupnosti“. Sodna praksa Sodišča in praksa Komisije sta določili, da odločba o vračilu pomoči krši splošno načelo zakonodaje Skupnosti, kadar upravičenec do ukrepa zaradi ukrepov Komisije upravičeno pričakuje, da je bila pomoč dodeljena v skladu z zakonodajo Skupnosti ⁽¹¹²⁾.
- (161) Sodišče v sodbi v zadevi *Forum 187* ⁽¹¹³⁾ navaja, da „pravica sklicevanja na načelo varstva upravičenih pričakovanj velja za vsako zadevno osebo, pri kateri je institucija Skupnosti ustvarila upravičena pričakovanja. Poleg tega se ne sme nihče sklicevati na kršitev tega načela brez natančnih zagotovil, ki mu jih je dala uprava. Kadar lahko razumen in preudaren gospodarski subjekt predvidi sprejetje ukrepa Skupnosti, ki lahko vpliva na njegove interese, se v primeru njegovega sprejetja na to načelo ne more sklicevati.“
- (162) Španski organi in trideset zainteresiranih strani so se sklicevali predvsem na obstoj upravičenih pričakovanj na podlagi, prvič, nekaterih odgovorov Komisije na pisna parlamentarna vprašanja in, drugič, na domnevno podobnost sheme pomoči s prejšnjimi ukrepi, ki jih je Komisija razglasila za združljive. Tretjič, španski organi in trideset zainteresiranih strani menijo, da načelo upravičenih pričakovanj pomeni, da Komisija ne more zahtevati vračila od že izvedenih odbitkov niti od vseh nepopravnih odbitkov do največ 20 let, kot določa TRLIS.

G. Vračilo pomoči

- (158) Zadevni ukrep se je izvajal brez predhodne prireditve Komisiji v skladu s členom 88(3) Pogodbe. Zato ukrep, kolikor velja za prevzeme znotraj Skupnosti, pomeni nezakonito pomoč.

⁽¹¹⁰⁾ Glej sodbo Sodišča prve stopnje z dne 4. septembra 2009 v zadevi T-211/05, *Italija proti Komisiji*, poročilo še ni na voljo, točka 173; glej tudi sodbo Sodišča prve stopnje z dne 8. junija 1995 v zadevi T-459/93, *Siemens proti Komisiji*, ZOdl., str. II- 1675, točka 48.

⁽¹¹¹⁾ UL L 83, 27.3.1999, str. 1.

⁽¹¹²⁾ Glej odločbe iz opombe 108.

⁽¹¹³⁾ Sodba Sodišča z dne 22. junija 2006 v zadevah C-182/03 in C-217/03, *Forum 187 ASBL, ZOdl.*, str. I- 5479, točka 147; glej sodbo Sodišča z dne 24. novembra 2005 v zadevi C-506/03, *Nemčija proti Komisiji*, še neobjavljena, točka 58, in sodbo Sodišča v zadevi C-265/85, *Van den Bergh en Jurgens BV proti Komisiji*, ZOdl., str. 1155, točka 44.

(163) V zvezi z domnevno podobnostjo sheme pomoči z drugimi ukrepi, za katere se šteje, da ne pomenijo državne pomoči, Komisija meni, da se shema pomoči bistveno razlikuje od ukrepov, ki jih je sama presodila v odločbi iz leta 1984 o belgijskih centrih za koordinacijo⁽¹¹⁴⁾. Zadevni ukrep ima drugačen obseg, ker ne zadeva dejavnosti znotraj skupine, kot v primeru belgijskih centrov za koordinacijo. Poleg tega ima zadevni ukrep drugačno strukturo, ki povzroča selektivnost, največkrat zato, ker velja le za transakcije, povezane z drugimi državami.

(164) V zvezi z vplivom izjav Komisije o upravičenih pričakovanih upravičencev Komisija meni, da je treba razlikovati med dvema obdobjema: (a) obdobjem od začetka veljavnosti ukrepa 1. januarja 2002 do datuma objave odločitve o sprožitvi postopka v *Uradnem listu* z dne 21. decembra 2007 in (b) obdobjem po objavi odločitve o sprožitvi postopka v *Uradnem listu*.

(165) Komisija ob sklicevanju na prvo obdobje priznava svoje odgovore na parlamentarna vprašanja Erika Meijerja in Sharon Bowles v zvezi z mogočo naravo državne pomoči zadevnega ukrepa. Natančneje, v odgovoru na parlamentarno vprašanje poslanca Evropskega parlamenta Erika Meijerja z dne 19. januarja 2006 je komisar v imenu Komisije odgovoril naslednje: „Komisija ne more potrditi, ali visoke ponudbe španskih družb temeljijo na davčni zakonodaji Španije, ki omogoča družbam, da odpišejo dobro ime hitreje kot njihovi francoski ali italijanski kolegi. Vendar Komisija lahko potrdi, da taka nacionalna zakonodaja ne spada na področje uporabe pravil o državni pomoči, ker ta pravila pomenijo splošna pravila o amortizaciji, ki veljajo za vse družbe v Španiji⁽¹¹⁵⁾.“ Komisar je v odgovoru na parlamentarno vprašanje poslanke Evropskega parlamenta Sharon Bowles 17. februarja 2006 v imenu Komisije odgovoril naslednje: „V skladu z razpoložljivimi informacijami Komisija domneva, da španska (davčna) pravila, ki zadevajo odpis 'dobrega imena', veljajo za vse družbe v Španiji ne glede na velikost, sektor, pravno obliko ali zasebno ali javno lastništvo, ker pomenijo splošna pravila o amortizaciji. Zato domnevno ne spadajo na področje uporabe pravil o državni pomoči⁽¹¹⁶⁾.“

(166) Komisija je s tema izjavama za Parlament zagotovila posebna, neomejena in dosledna jamstva, da so upra-

vičenci do zadevnega ukrepa upravičeno upali, da je bila shema amortizacije dobrega imena zakonita tako, da ni spadala na področje pravil o državni pomoči⁽¹¹⁷⁾ in da zato za katero koli prednost, ki izhaja iz tega, ne morejo veljati naknadni postopki za vračilo. Čeprav te izjave niso sprožile uradne odločbe Komisije, s katero se ugotavlja, da shema amortizacije ni pomenila državne pomoči, je bil njihov učinek s stališča ustvarjanja upravičenih pričakovanj enak, zlasti glede na dejstvo, da so bili v tem primeru veljavni postopki, ki zagotavljajo spoštovanje načela solidarnosti, upoštevani. Ker je pojem državne pomoči objektivni⁽¹¹⁸⁾ in Komisija v zvezi z njegovo razlago nima diskrecijske pravice, v nasprotju s primerom presoje združljivosti, se bo seveda vsaka natančna in neomejena izjava v imenu Komisije, kolikor nacionalni ukrep ni obravnavan kot državna pomoč, razumela, kot da je ukrep pomenil „nepomoč“ že od začetka (tj. tudi pred zadevno izjavo). Vsaka družba, ki je bila negotova glede tega, ali bo v prihodnje na podlagi pravil o državni pomoči morala vrniti prednosti, ki jih je pridobila na podlagi sheme amortizacije dobrega imena, ki izhajajo iz transakcij, ki se jih je lotila, pred izjavami Komisije, je lahko po njih sklepala, da je bila ta negotovost neutemeljena, saj v zvezi s tem od nje ni mogoče pričakovati večje skrbnosti od Komisije. V teh posebnih okoliščinah in ob upoštevanju, da se z zakonodajo Skupnosti ne zahteva dokaz vzročne povezave med jamstvi institucije Skupnosti in ravnanjem državljanov ali družb, ki jih zadevajo ta jamstva⁽¹¹⁹⁾, lahko vsak skrben podjetnik upravičeno pričakuje, da Komisija naknadno ne bo uveljavljala nobenega vračila⁽¹²⁰⁾ v zvezi z ukrepi, ki jih je v izjavi za drugo institucijo sama predhodno opredelila, da ne pomenijo pomoči, ne glede na čas izvedbe transakcije, ki je bila deležna ukrepa pomoči.

(167) V skladu s tem Komisija sklepa, da so upravičenci do spornega ukrepa upravičeno pričakovali, da jim pomoči ne bo treba vrniti, in zato ne zahteva vračila davčne pomoči, dodeljene tistim upravičencem v okviru vsakega deleža, ki ga je španska prevzemna družba imela neposredno ali posredno v tuji družbi pred datumom

⁽¹¹⁴⁾ Odločitev Komisije SG(84) D/6421 z dne 16. maja 1984.

⁽¹¹⁵⁾ Pisno vprašanje E-4431/05.

⁽¹¹⁶⁾ Pisno vprašanje E-4772/05.

⁽¹¹⁷⁾ V zvezi z načelom upravičenih pričakovanj glej že navedeno sodbo Sodišča v zadevi *Van den Bergh en Jurgens BV* proti Komisiji, točka 44; sodbo Sodišča v združenih zadevah C-182/03 in C-217/03, *Forum 187 ASBL* proti Komisiji, Zodl., str. I- 5479, točka 147, in sodbo Sodišča prve stopnje z dne 18. januarja 2000 v zadevi T-290/97, *Mehibas Dorðtselaan* proti Komisiji, ZODL., str. II-15, točka 59.

⁽¹¹⁸⁾ Sodba Sodišča z dne 22. decembra 2008 v zadevi C-487/06, P *British Aggregates* proti Komisiji, točke 111–114, 185 in 186; sodba Sodišča prve stopnje z dne 17. oktobra 2002 v zadevi T-98/00, *Linde* proti Komisiji, točka 33.

⁽¹¹⁹⁾ Tj. ni nujno dokazati, da je posameznik ali družba, vključena v dejavnosti, ki jih sicer ob zanašanju na zadevna jamstva morda ne bi izvedla.

⁽¹²⁰⁾ Glej smiselno Odločbo Komisije z dne 17. februarja 2003 o belgijskih centrih za koordinacijo (2003/757/ES) in Odločbo Komisije z dne 20. decembra 2006, GIE Fiscaux (C46/2004).

objave⁽¹²¹⁾ odločitve Komisije o sprožitvi formalnega preiskovalnega postopka v skladu s členom 88(2) Pogodbe v *Uradnem listu Evropske unije*, ki bi potem lahko imela koristi od zadevnega ukrepa. Seveda Komisija od datuma sprožitve formalnega preiskovalnega postopka in v skladu s svojo prakso⁽¹²²⁾ meni, da mora vsak skrben trgovec upoštevati dvome, ki jih je izrazila v zvezi z združljivostjo zadevnega ukrepa.

(168) Komisija tudi meni, da morajo ti upravičenci še naprej prejemati ugodnosti iz zadevnega ukrepa do konca obdobja amortizacije, kot ga določa ukrep. Komisija priznava, da so bile operacije načrtovane in naložbe izvedene v okviru razumnih in upravičenih pričakovanj z določeno stopnjo stalnosti v gospodarskih razmerah, vključno z zadevnim ukrepom. Zato v skladu s predhodno sodno prakso Sodišča in prakso Komisije⁽¹²³⁾ ob pomanjkanju prevladujočega javnega interesa⁽¹²⁴⁾ Komisija meni, da je treba upravičencem še naprej dovoliti prejemanje ugodnosti zadevnega ukrepa v celotnem obdobju amortizacije, kot je določeno v členu 12(5) TRLIS.

(169) Poleg tega Komisija meni, da je treba predvideti razumno prehodno obdobje za družbe, ki so dolgoročno že pridobile pravice v tujih družbah in ki niso imele teh pravic v neprekinjenem obdobju vsaj enega leta od datuma objave odločitve o sprožitvi postopka. Zato Komisija meni, da morajo družbe, ki so do 21. decembra 2007 izpolnile vse druge pomembne pogoje iz člena 12(5) TRLIS (glej uvodno izjavo 21), razen pogoja o lastništvu svojih deležev v neprekinjenem obdobju vsaj enega leta, prav tako uživati ugodnosti upravičenih pričakovanj, če so imele te pravice v neprekinjenem obdobju vsaj enega leta do 21. decembra 2008.

(170) Po drugi strani upravičenec v primerih, ko je španska prevzemna družba imela neposredne ali posredne pravice

⁽¹²¹⁾ Glej opombo 1.

⁽¹²²⁾ Med drugim glej Odločbo Komisije 2007/375/ES z dne 7. februarja 2007 o oprostitvi plačila trošarine za mineralna olja, ki se uporabljajo kot gorivo pri proizvodnji aluminijevega oksida v regiji Gardanne, v regiji Shannon in na Sardiniji, ki se izvaja v Franciji, na Irskem in v Italiji (UL L 147, 8.6.2007, str. 29), in že navedeno odločbo Komisije z dne 24. junija 2003 o shemi pomoči, ki jo izvaja Belgija, uvodna izjava 79.

⁽¹²³⁾ Glej Odločbo Komisije 2003/755/ES z dne 17. februarja 2003 o shemi pomoči, ki jo izvaja Belgija za centre za koordinacijo, ustanovljene v Belgiji (UL L 282, 30.10.2003, str. 25), in sodbo Sodišča z dne 26. junija 2003 v združenih zadevah C-182/03 in C-217/03, *Forum 187 ASBL*, točki 162 in 163.

⁽¹²⁴⁾ Glej že navedeno sodbo v zadevi *Forum 187*, točka 149; glej tudi sodbo Sodišča v zadevi 74/74, *CNTA proti Komisiji*, ZOdl., str. 533, točka 44.

šele po 21. decembru 2007, vsako nezdružljivo pomoč vrne, razen, prvič, če pred 21. decembrom 2007 začne veljati nepreklicna obveznost španske prevzemne družbe za lastništvo teh pravic, drugič, če je pogodba vsebovala odločilni pogoj, da za zadevno operacijo velja obvezna odobritev regulativnega organa, in, tretjič, če je bila operacija priglašena pred 21. decembrom 2007. Po objavi odločitve o sprožitvi postopka v *Uradnem listu* dejansko ni mogoče trditi, da preudaren trgovec ne bi mogel predvideti sprejetja ukrepa Skupnosti, ki bi lahko vplival na njegove interese kot ta odločba. V smislu navedenega Komisija sklepa, da se vračilo izvede ob upoštevanju vseh primerov, ki niso zajeti v uvodnih izjavah 167 in 169 te odločbe. Komisija prav tako meni, da zadevni ukrep ne pomeni pomoči, če so bili med uživanjem ugodnosti upravičencev vsi pogoji iz zakonodaje, sprejete v skladu s členom 2 Uredbe (ES) št. 994/98 in veljavne ob izvajanju odbitka davka, izpolnjeni.

(171) V smislu navedenih pomislekov v danem letu in za danega upravičenca točen znesek pomoči ustreza neto znižani vrednosti davčne obremenitve, ki je bila odobrena z amortizacijo v skladu s členom 12(5) TRLIS. Zato je znesek odvisen od stopnje davka od dohodka pravnih oseb v zadevnih letih in veljavne diskontne obrestne mere.

(172) Nominalna vrednost pomoči za dano leto in danega upravičenca ustreza znižanemu davku, odobrenemu z uporabo člena 12(5) TRLIS, za pravice v tujih družbah, ki ne izpolnjujejo pogojev iz uvodnih izjav 167 in 169.

(173) Znižana vrednost se izračuna z uporabo obrestne mere na nominalno vrednost v skladu s poglavjem V Uredbe (ES) št. 794/2004, kot je bila spremenjena z Uredbo (ES) št. 271/2008.

(174) Pri izračunu davčne obremenitve upravičencev brez nezakonitega ukrepa pomoči se morajo španski organi opirati na transakcije, ki so bile izvedene v obdobju pred objavo odločitve o sprožitvi postopka v *Uradnem listu*, kot je navedeno. Ni mogoče trditi, da bi upravičenci, če te nezakonite prednosti ne bi bilo, drugače razporedili svoje

transakcije, da bi zmanjšali svoja davčna bremena. Kot Sodišče jasno navaja v sodbi *Unicredito* ⁽¹²⁵⁾, teh hipotetičnih pomislekov ni mogoče upoštevati za namene izračuna pomoči.

VII. SKLEPNA UGOTOVITEV

- (175) Komisija meni, da v smislu navedene sodne prakse in posebnosti zadeve člen 12(5) TRLIS pomeni shemo državne pomoči v smislu člena 87(1) Pogodbe, kolikor velja za prevzeme znotraj Skupnosti. Komisija prav tako ugotavlja, da zadevni ukrep, ki je bil izveden ob kršenju člena 88(3) Pogodbe, pomeni nezakonito shemo pomoči, kolikor velja za prevzeme znotraj Skupnosti. Vendar Komisija glede na prisotnost upravičenih pričakovanj do datuma objave odločitve o sprožitvi postopka izjemoma odstopa od vračila vseh davčnih ugodnosti, ki izhajajo iz uporabe sheme pomoči za pomoč, povezano z neposrednimi ali posrednimi deleži španskih prevzemnih družb v tuji družbi pred datumom objave odločitve Komisije o sprožitvi formalnega preiskovalnega postopka v skladu s členom 88(2) v *Uradnem listu Evropske unije*, razen če, prvič, pred 21. decembrom 2007 začne veljati nepreklicna obveznost španske prevzemne družbe za lastništvo teh pravic, drugič, če je pogodba vsebovala odločilni pogoj, da za zadevno operacijo velja obvezna odobritev regulativnega organa, in, tretjič, če je bila operacija priglašena pred 21. decembrom 2007.
- (176) Komisija nadaljuje postopek, ki ga je sprožila 10. oktobra 2007, sprožen v zvezi z operacijami zunaj Skupnosti, glede na nove elemente, ki so jih predložili španski organi –

SPREJELA NASLEDNJO ODLOČBO:

Člen 1

1. Shema pomoči, ki jo je Španija izvajala v skladu s členom 12(5) kraljeve zakonodajne uredbe št. 4/2004 z dne 5. marca 2004 o konsolidaciji sprememb španskega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, pri čemer jo je Kraljevina Španija nezakonito uveljavila v nasprotju s členom 88(3) Pogodbe, ni združljiva s skupnim trgom v zvezi s pomočjo, dodeljeno upravičencem glede prevzemov znotraj Skupnosti.

2. Kljub temu znižanja davka za upravičence v zvezi s prevzemi znotraj Skupnosti v skladu s členom 12(5) TRLIS, ki so povezana z neposrednimi ali posrednimi pravicami v tujih družbah, ki so izpolnile zadevne pogoje sheme pomoči do 21. decembra 2007, razen pogoja o lastništvu svojih deležev

v neprekinjenem obdobju vsaj enega leta, lahko še naprej veljajo za celotno obdobje amortizacije, kot ga določa shema pomoči.

3. Znižanja davka za upravičence v zvezi s prevzemi znotraj Skupnosti na podlagi člena 12(5) TRLIS, ki so povezana z nepreklicno obveznostjo in ki so bila začeta pred 21. decembrom 2007 za lastništvo teh pravic, če pogodba vsebuje odločilni pogoj, povezan z dejstvom, da za zadevno operacijo velja obvezna odobritev regulativnega organa, in če sta bili odločitev in operacija priglašeni pred 21. decembrom 2007, se lahko še naprej uporabljajo za celotno obdobje amortizacije, kot ga določa shema pomoči, za del pravic v lasti od datuma odprave odločilnega pogoja.

Člen 2

Znižanje davka, odobreno s shemo iz člena 1, ne pomeni pomoči, če so bili ob odobritvi izpolnjeni pogoji iz zakonodaje, sprejete v skladu s členom 2 Uredbe (ES) št. 994/98 in veljavne ob odobritvi pomoči.

Člen 3

Znižanje davka, odobreno s shemo iz člena 1, ki je ob odobritvi izpolnjevalo pogoje iz zakonodaje, sprejete v skladu s členom 1 Uredbe (ES) št. 994/98 ali katere koli druge takrat veljavne sheme, je združljivo s skupnim trgom do največje stopnje intenzivnosti pomoči, ki velja za to vrsto pomoči.

Člen 4

1. Španija izterja nezdružljivo pomoč, ki ustreza znižanju davka na podlagi sheme iz člena 1(1), od upravičencev, katerih pravice v tujih družbah, pridobljene v okviru prevzemov znotraj Skupnosti, ne izpolnjujejo navedenih pogojev iz člena 1(2).

2. Zneskom, ki jih je treba izterjati, se od datuma, ko so bili na voljo upravičencu, do njihovega dejanskega vračila pripišejo obresti.

3. Obresti se izračunajo na proporcionalni osnovi v skladu s poglavjem V Uredbe (ES) št. 794/2004, kakor je bila spremenjena z Uredbo (ES) št. 271/2008.

4. Španija prekliče vsa odprta davčna znižanja, kot jih določa shema iz člena 1(1), z začetkom veljavnosti od datuma sprejetja te odločbe, razen za znižanja, povezana s pravicami v tujih družbah, ki izpolnjujejo pogoje iz člena 1(2).

⁽¹²⁵⁾ Sodba Sodišča z dne 15. decembra 2005 v zadevi C-148/04, *Unicredito Italiano Spa* proti *Agenzia delle Entrate*, ZOdl., str. I-11137, točke 117–119.

Člen 5

1. Vračilo pomoči, odobrene na podlagi sheme iz člena 1, se izvede takoj in učinkovito.
2. Španija zagotovi izvajanje te odločbe v štirih mesecih od datuma uradnega obvestila o tej odločbi.

Člen 6

1. Španija v dveh mesecih od uradnega obvestila o tej odločbi predloži naslednje informacije:
 - (a) seznam upravičencev, ki so prejeli pomoč na podlagi sheme iz člena 1, in skupni znesek prejete pomoči vsakega upravičenca iz te sheme;
 - (b) skupni znesek (glavnico in obresti vračila), ki se izterja od vsakega upravičenca;
 - (c) podroben opis ukrepov, ki so bili že sprejeti in načrtovani v skladu s to odločbo;

(d) dokumente, ki dokazujejo, da je bilo od upravičencev zahtevano vračilo pomoči.

2. Španija Komisijo obvešča o napredku nacionalnih ukrepov, ki so bili sprejeti za izvajanje te odločbe, dokler se ne konča vračilo pomoči, odobrene na podlagi sheme iz člena 1. Španija na zahtevo Komisije takoj predloži informacije o ukrepih, ki jih je že sprejela in načrtovala v skladu s to odločbo. Španija prav tako predloži natančne informacije o zneskih pomoči in obrestih, ki so jih upravičenci že vrnili.

Člen 7

Ta odločba je naslovljena na Kraljevino Španijo.

V Bruslju, 28. oktobra 2009

Za Komisijo
Neelie KROES
Članica Komisije

PRILOGA

Seznam zainteresiranih strani, ki so predložile pripombe k odločitvi o sprožitvi postopka in niso zaprosile za zaupno obravnavo svoje identitete

Abertis Infraestructuras SA

Acerinox SA

Aeropuerto de Belfast SA.

Altadis SA, Fomento de Construcciones y Contratas SA

Amey UK Ltd

Applus Servicios Tecnológicos SL

Asociación Española de Banca (AEB)

Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA)

Asociación de Empresas Constructoras de Ámbito Nacional (SEOPAN)

Asociación de Marcas Renombradas Españolas

Asociación Española de Asesores Fiscales

Amadeus IT Group SA

Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (BBVA) SA

Banco Santander SA

Club de Exportadores e Inversores Españoles

Compañía de distribución integral Logista SA

Confederacion Española de Organizaciones Empresariales

Confederacion Española de la Pequeña y Mediana Empresa (CEPYME)

Ebro Puleva SA

Ferrovial Servicios SA

Hewlett-Packard Española SL

La Caixa S A,

Iberdrola S A

Norvarem SA

Prosegur Compañía de Seguridad SA

Sociedad General de Aguas de Barcelona SA (Grupo AGBAR)

Telefónica SA
