

II

(Nezakonodajni akti)

SKLEPI

SKLEP KOMISIJE

z dne 17. julija 2013

o shemi pomoči SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), ki jo izvaja Španija Davčna shema, ki se uporablja za določene dogovore o finančnem najemu, znana tudi kot španski sistem poslovnega najema

(notificirano pod dokumentarno številko C(2013) 4426)

(Besedilo v španskem jeziku je edino verodostojno)

(Besedilo velja za EGP)

(2014/200/EU)

EVROPSKA KOMISIJA JE –

ob upoštevanju Pogodbe o delovanju Evropske unije in zlasti prvega pododstavka člena 108(2) Pogodbe,

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

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

ob upoštevanju naslednjega:

1. POSTOPEK

- (1) Glede na več pritožb, ki jih je Komisija prejela od maja 2006, je španska shema, ki se od leta 2002 uporablja za podjetja za pomorske prevoze (španski sistem poslovnega najema), tem podjetjem omogočala nakup ladij v Španiji z 20- do 30-odstotnim popustom. Predvsem dve nacionalni združenji ladjedelnic in ena ladjedelnica so se pritožile, da je ta shema povzročila izgubo pogodb o gradnji ladij njihovih članov v korist španskih ladjedelnic. 13. julija 2010 so združenja ladjedelnic sedmih evropskih držav skupaj podpisale peticijo proti tako imenovanemu španskemu sistemu poslovnega najema (v nadaljnjem besedilu: SPN). Vsaj eno podjetje za pomorske prevoze je podprlo navedene pritožbe. Avgusta 2010 je poslanec Evropskega parlamenta zastavil vprašanje na isto temo ⁽²⁾.
- (2) Komisija je v dopisih z dne 15. septembra 2006, 30. januarja 2007, 6. novembra 2007 in 3. marca 2008 od Španije zahtevala informacije. Španija je odgovorila v dopisih z dne 16. oktobra 2006, 23. in 27. februarja 2007 ter 11. januarja in 27. marca 2008. Komisija je na srečanju 29. aprila 2008 zahtevala dodatne informacije, ki jih je Španija predložila z dopisom z dne 17. junija 2008. Komisija je v dopisih z dne 23. septembra 2008 zahtevala nadaljnje dodatne informacije, ki jih je Španija predložila z dopisom z dne 24. oktobra 2008.
- (3) Komisija je po prejetju novih informacij, ki so jih predložili pritožniki, v dopisih z dne 11. januarja in 25. maja 2010 zahtevala dodatne informacije. Španija je odgovorila z dopisoma z dne 10. marca in 26. julija 2010. Sestanek s španskimi organi je potekal dne 24. januarja 2011.

⁽¹⁾ UL C 276, 21.9.2011, str. 5.

⁽²⁾ Glej parlamentarno vprašanje E-5819/2010, na katero je bil 31.8.2010 podan odgovor.

- (4) Komisija je z dopisom z dne 29. junija 2011 uradno obvestila Španijo, da bo v zvezi s pomočjo začela postopek iz člena 108(2) Pogodbe o delovanju Evropske unije.
- (5) Španija je v dopisu z dne 2. avgusta 2011 predložila pripombe na odločbo o začetku formalnega postopka.
- (6) Odločba Komisije, da začne formalni postopek preiskave (v nadaljnjem besedilu: Odločba C(2011) 4494 final), je bila objavljena v *Uradnem listu Evropske unije* ⁽³⁾. Komisija je pozvala vse zainteresirane strani, naj predložijo svoje pripombe o ukrepih.
- (7) Komisija je prejela pripombe različnih zainteresiranih strani. Z dopisi z dne 23. februarja, 7. marca, 11. julija in 29. oktobra 2012 ter 12. in 25. februarja in 22. aprila 2013 je pripombe posredovala Španiji in ji dala možnost odgovora. Španija je svoje pripombe predložila v dopisih z dne 30. aprila, 24. maja, 9. in 23. julija in 14. novembra 2012 ter 25. februarja, 12. marca in 21. maja 2013. Španija je v dopisih z dne 3. in 9. oktobra 2012 predložila tudi dodatna stališča. Komisija se je 13. novembra 2012 in 4. februarja 2013 sestala z združenjem Pequeños y Medianos Astilleros en Reconversión (PYMAR) ⁽⁴⁾, 6. marca 2013 pa s španskimi organi, in sicer na njihovo zahtevo.

2. OPIS ŠPANSKEGA SISTEMA POSLOVNEGA NAJEMA

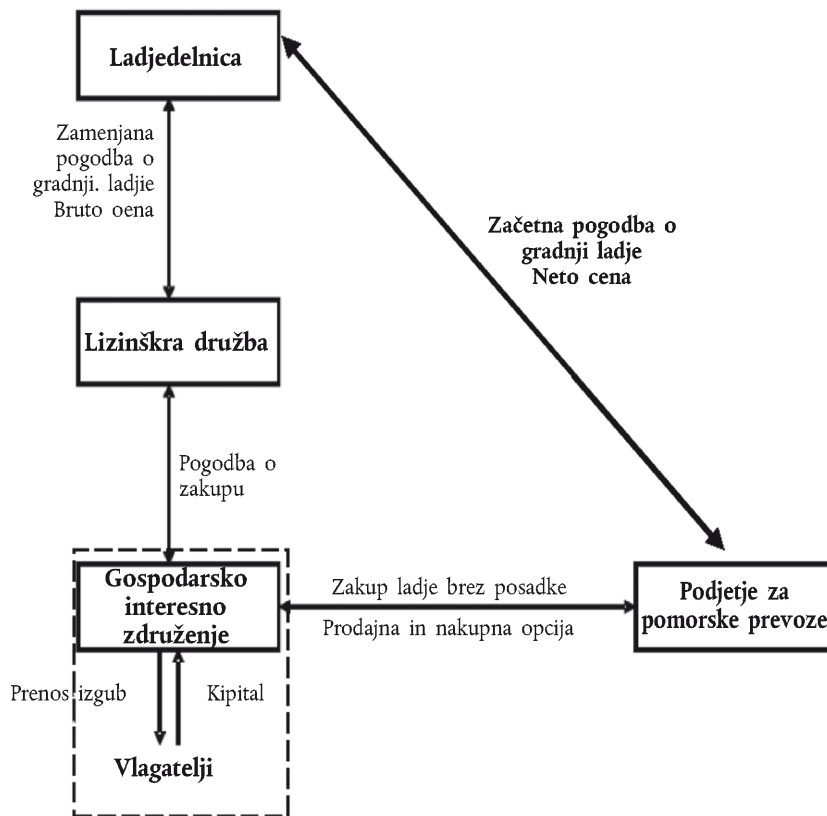
- (8) Španski sistem poslovnega najema se uporablja za transakcije, v katerih ladjedelnice (prodajalci) zgradijo morska plovila, ki jih nato pridobijo podjetja za pomorske prevoze (kupci), ter za financiranje teh transakcij prek *ad hoc* pravne in finančne strukture.
- (9) SPN temelji na:
 - *ad hoc* pravni in finančni strukturi med podjetjem za pomorske prevoze in ladjedelnico oziroma med kupcem in prodajalcem plovila, ki jo organizira banka,
 - zapleteni mreži pogodb med različnimi strankami,
 - uporabi različnih španskih davčnih ukrepov.
- (10) Španski organi so na zahtevo Komisije potrdili, da je bil SPN med 1. januarjem 2002 in 30. junijem 2010 uporabljen v 273 transakcijah v skupni vrednosti 8 727 997 332 EUR, ki so vključevale izgradnjo in pridobitev plovil. Shema se je uporabljala do 29. junija 2011, ko se je začel formalni postopek preiskave. Kupci so evropska in druga podjetja za pomorske prevoze. Vse transakcije razen ene (pogodba v vrednosti 6 148 969 EUR) so vključevale španske ladjedelnice.

2.1 SPN – PRAVNA IN FINANČNA STRUKTURA

- (11) Kot je bilo navedeno, uporaba SPN lastniku ladje omogoča, da naroči izgradnjo novega plovila z 20- do 30-odstotnim popustom na ceno, ki jo zaračuna ladjedelnica. Da bi bilo podjetje za pomorske prevoze deležno znižane cene (po odbitku popusta), plovila ne sme kupiti neposredno od ladjedelnice, temveč od gospodarskega interesnega združenja, ki ga v skladu s špansko zakonodajo ustanovi banka.
- (12) Struktura SPN je shema davčnega načrtovanja, ki jo praviloma organizira banka, da se ustvarijo davčne ugodnosti za vlagatelje v davčno pregledno gospodarsko interesno združenje in da se na podjetje za pomorske prevoze prenese del teh davčnih ugodnosti v obliki popusta na ceno plovila. Preostale ugodnosti obdržijo vlagatelji v gospodarsko interesno združenje kot nadomestilo za njihove naložbe. Posel, ki temelji na SPN, poleg gospodarskega interesnega združenja vključuje tudi druge posrednike, kot sta banka in lizinska družba (glej spodnjo shemo).

⁽³⁾ Glej opombo 1.

⁽⁴⁾ Špansko združenje malih in srednje velikih ladjedelnice.



- (13) V praksi lizinska družba da plovilo v zakup gospodarskemu interesnemu združenju na dan, ko se začne gradnja plovila. Ko je plovilo zgrajeno, ga gospodarsko interesno združenje da v zakup podjetju za pomorske prevoze, in sicer brez posadke, nato pa ga to podjetje začne uporabljati. Z vzajemnimi pogodbami o nakupnih in prodajnih opcijah ⁽⁵⁾ se gospodarsko interesno združenje v vsakem primeru zaveže, da bo kupilo plovilo ob izteku zakupne pogodbe, podjetje za pomorske prevoze pa se zaveže, da bo kupilo plovilo ob izteku pogodbe o zakupu plovila brez posadke. Datum izvršitve opcij, ki jih določa zakupna pogodba, se določi nekaj tednov pred datumom izvršitve opcije, ki jo določa pogodba o zakupu plovila brez posadke. Obe opciji se izvršita, ko gospodarsko interesno združenje preide na sistem davka na tonažo (za podrobnejši opis glej oddelek 2.2.4 Ukrep 4: sistem davka na tonažo). Vpletene strani podpišejo okvirni sporazum, da se zagotovi, da se vse strinjajo z organizacijo in delovanjem strukture SPN.
- (14) Transakcije med različnimi udeleženci v poslu, ki temelji na SPN, so podrobneje opisane v Odločbi C(2011) 4494 final (oddelek 2.2) ⁽⁶⁾ na podlagi primerov, ki jih je predložila Španija ⁽⁷⁾.

2.2 SPN – DAVČNI VIDIKI

- (15) Namen sheme SPN, ki je opisana v oddelku 2.1, je najprej ustvariti ugodnosti iz določenih davčnih ukrepov v korist gospodarskega interesnega združenja in vlagateljev, ki so njegovi udeleženci, in nato prenesti del navedenih ugodnosti na podjetje za pomorske prevoze, ki pridobi novo plovilo.
- (16) Gospodarsko interesno združenje pridobi davčne ugodnosti v dveh fazah in v skladu z dvema različnima sklopoma davčnih pravil. V prvi fazi se uporabita predčasna in pospešena amortizacija zakupljenega plovila v okviru „običajnega“ sistema davka od dohodkov pravnih oseb. To pomeni velike davčne izgube za gospodarsko interesno združenje. Zaradi davčne preglednosti gospodarskega interesnega združenja se te davčne izgube odbijejo od prihodkov vlagateljev sorazmerno z njihovimi deleži v združenju.

⁽⁵⁾ Lizinska družba in podjetje za pomorske prevoze podpišeta tudi pogodbe o nakupnih in prodajnih opcijah.

⁽⁶⁾ Glej opombo 3.

⁽⁷⁾ Z dopisom z dne 26. julija 2010.

- (17) V običajnih okoliščinah bi se morali davčni prihranki, ki nastanejo zaradi predčasne in pospešene amortizacije vrednosti plovila, pozneje izravnati z višjimi plačili davka, bodisi ko je plovilo popolnoma amortizirano in ni več mogoče odbiti stroškov amortizacije ali ko se plovilo proda in zaradi prodaje nastane kapitalski dobiček⁽⁸⁾. Zaradi davčne preglednosti gospodarskega interesnega združenja bi se njegov povečan dobiček v naslednjih letih običajno prištel lastnim prihodkom vlagateljev in bi bil obdavčen.
- (18) Vendar gospodarska interesna združenja v poslih, ki temeljijo na SPN, po popolni amortizaciji ne obdržijo plovil. V drugi fazi so davčni prihranki, ki nastanejo zaradi prenosa začetnih izgub na vlagatelje, zavarovani s prehodom gospodarskega interesnega združenja na sistem obdavčitve prihodka glede na tonažo in s popolno oprostivijo kapitalnega dobička, ki nastane zaradi prodaje plovila podjetju za pomorske prevoze kmalu po prehodu na novi sistem⁽⁹⁾. Za podrobnejše informacije o teh dveh fazah glej Odločbo C(2011) 4494 final (oddelek 2.3.1).
- (19) Glede na informacije, ki jih ima Komisija na voljo⁽¹⁰⁾, skupni učinek davčnih ukrepov, ki se uporabljajo v okviru SPN, gospodarskemu interesnemu združenju in njegovim vlagateljem omogoča, da dosežejo davčni dobiček v višini približno 30 % prvotne bruto cene plovila. Del tega davčnega dobička, ki ga na začetku pridobi gospodarsko interesno združenje ali njegovi vlagatelji, obdržijo vlagatelji (10–15 %), preostali del pa se prenese na podjetje za pomorske prevoze (85–90 %), ki na koncu postane lastnik plovila in je deležno 20- do 30-odstotnega znižanja prvotne bruto cene plovila.
- (20) Kot je bilo že navedeno, posli na podlagi SPN združujejo različne posamezne, vendar povezane davčne ukrepe, da bi se zagotovila davčna ugodnost. Ti ukrepi so na kratko opisani v spodnjem oddelku. Za podrobnejši opis glej Odločbo C(2011) 4494 final (oddelek 2.4).

2.2.1 Ukrep 1 – pospešena amortizacija⁽¹¹⁾ zakupljenih sredstev (člen 115(6) TRLIS)

- (21) V Španiji se davčna obravnava finančnega zakupa razlikuje od njegove računovodske obravnave. Poglavje XIII kraljeve zakonodajne uredbe 4/2004 z dne 5. marca, ki potrjuje prečiščeno različico zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (TRLIS)⁽¹²⁾, in člen 49 kraljeve uredbe 1777/2004 z dne 30. julija, ki potrjuje uredbo o davku od dohodkov pravnih oseb⁽¹³⁾, se uporabljata za pogodbe o finančnem zakupu z najkrajšim trajanjem dveh let, če se nanašajo na premičnine, in desetih let, če se nanašajo na nepremičnine ali industrijske obrate.

⁽⁸⁾ Kapitalni dobiček bi običajno nastal zaradi prodaje sredstva, ki je bilo prekomerno amortizirano zaradi predčasne in pospešene amortizacije, saj je preostala davčna vrednost sredstva verjetno precej nižja od njegove prodajne cene.

⁽⁹⁾ Razlika med prodajno ceno in davčno vrednostjo ladje. Davčna vrednost ladje je prvotna plačana cena, od katere se odštejejo zneski (stroški), ki so bili odbiti zaradi amortizacije. V obravnavani zadevi bi bila ladja popolnoma ali skoraj popolnoma amortizirana pred prehodom gospodarskega interesnega združenja na sistem davka na tonažo, tj. knjigovodska vrednost ladje bi bila enaka nič ali skoraj nič.

⁽¹⁰⁾ To vključuje informacije, ki jih je zagotovila Španija: tri dejanske primere zahtevkov, ki so jih pri davčni upravi vložila gospodarska interesna združenja v skladu s členom 115(11) prečiščene različice zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (*Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades* – TRLIS), ter pogodbe in druge priloge k navedenim zahtevkom.

⁽¹¹⁾ Izraz „amortizacija“ se v tem sklepu brez razlikovanja nanaša na odbitek stroška amortizacije s strani lastnika sredstva in na odbitek plačil, povezanih s povrnitvijo nakupne vrednosti sredstva zakupodajalcu, s strani zakupnika. V skladu s tem se pospešena amortizacija zakupljenih sredstev nanaša na možnost, da zakupniki odbijejo ta plačila v okviru meja v višini dvakratne ali trikratne stopnje linearne amortizacije.

⁽¹²⁾ Kraljeva zakonodajna uredba 4/2004 z dne 5. marca 2004, ki potrjuje prečiščeno različico zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, objavljeno 11. marca 2004 v Uradnem listu Španije (BOE).

⁽¹³⁾ Kraljeva uredba 1777/2004 z dne 30. julija 2004, ki potrjuje uredbo o davku od dohodkov pravnih oseb, objavljeno 6. avgusta 2004 v Uradnem listu Španije (BOE).

- (22) Zgolj v davčne namene se del plačil, ki zakupodajalcu omogoča povrnitev nabavne vrednosti sredstva⁽¹⁴⁾, šteje kot davčno odbitni odhodki v določenih mejah, in sicer: znesek, ki se odbije, ne sme presežati zneska, izračunanega tako, da se nabavna vrednost sredstva pomnoži z dvakratnikom ali trikratnikom uradnega koeficienta najvišje linearne amortizacije za to vrsto sredstva.
- (23) V primeru plovil se običajna linearna amortizacija za davčne namene porazdeli v obdobju desetih let (10 % na leto). Najvišja stopnja pospešene amortizacije za zakupljena sredstva se giblje med 20 % in 30 % na leto (od 40 do 60 mesecev). V skladu s špansko zakonodajo lahko lastniki plovila amortizirajo tudi z uporabo metode regresivne amortizacije⁽¹⁵⁾ ali metode vsote letnih številok (SYD)⁽¹⁶⁾.

2.2.2 Ukrep 2: diskrecijska uporaba predčasne amortizacije zakupljenih sredstev (člena 115(11) in 48(4) TRLIS ter člen 49 RIS)

- (24) V skladu s členom 115(6) TRLIS se pospešena amortizacija zakupljenega sredstva začne na datum, ko se sredstvo začne uporabljati, tj. šele po tem, ko je sredstvo dostavljeno in ga zakupnik začne uporabljati. Vendar lahko ministrstvo za gospodarstvo in finance v skladu s členom 115(11) TRLIS⁽¹⁷⁾ na uradno prošnjo zakupnika določi zgodnejši datum za začetek amortizacije. Načeloma se ta določba pod določenimi pogoji uporablja za vsa zakupljena sredstva, ki so predmet zakupne pogodbe in izpolnjujejo pogoje za pospešeno amortizacijo.
- (25) Člen 115(11) TRLIS dejansko določa dva splošna pogoja. Prvič, novi datum začetka amortizacije je treba določiti ob upoštevanju „posebnih značilnosti pogodbenega obdobja ali obdobja gradnje sredstva in posebne narave njegove gospodarske uporabe“. V skladu s členom 49 RIS davčni organi odobrijo predčasno amortizacijo, ki se začne na začetku obdobja gradnje, samo, če to obdobje gradnje traja več kot 12 mesecev in če so v zakupni pogodbi predvidena predčasna plačila zakupnin. Drugič, „določitev tega datuma ne bi smela vplivati na izračun davčne osnove, ki izhaja iz dejanske uporabe sredstva ali iz plačil, ki so posledica prenosa lastništva, in jo je treba določiti v skladu s splošnim davčnim režimom ali posebnim režimom, predvidenim v poglavju VIII pod naslovom VII TRLIS“.
- (26) V skladu s členom 48(4) TRLIS⁽¹⁸⁾ se sredstva, za katera se uporablja shema predčasne amortizacije, opisana v členu 115(1) TRLIS, dajo v zakup gospodarskim interesnim združenjem, ki so registrirana v Španiji, ta združenja pa jih dajo v podzakup tretjim stranem. Poleg tega člen 49 RIS določa postopek za vložitev prošnje za predčasno amortizacijo zakupljenih sredstev.

2.2.3 Ukrep 3: gospodarska interesna združenja

- (27) Kot je bilo že navedeno, so španska gospodarska interesna združenja pravne osebe, ki so ločene od svojih članov. Zato lahko gospodarsko interesno združenje vloži prošnjo tako za ukrep predčasne amortizacije kot tudi za alternativno shemo davka na tonažo, ki je predvidena v členih 124–128 TRLIS (glej oddelek 2.2.4.), če izpolnjuje pogoje za upravičenost, ki jih določa španska zakonodaja, tudi če med njegovimi člani ni podjetja za pomorske prevoze.
- (28) Vendar pa so v zvezi z delničarji, ki imajo sedež v Španiji, gospodarska interesna združenja pregledna z davčnega vidika. Drugače povedano, dobiček (ali izguba), ki jo ustvari gospodarsko interesno združenje, se sorazmerno

⁽¹⁴⁾ Brez vrednosti nakupne opcije.

⁽¹⁵⁾ Vsako leto se stalen odstotek uporabi za preostalo vrednost sredstva, kakršna je bila na koncu prejšnjega davčnega obdobja (preostala vrednost = nabavna vrednost, zmanjšana za preteklo amortizacijo, zabeleženo v poslovnih knjigah). Namesto da bi se nabavna vrednost sredstva enakomerno razporedila v določenem obdobju, se stroški amortizacije zaradi tega sistema zmanjšajo v vsakem naslednjem obdobju.

⁽¹⁶⁾ Če se sredstvo amortizira v obdobju petih let, je SYD enak 15 (= 1 + 2 + 3 + 4 + 5), stroški amortizacije pa ustrezajo 5/15 nabavne vrednosti v letu 1, 4/15 vrednosti v letu 2 in tako dalje do leta 5, ko ustrezajo 1/15 nabavne vrednosti.

⁽¹⁷⁾ Prepisan iz prejšnjega člena 128(11) zakona 43/1995, kot je bil uveden z zakonom 24/2001 in se uporablja od leta 2002. „Predčasna amortizacija“ pomeni prestavitev začetka amortizacije na zgodnejši datum. V obravnavani zadevi lahko davkoplačevalci, če dobijo potrebno davčno dovoljenje, začnejo pospešeno amortizacijo že med gradnjo ladje, tj. preden se ladja dostavi davčnemu zavezancu ali preden jo ta začne uporabljati.

⁽¹⁸⁾ Člen 48 TRLIS določa posebne davčne ureditve, ki se uporabljajo za gospodarska interesna združenja. Glej oddelek 2.2.3 Ukrep 3: gospodarska interesna združenja.

neposredno pripiše njegovim članom, ki imajo sedež v Španiji. Ker člani gospodarska interesna združenja, ki sodelujejo v poslih na podlagi SPN, obravnavajo kot naložbene nosilce in ne kot sredstva za skupno izvajanje dejavnosti, se ta sklep nanaša na te člane kot vlagatelje.

- (29) Davčna preglednost gospodarskih interesnih združenj pomeni, da se lahko znatne izgube, ki jih združenje ustvari s predčasno in pospešeno amortizacijo, prenesejo neposredno na vlagatelje, ki lahko te izgube izravnavajo s svojim dobičkom in zmanjšajo davčne obveznosti.

2.2.4 Ukrep 4: sistem davka na tonažo (členi 124 do 128 TRLIS)

- (30) Španska zakonodaja o davku na tonažo se uporablja od leta 2002. Določa alternativno metodo izračuna obdavčljivega dobička podjetij za pomorske prevoze v zvezi z njihovimi upravičenimi prevoznimi dejavnostmi, in sicer na podlagi upravljane tonaže in ne razlike med prihodki in odhodki.
- (31) Komisija je odobrila ⁽¹⁹⁾ špansko shemo davka na tonažo kot združljivo državno pomoč na podlagi smernic Skupnosti o državni pomoči za pomorski promet ⁽²⁰⁾ (v nadaljnjem besedilu: smernice za pomorski promet). Določbe, ki urejajo shemo davka na tonažo, so navedene v členih 124 do 128 v poglavju XVII TRLIS.
- (32) Španija je sprejela tudi izvedbene ukrepe, navedene v členih 50 do 52 pod naslovom VI RIS. Komisija opozarja, da ti izvedbeni ukrepi in zlasti izjema, navedena v členu 50(3) RIS (glej oddelek 2.2.5), v nasprotju s pravili iz členov 124–128 TRLIS, ki so bila priglašena Komisiji in jih je ta odobrila, niso bili priglašeni in jih Komisija ni odobrila.
- (33) Kot v drugih državah članicah je vstop v špansko shemo davka na tonažo neobvezen in zahteva predhodno dovoljenje davčnih organov, ki je veljavno deset let. Za prihodke od dejavnosti, ki niso pomorski prevoz ali niso upravičene, se uporabljajo običajna pravila o davku od dohodka.
- (34) V skladu s špansko zakonodajo se lahko gospodarska interesna združenja, ki sodelujejo v poslih na podlagi SPN, vpišejo v enega od ladijskih registrov ⁽²¹⁾, ker njihove dejavnosti po mnenju španskih organov vključujejo upravljanje lastnih in zakupljenih plovil. Koncept upravljanja plovila bi torej vključeval dajanje plovila na voljo tretji strani na podlagi zakupa plovila brez posadke.
- (35) Davčna osnova za upravičene dejavnosti pomorskega prevoza se izračuna glede na bruto tonažo:

Neto registrska tonaža	Dnevni znesek na 100 ton (EUR)
od 0 do 1 000	0,90
od 1 001 do 10 000	0,70
od 10 001 do 25 000	0,40
nad 25 001	0,20

- (36) Ko se alternativna davčna osnova izračuna glede na bruto tonažo, s katero upravlja podjetje za pomorske prevoze, se za to osnovo uporabi običajna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb.
- (37) V skladu s prvo alineo člena 125(2) TRLIS se za davčno osnovo za davek na tonažo šteje, da vključuje vse prihodke od (upravičenih) dejavnosti prevoza na odprtem morju, vključno zlasti s kapitalskimi dobički, ki nastanejo, ko se plovila, ki jih je podjetje, ki koristi sistem davka na tonažo, pridobilo nova, pozneje prodajo, podjetje

⁽¹⁹⁾ Odločba Komisije C(2002) 582 final z dne 27. februarja 2002 v zadevi N 736/2001, kakor je bila spremenjena z Odločbo št. 528/2003.

⁽²⁰⁾ UL C 13, 17.1.2004, str. 3.

⁽²¹⁾ Navedeni v zakonu št. 27/1992 z dne 24. novembra 1992 o nacionalnih pristaniščih in trgovski mornarici.

pa ostane v sistemu davka na tonažo. V nasprotju s tem pa na podlagi običajnih pravil o davku od dohodkov pravnih oseb v primeru, ko podjetje pridobi plovilo in ga pozneje proda ter tako ustvari kapitalski dobiček, ta izjemni kapitalski dobiček pomeni obdavčljive prihodke in zato zviša davčno osnovo, za katero se bo obračunal davek od prihodkov pravnih oseb, ker se davčna osnova izračuna kot razlika med prihodki in odhodki.

Davčna obravnava izjemnih kapitalskih dobičkov v okviru prenosa plovil v sistem davka na tonažo

- (38) Če sta plovilo, ki ni več novo, in obdavčitev z njim povezanih prihodkov prenesena iz običajnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb v sistem davka na tonažo, se uporabljajo posebna pravila. V primeru plovil, ki jih ima podjetje že v lasti, ko vstopi v sistem davka na tonažo, ali rabljenih plovil, ki jih podjetje kupi, ko že koristi sistem davka na tonažo, se uporablja poseben postopek, predviden v členu 125(2) TRLIS⁽²²⁾. Po tem postopku se obdavčitev določenih zneskov izvaja v skladu z običajnimi ureditvami davka od dohodkov pravnih oseb samo, če se plovilo pozneje proda:

— V prvem poslovnem letu, v katerem se uporablja sistem davka na tonažo ali v katerem so pridobljena rabljena plovila, je treba oblikovati nerazdeljive rezerve, enake razliki med normalno tržno vrednostjo in neto knjigovodsko vrednostjo vsake od ladij, za katere velja to pravilo, ali pa je treba to razliko v letnem poročilu navesti ločeno za vsako plovilo in za vsako poslovno leto, v katerem se lastništvo plovila ni spremenilo.

— Po končani prodaji plovila se znesek navedene pozitivne rezerve skupaj s pozitivno razliko med davčno in računovodsko amortizacijo prodanega plovila na dan prenosa lastništva doda davčni osnovi za davek na tonažo iz člena 125(1) TRLIS.

- (39) Tako so morebitni kapitalski dobički ob običajni uporabi španskega sistema davka na tonažo, kot ga je odobrila Komisija, obdavčeni ob vstopu v sistem davka na tonažo in se predpostavlja, da se obdavčitev kapitalskih dobičkov, čeprav je zapoznala, izvede pozneje, ko se plovilo proda ali razstavi. Kot je pojasnjeno v oddelku 2.2.5, se ta obdavčitev v okviru sistema SPN ne odloži, ampak povsem zaobide, saj se za zadevna plovila šteje, da so nova in ne rabljena. Zato se posebni postopek ne uporablja.

2.2.5 Ukrep 5: člen 50(3) RIS

- (40) V zvezi z odobrenimi transakcijami SPN Komisija ugotavlja, da lahko gospodarska interesna združenja izstopijo iz običajnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb in vstopijo v sistem davka na tonažo, ne da bi poravnala skrite davčne obveznosti, ki so nastale zaradi predčasne in pospešene amortizacije bodisi ob vstopu v sistem davka na tonažo ali ob poznejši prodaji ali razstavitvi plovila.

- (41) Člen 50(3) RIS⁽²³⁾ z odstopanjem od pravila iz člena 125(2) TRLIS dejansko določa, da se plovila, ki so pridobljena z nakupno opcijo na podlagi zakupne pogodbe, ki so jo predhodno odobrili davčni organi, po datumu izvršitve opcije zakupa, tj. po prehodu gospodarskega interesnega združenja na sistem davka na tonažo, štejejo za nova in ne rabljena plovila⁽²⁴⁾, pri tem pa se ne upošteva, ali so bila že upravljana ali amortizirana. Glede na informacije, ki jih ima Komisija na voljo, se to odstopanje uporablja samo za določene zakupne pogodbe, ki jih odobrijo davčni organi na podlagi prošenj za predčasno amortizacijo v skladu s členom 115(11) TRLIS (glej oddelek 2.2.2, Ukrep 2: diskrecijska uporaba predčasne amortizacije zakupljenih sredstev), tj. v zvezi z zakupljenimi novozgrajenimi morskimi plovili, pridobljenimi v poslih, ki temeljijo na SPN, od španskih ladjedelnic (z eno izjemo).

- (42) V takšnih primerih se za plovilo šteje, da ga je gospodarsko interesno združenje pridobilo novo na dan, ko je bila izvršena opcija zakupa, tj. po vstopu gospodarskega interesnega združenja v sistem davka na tonažo. Prva posledica izjeme, ki je predvidena v členu 50(3) RIS, je, da pravil iz člena 125(2) TRLIS ni treba uporabiti. Gospodarskemu interesnemu združenju ni treba določiti nerazdeljive rezerve ali pozitivne razlike med ceno, ki

⁽²²⁾ Glej člen 125(2) TRLIS.

⁽²³⁾ Uveden s kraljevo uredbo 252/2003 z dne 28. februarja 2003, Uradni list Španije (BOE) št. 62, 13.3.2003.

⁽²⁴⁾ Člen 50(3) RIS. Opozoriti je treba, da se ta oprostitev lahko odobri samo gospodarskim interesnim združenjem, ki so jim davčni organi že odobrili predčasno amortizacijo.

jo je plačalo podjetje za pomorske prevoze, in knjigovodsko vrednostjo plovila v poslovnih knjigah združenja ⁽²⁵⁾, poleg tega pa pozitivna razlika med knjigovodsko in davčno vrednostjo plovila ⁽²⁶⁾ ni obdavčena. Druga posledica je, da se za prihodke od prodaje podjetju za pomorske prevoze (po znatni ceni na podlagi opcije zakupa plovila brez posadke) šteje, da izhajajo iz nakupa in prodaje plovila s strani podjetja, ki koristi sistem davka na tonažo, in bodo vključeni v davčno osnovo za davek na tonažo v skladu s prvo alineo člena 125(2) TRLIS.

3. RAZLOGI ZA ZAČETEK FORMALNEGA POSTOPKA PREISKAJE

- (43) Komisija je najprej menila, da je treba španski sistem poslovnega najema kljub temu, da vključuje uporabo različnih davčnih ukrepov, proučiti kot en sam sistem (splošni pristop), ker je bilo mogoče različne ukrepe uporabljati le skupaj (pravno ali dejansko), in je sklenila, da je sistem pomenil državno pomoč.
- (44) Nato je posamezne ukrepe ocenila ločeno (individualni pristop) in v tej fazi sklenila naslednje:
- pospešena amortizacija zakupljenih sredstev (ukrep št. 1) bi lahko pomenila državno pomoč, vendar bi v vsakem primeru pomenila veljavno pomoč, ker je bila izvedena pred pristopom. Zato Komisija ni začela formalnega postopka preiskave v zvezi s tem ukrepom,
 - predčasna amortizacija zakupljenih sredstev (ukrep št. 2) bi lahko pomenila državno pomoč, saj zagotavlja selektivno prednost zaradi nejasnih pogojev, ki jih določa španska zakonodaja, in diskrecijskih pravic, ki jih španska davčna uprava uveljavlja pri razlagi teh pogojev. Ta ukrep, ki je začel veljati leta 2002 ⁽²⁷⁾, se je štel za nezakonito in morda nezdružljivo državno pomoč,
 - status gospodarskega interesnega združenja (ukrep št. 3) ni bil opredeljen kot morebitna državna pomoč. Komisija ni začela formalnega postopka preiskave v zvezi s tem ukrepom,
 - Komisija je leta 2002 odobrila sistem davka na tonažo (ukrep št. 4) kot združljivo državno pomoč. Združljivost odobrenega sistema davka na tonažo v Odločbi C(2011) 4494 final ni bila izpodbijana. Na podlagi odobritve Komisije bi bilo treba ta ukrep v vsakem primeru šteti za veljavno pomoč.

Vendar je Komisija izrazila dvom glede dveh vidikov, povezanih s sistemom davka na tonažo:

- Komisija je izrazila dvom glede možnosti nekaterih podjetij, kot so gospodarska interesna združenja, ki so vključena v posle na podlagi SPN, da koristijo sistem davka na tonažo, če so njihove dejavnosti omejene na dajanje v najem ali zakup plovil brez posadke. Komisija je menila, da ta podjetja niso bila dejavna v sektorju pomorskega prevoza blaga in potnikov, kot je opredeljen v Uredbi Sveta (EGS) št. 4055/86 ⁽²⁸⁾ in Uredbi Sveta (EGS) št. 3577/92 ⁽²⁹⁾, ampak v sektorju finančnih naložb ter sektorju najema ali zakupa blaga. Komisija je opozorila, da ni bila nikoli obveščena o njihovi upravičenosti do vstopa v španski sistem davka na tonažo in da njihove upravičenosti ni odobrila,
- oprostitev davka na kapitalske dobičke (ukrep št. 5), ki izhaja iz izvedbenih ukrepov sistema davka na tonažo (člen 50(3) RIS) in so jo španski organi predstavili kot del odobrenega sistema davka na tonažo, se je štela za dodaten ukrep, ki ga odobritev Komisije iz leta 2002 ne zajema. Tudi ta ukrep se je štel za nezakonito in morda nezdružljivo državno pomoč.

⁽²⁵⁾ Na dan prehoda na davek na tonažo.

⁽²⁶⁾ Na dan, ko je lastništvo plovila preneseno na podjetje za pomorske prevoze.

⁽²⁷⁾ Glej opombo 17.

⁽²⁸⁾ Uredba Sveta (EGS) št. 4055/86 z dne 22. decembra 1986 o uporabi načela svobode opravljanja storitev v pomorskem prometu med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami (UL L 378, 31.12.1986, str. 1).

⁽²⁹⁾ Uredba Sveta (EGS) št. 3577/92 z dne 7. decembra 1992 o uporabi načela prostega pretoka storitev v pomorskem prometu med državami članicami (pomorska kabotaža) (UL L 364, 12.12.1992, str. 7).

- (45) Morebitni prejemniki pomoči so bili opredeljeni kot:
- gospodarska interesna združenja kot glavni prejemniki davčnih ugodnosti,
 - člani/vlagatelji v gospodarska interesna združenja, ki imajo koristi od davčnih ugodnosti na podlagi preglednosti gospodarskih interesnih združenj,
 - podjetja za pomorske prevoze, ki prejmejo del davčnih ugodnosti v obliki popusta na ceno ladje,
 - morda ladjedelnice, vpletene banke, lizinske družbe in drugi posredniki.
- (46) Komisija je menila, da se pomoč ne zdi združljiva z notranjim trgovom.

4. PRIPOMBE ŠPANJE IN ZAINTERESIRANIH STRANI

- (47) Komisija je prejela pripombe španskih organov in 41 tretjih strani, vključno z javnimi organi, sektorskimi združenji in posameznimi podjetji, ki so bila bodisi udeleženci v poslih na podlagi SPN ali pa konkurenti udeleženih podjetij, kot so tuje ladjedelnice ali združenja ladjedelnice.
- (48) Pripombe se nanašajo na naslednje vidike ocene Komisije iz Odločbe C(2011) 4494 final:
- postopkovni vidiki,
 - splošni pristop: ocena SPN kot sheme v primerjavi z oceno posameznih ukrepov, ki so del SPN,
 - ali posamezni ukrepi pomenijo državno pomoč (prisotnost prednosti, državna sredstva, odgovornost države, učinek na konkurenco in trgovino) in ali so nekateri od njih veljavna pomoč,
 - opredelitev prejemnikov pomoči,
 - združljivost morebitne državne pomoči,
 - ovire za vračilo pomoči (enaka obravnava, legitimna pričakovanja, pravna varnost).

4.1 POSTOPEK

- (49) Španija meni, da je Komisija začela formalni postopek preiskave, ne da bi ustrezno preverila svoje glavne ugotovitve s španskimi organi. Zato sta bila kršena pravica španske države do obrambe in načelo kontradiktornosti, ki je bistvenega pomena za vse upravne postopke.
- (50) Po mnenju številnih tretjih strani bi morala Komisija uporabiti postopek za veljavno pomoč, ker dva zadevna davčna ukrepa (pravila o amortizaciji zakupljenih sredstev in sistem davka na tonažo), če sta pomoč, pomenita veljavno pomoč.

4.2 OCENA SPN KOT SCHEME/OCENA POSAMEZNIH UKREPOV

4.2.1 Pritožniki

- (51) Združenje Holland Shipbuilding meni, da bi bilo treba SPN obravnavati kot en sistem, ker je organiziran sistem, ki namerno izkorišča različne davčne ukrepe za zagotovitev gospodarske prednosti, ki je veliko večja od skupne prednosti, ki bi se lahko pridobila z ločeno uporabo različnih ukrepov, in ker so ukrepi medsebojno odvisni. Uporaba sistema davka na tonažo gospodarskim interesnim združenjem omogoča, da začasno davčno ugodnost, ki nastane zaradi predčasne in pospešene amortizacije, spremenijo v stalno. Zaradi nejasnih pogojev za uporabo predčasne amortizacije in njihove razlage s strani španskih organov ima davčna uprava diskrecijske pravice. To potrjuje dejstvo, da se dovoljenje v praksi izda le, če se izvede prehod z običajnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb na sistem davka na tonažo.

- (52) Tudi organizacija Danish Maritime in [...] (*)⁽³⁰⁾ menita, da SPN kot celota pomeni shemo državne pomoči, ki ne glede na to, kdo so prejemniki, nedvomno daje gospodarsko prednost nekaterim podjetjem.

4.2.2 Španija in udeleženci v transakcijah poslovnega najema

- (53) Vendar pa Španija in podjetja, ki jih je Komisija opredelila kot potencialne prejemnike pomoči (podjetja za pomorske prevoze, banke, vlagatelji v gospodarska interesna združenja, ladjedelnice, udeležene v poslih, ki temeljijo na SPN), izpodbijajo ta splošni pristop.
- (54) Menijo, da SPN v španski davčni zakonodaji ni zapisan kot tak in da so posli, ki temeljijo na SPN, zasebni dogovori (najem, zakup plovila brez posadke, gospodarsko interesno združenje) med zasebnimi stranmi, ki lahko izberejo najcenejši način za financiranje sredstva ter uporabijo pogodbene in davčne ureditve, ki so jim na voljo. Menijo tudi, da Španija ne bi smela biti odgovorna za ugodnosti, ki jih pridobijo davkoplačevalci, ko si prizadevajo zmanjšati svojo davčno obremenitev. Poleg tega davčna zakonodaja ne zahteva uporabe vseh ukrepov, ki jih je Komisija navedla v Odločbi C(2011) 4494 final.
- (55) Združenje Asociación Española de Banca (špansko združenje bank – AEB) meni, da je to prvič, da je Komisija ugotovila državno pomoč v kombinaciji pravnih poslov med zasebnimi subjekti in ne v pravnih predpisih.
- (56) AEB meni, da ne gre za sistem, ampak za dve različni shemi (amortizacijska shema in davek na tonažo), ki ju je mogoče jasno ločiti in ločeno tudi obravnavati, ne glede na to, ali se uporabljata ločeno ali skupaj.
- (57) Poleg tega AEB meni, da Komisija ni opredelila splošnega referenčnega sistema, preden je opredelila selektivno prednost. AEB navaja, da obstaja zelo veliko načinov financiranja pridobitve sredstva z uporabo različnih kombinacij pravnih instrumentov in davčnih ukrepov, ter meni, da bi morala Komisija primerjati vse te alternativne situacije. Ugotovitev, da SPN nekaterim družbam daje selektivno prednost, bi bila zato umetna, zlasti če Komisija kot referenco uporabi z davčnega vidika najdražji način financiranja naložbe in s tem prezre vse spodbujevalne ukrepe.
- (58) Zato SPN ne daje selektivne prednosti. To potrjuje zlasti dejstvo, da je Komisija opredelila več potencialnih prejemnikov, ki ne spadajo v gospodarske sektorje. AEB meni, da ni mogoče sklepati, da je ukrep selektiven, ker prinaša večje koristi članom gospodarskih interesnih združenj, ki vlagajo v morska plovila, kot tistim, ki vlagajo v druga sredstva, pri tem pa se sklicuje na Obvestilo Komisije o uporabi pravil o državni pomoči za ukrepe, ki zadevajo neposredno obdavčitev ustvarjenega dohodka⁽³¹⁾ (v nadaljnjem besedilu: obvestilo Komisije o obdavčitvi ustvarjenega dohodka), in na odločbo Komisije o nizozemski shemi Groepsrentebox⁽³²⁾.
- (59) Ker SPN vključuje izključno zasebne strani, ki uporabljajo splošne davčne ukrepe v okviru zasebnih dogovorov, ne vključuje državnih sredstev.
- (60) AEB trdi, da ni učinka na konkurenco ali trgovino med državami članicami, saj so glavni prejemniki, ki jih je opredelila Komisija, podjetja za pomorske prevoze, ukrep pa je na voljo vsem takim podjetjem iz Evrope in drugih delov sveta.
- (61) Te tretje strani v svojih pripombah opisujejo SPN kot vrsto nepovezanih ukrepov (individualni pristop) in ne podajajo drugih pripomb o SPN kot celoti.

(*) Poslovna skrivnost/zaupne informacije.

⁽³⁰⁾ [...]

⁽³¹⁾ UL C 384, 10.12.1998, str. 3. Glej odstavek 14.

⁽³²⁾ Glej Odločbo Komisije 2009/809/ES z dne 8. julija 2009 v zadevi C 4/07, Nizozemska, Groepsrentebox.

4.3 PRIPOMBE V ZVEZI Z OCENO POSAMEZNIH UKREPOV

4.3.1 Pospešena amortizacija (člen 115(6) TRLIS⁽³³⁾) – ukrep 1

- (62) Ta ukrep se po navedbah Španije in nekaterih tretjih strani na splošno uporablja za vse vrste sredstev in vse sektorje. Drugačno davčno in računovodsko obravnavanje zakupnin ne pomeni dejanske selektivnosti, kar potrjuje raznolikost sektorjev, ki uporabljajo ta ukrep. Poleg tega španski sistem davka od dohodkov pravnih oseb dopušča alternativne ureditve za pospešeno amortizacijo. AEB navaja, da linearne amortizacije ni mogoče obravnavati kot (edino) referenco za določitev obstoja prednosti, ker so na splošno dovoljene tudi druge metode amortiziranja. Člen 11 TRLIS in členi 1–5 RIS predvidevajo možnost uporabe degresivnih metod, kot je metoda degresivne amortizacije⁽³⁴⁾ ali metoda vsote letnih številok (SYD)⁽³⁵⁾, ter možnost amortiziranja sredstva v skladu s posebnim načrtom, ki ga odobri davčna uprava⁽³⁶⁾. AEB kot primer navaja, da bi se metoda degresivne amortizacije uporabljala po stopnji, ki je 2,5-krat višja od veljavne stopnje linearne amortizacije, tj. 25 %.

4.3.2 Diskrecijska uporaba predčasne amortizacije (člena 115(11) in 48(4) TRLIS ter člen 49 RIS) – ukrep 2

- (63) Zatrjuje se, da je predčasna amortizacija zgolj metoda pospešene amortizacije, ki določa, da se lahko pospešena amortizacija pod določenimi pogoji začne pred datumom, ko je sredstvo dostavljeno končnemu uporabniku in ga ta začne uporabljati. Če ne bi bilo mogoče odbiti zneskov, plačanih med gradnjo sredstva, bi to dejansko pomenilo predčasno obdavčitev. Predčasna amortizacija zgolj ponovno vzpostavi nevtralnost ter ujemanje med finančnim tokom in davčno obravnavo.
- (64) AEB vztraja, da je možnost predčasnega začetka obdobja amortizacije splošen ukrep, ki je predviden tudi v členu 11(1)(d) TRLIS in členu 5 RIS, ki opredeljujeta splošna pravila, ki se uporabljajo za amortizacijo. Te določbe davčni upravi omogočajo, da odobri poseben načrt za amortizacijo, ki ga predstavi in utemelji davčni zavezanec, vključno za sredstva v gradnji.
- (65) Edini cilj predhodnega dovoljenja za predčasno amortizacijo in postopka, ki ga uporabi davčna uprava, je preveriti, ali je posel resničen in ali so izpolnjena objektivna merila, ki jih določa zakonodaja. Zlasti je treba vnaprej zagotoviti: da obstaja zakupna pogodba, katere datum začetka izvajanja je pred naročilom ali dostavo sredstva; da se ob vložitvi prošnje navede, da so plačila za povrnitev vrednosti sredstva odbitna; da je predmet pogodbe pridobitev sredstva, ki zahteva dolgo pogodbeno obdobje/obdobje gradnje v skladu s pogoji obratovanja sredstva; da je bila podpisana pogodba o izgradnji sredstva in da so navedeni posebni pogodbeni pogoji, ki urejajo uporabo sredstva.
- (66) Če je vložnik prošnje gospodarsko interesno združenje, se poleg splošnih pogojev iz člena 49 RIS uporablja dodaten pogoj, ki ga določa člen 48(4) TRLIS. Izdaja dovoljenja ni odvisna od uporabe drugih ukrepov ali predložitve dodatnih dokumentov. Nazadnje dejstvo, da doslej ni bila zavrnjena nobena prošnja, vložena pri davčni upravi, kaže, da v postopku ni proste presoje. V zvezi s tem AEB meni, da bi morala Komisija podrobneje raziskati razloge, zakaj financiranje ni bilo izvedeno. Če nekatera podjetja za pomorske prevoze, kot trdi Komisija na podlagi neuradnih informacij, niso mogla najti banke, ki bi organizirala posel, je to bolj posledica dejstva, da se pogodbene stranke niso mogle dogovoriti o določenih elementih poslov, kot je na primer cena. AEB uradno zanika, da se je kateri koli njen član srečal s španskimi organi ali imel neuradne stike z njimi. Dejansko situacija ni enaka tisti, opisani v odločbi Komisije o francoski *GIE fiscaux*⁽³⁷⁾, kjer je bilo ugotovljeno, da je bil pogoj, da bi

⁽³³⁾ TRLIS: prečiščena različica zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

⁽³⁴⁾ Glej opombo 15.

⁽³⁵⁾ Glej opombo 16.

⁽³⁶⁾ Glej člen 11(1)(d) TRLIS in člen 5 RIS.

⁽³⁷⁾ Državna pomoč C 46/2004, Odločba Komisije z dne 20. decembra 2006 o shemi pomoči, ki jo je izvajala Francija na podlagi člena 39 CA Splošnega zakonika o davkih (UL L 112, 30.4.2007, str. 43).

moralo financiranje prinašati znatne gospodarske in socialne koristi, nenatančen in prepuščen presoji davčnih organov. Ravno nasprotno pa AEB zanika, da so pogoji iz člena 49 RIS nenatančni in da jih je mogoče različno razlagati.

- (67) Zato se predčasna amortizacija enako kot pospešena amortizacija na splošno uporablja za vse vrste sredstev in vse sektorje. Ta ukrep je splošen ukrep.
- (68) Ker pomeni metodo uporabe pospešene amortizacije, bi jo bilo treba v primeru, da se šteje za pomoč, obravnavati kot veljavno pomoč.

4.3.3 Davčna preglednost gospodarskih interesnih združenj (člen 48 TRLIS) – ukrep 3

- (69) Po mnenju AEB je preglednost gospodarskih interesnih združenj skladna z logiko španskega davčnega sistema. Ta preglednost različnim vlagateljem omogoča, da izvedejo skupno naložbo, ki je nobeden od njih ne bi izvedel sam, ter zaradi te preglednosti in v zvezi z njihovim deležem v naložbi poleg tega uporabijo davčno obravnavo, ki bi se uporabila, če bi naložbo izvedli ločeno. Zato ni prednosti, ki bi bila povezana z uporabo statusa gospodarskega interesnega združenja. Poleg tega ta status ne vključuje nobenih sektorskih omejitev. Vsak Španski davkoplačevalec je lahko član gospodarskega interesnega združenja. Torej ta ukrep ni selektiven.

4.3.4 Sistem davka na tonažo (členi 124 do 128 TRLIS) – ukrep 4

- (70) Ker je Komisija v Odločbi C(2011) 4494 final navedla, da je leta 2002 odobrila španski sistem davka na tonažo kot pomoč, združljivo s smernicami za pomorski promet⁽³⁸⁾, so španski organi svoje pripombe osredotočili na obseg odobritve iz leta 2002 in na posebno vprašanje, ali lahko finančna gospodarska interesna združenja⁽³⁹⁾, udeležena v poslih na podlagi SPN, koristijo shemo davka na tonažo.
- (71) V zvezi z vprašanjem, ali lahko finančna gospodarska interesna združenja⁽³⁹⁾, ki so udeležena v posle na podlagi SPN in ne upravljajo plovil, ampak vlagajo v njih in jih dajejo v zakup v okviru finančnih naložb, koristijo sistem davka na tonažo, Španija vztraja, da družbe upravljajo plovila s tem, da jih dajejo v zakup, in so bile zato vpisane v ladijski register (kot podjetja za pomorske prevoze) po začetku veljavnosti člena 1 kraljeve uredbe 1027/1989⁽⁴⁰⁾ z dne 28. julija 1989, ki je ponovljen v členu 9 zakona 27/1992 z dne 24. novembra 1992. Ker je Komisija odobrila uporabo sistema davka na tonažo za vse družbe, vpisane v španske ladijske registre⁽⁴¹⁾, ta odobritev vključuje družbe, ki imajo v lasti plovila in jih dajejo v najem ali zakup tretjim stranem. Če se ta ukrep šteje za državno pomoč, bi ga bilo zato treba obravnavati kot veljavno pomoč.

4.3.5 Člen 50(3) RIS – ukrep 5

- (72) Španija, PYMAR in nekatere banke trdijo, da člen 50(3) RIS vsebuje samo izvedbene ukrepe, katerih namen je zagotoviti pravno varnost. Trdijo, da morajo biti vsebinski elementi davčnega ukrepa v skladu z načeli španskega pravnega sistema vedno urejeni z zakonom in da ta določba iz kraljeve uredbe ne uvaja nič novega, temveč zgolj pojasnjuje področje uporabe člena 125(2) TRLIS. Ne odstopa od zakona in ne ustvarja dodatnih koristi. Neobdavčitev kapitalskih dobičkov je že bila del sheme, ki jo je odobrila Komisija, zato bi jo bilo treba v primeru, da pomeni pomoč, obravnavati kot veljavno pomoč.

⁽³⁸⁾ Glej opombo 20.

⁽³⁹⁾ Komisija meni, da uporaba davka na tonažo za gospodarska interesna združenja ni problematična, če dejansko upravljajo plovila zaradi izvajanja storitev pomorskega prevoza in izpolnjujejo pogoje iz smernic za pomorski promet.

⁽⁴⁰⁾ „Ta določba velja za vse ladje, čolne in pomorske strukture, ne glede na njihov izvor, tonažo ali namen. Velja tudi za vsa pomorska podjetja, ki upravljajo ladje ... ne glede na to, ali so lastniki ladij ali jih upravljajo na podlagi najemne pogodbe, zakupne pogodbe ali katerega koli drugega dogovora, ki ga dovoljuje zakon“.

⁽⁴¹⁾ Glej Odločbo Komisije C(2002) 582 final z dne 27. februarja 2002, oddelek 2.4. Prejemniki: „Prejemniki sheme davka na tonažo so lahko pomorska podjetja, registrirana v skladu s špansko zakonodajo, katerih dejavnost vključuje upravljanje lastnih in zakupljenih ladij“.

- (73) Poleg tega Španija in domnevni prejemniki trdijo, da je logično, da se plovilo obravnava kot „novo“, saj ga pred zakupnikom ni nihče uporabljal, dogovor o izvršitvi opcije pa se sklene ob podpisu zakupne pogodbe ⁽⁴²⁾. AEB navaja, da se sredstvo običajno obravnava kot novo, če se pridobi prek opcije zakupne pogodbe.

4.4 PRIPOMBE V ZVEZI S PRENOSOM DRŽAVNIH SREDSTEV IN ODGOVORNOSTJO DRŽAVE ZA UKREPE

- (74) Pritožniki trdijo, da davčna olajšava pomeni prenos državnih sredstev v obliki izgube davčnih prihodkov. Ukrepe SPN/davčne ukrepe je mogoče pripisati državi, ker so vsi ukrepi navedeni v španski zakonodaji. Poleg tega uporaba SPN temelji na dovoljenju, ki ga izdajo davčni organi. Tudi če se ta dovoljenja nanašajo na posamezne ukrepe, je jasno, da so v praksi izdana za celotne transakcije SPN. To potrjuje dejstvo, da je v prošnji za predčasno amortizacijo, vloženi pri davčni upravi, podrobno opisana vzpostavitev in razdelitev davčne ugodnosti med gospodarskim interesnim združenjem ali vlagatelji in podjetjem za pomorske prevoze ter navedeno obvestilo ladjedelnice glede pričakovanih socialnih in gospodarskih koristi dogovora. Če ti dokumenti niso pogoj za izdajo dovoljenja, ni razloga, zakaj bi se sistematično predložili.
- (75) Podjetja za pomorske prevoze pa na drugi strani trdijo, da popusta na prvotno ceno, ki ga ladjedelnica prizna gospodarskemu interesnemu združenju, ni mogoče pripisati državi, saj izhaja iz zasebnih pogodbenih razmerij med gospodarskim interesnim združenjem in podjetjem za pomorske prevoze, udeleženi v poslu.

4.5 PRIPOMBE V ZVEZI Z IZKRIVLJANJEM KONKURENCE IN VPLIVOM NA TRGOVINO

- (76) [...] meni, da obseg zadevnih prednosti (14 milijonov EUR v primeru, navedenem v Odločbi C(2011) 4494 final) nedvomno vpliva na tržni položaj prejemnikov in zato povzroča znatno izkrivljanje na trgih z visoko stopnjo konkurence. Shema španskim ladjedelnicam zagotavlja veliko prednost, saj jim omogoča, da spodbujajo prodajo svojih ladij po cenah, ki so nižje od cen drugih evropskih ladjedelnic in vključujejo koristi na podlagi SPN. [...] se sklicuje na statistične podatke španskega ministrstva za industrijo, ki kažejo, da so španske ladjedelnice sčasoma oskrbovale vse več tujih lastnikov ladij.
- (77) V zvezi s podjetji za pomorske prevoze [...] meni, da jim nakup ladij od španskih ladjedelnic po veliko nižji ceni omogoča, da prihranijo več milijonov evrov pri znatnem delu njihovih fiksnih stroškov. Ker je ta ugodnost razporejena po celotnem obdobju povrnitve vrednosti ladje, tem podjetjem daje konkurenčno prednost pred drugimi subjekti v pomorskem prometu in zato že več let izkrivlja konkurenco.
- (78) Kot je bilo že navedeno, lastniki ladij trdijo, da imajo vsa podjetja za pomorske prevoze dostop do pogojev, ki jih ponujajo španske ladjedelnice, in lahko zato koristijo vse cenovne popuste, ki jih lahko ponudijo te ladjedelnice. Trdijo tudi, da so plačali pošteno tržno ceno in niso bili deležni nobene gospodarske prednosti. Zato ni verjetno, da bo pridobitev plovil od španskih ladjedelnic znatno zmanjšala njihove stroške poslovanja ali trajno okrepila njihov položaj, kot je navedla Komisija v Odločbi C(2011) 4494 final.

4.6 PRIPOMBE V ZVEZI Z OPREDELITVIJO PREJEMNIKOV POMOČI

- (79) AEB meni, da gospodarska interesna združenja ne morejo biti prejemniki pomoči. Zaradi njihove davčne preglednosti so vlagatelji tisti, ki morajo plačevati davke, ki izhajajo iz poslovne dejavnosti gospodarskega interesnega združenja. Zato gospodarska interesna združenja ne morejo imeti gospodarske prednosti, ki izhaja iz znižanja davka. Poleg tega je lahko vsak španski davkoplačevalec vlagatelj oziroma član gospodarskega interesnega združenja.

⁽⁴²⁾ Glej zlasti dopis španskih organov z dne 2. avgusta 2011, poslan v odziv na Odločbo Komisije C(2011) 4494 final, oddelek 3.2.3.2. Domnevna nova državna pomoč: odstavek 9 člena 50(3) RIS: „... koncept ‚rabljen‘ v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb se nanaša na tiste elemente, ki jih je uporabljala tretja stran, ki ni zadevni davčni zavezanec, ki si prizadeva za uporabo posebne določbe“.

- (80) Po drugi strani pa več podjetij za pomorske prevoze meni, da so gospodarska interesna združenja edini možni prejemniki pomoči. Lastniki ladij ne morejo biti prejemniki pomoči, ker niso španski davkoplačevalci. Poleg tega trdijo, da je Komisija napačno domnevala, da se davčne ugodnosti prek cenovnega popusta prenesejo z gospodarskega interesnega združenja na podjetje za pomorske prevoze, in da za to domnevo ni podala nobenega pojasnila. V resnici se cena določi na podlagi tržne odločitve zasebnega lastnika sredstva.
- (81) Lastniki ladij trdijo, da podjetja za pomorske prevoze iz vsega sveta na splošno kupujejo ladje od ladjedelnic iz različnih držav, vključno od španskih ladjedelnic, če to želijo. Torej lahko vsa podjetja za pomorske prevoze koristijo vse cenovne popuste, ki jih lahko ponudijo španske ladjedelnice.
- (82) Več lastnikov ladij trdi, da v primeru, da SPN pomeni državno pomoč, niso prejemniki te pomoči. Navajajo dva razloga: prvi je, da način delovanja strukture SPN kaže, da med gospodarskim interesnim združenjem in ladjedelnico, ki je edino središče interesov in določa prodajno ceno, poteka usklajevanje, drugi pa je, da družbe, ki upravljajo vlačilce in reševalna plovila, podajajo primere ponudb, prejetih od ladjedelnic zunaj Španije, za izgradnjo podobnih vlačilcev. Navedene ponudbe so v istem cenovnem razponu ali celo cenejše od ponudb španskih ladjedelnic, ki so bile na koncu izbrane. Trdijo, da so zato plačali pošteno tržno ceno in niso imeli nobene gospodarske prednosti v smislu člena 107(1) PDEU. Če bi SPN zagotavljal gospodarsko prednost, bi bili prejemniki ladjedelnice, udeležene v poslih na podlagi SPN, in ne podjetja za pomorske prevoze.
- (83) Združenje Holland Shipbuilding meni, da so prejemniki pomoči gospodarska interesna združenja in njihovi vlagatelji ter podjetja za pomorski prevoz, pa tudi španske ladjedelnice, ker je med ceno, ki jo plača lastnik ladje, in ceno, ki se plača ladjedelnici in je višja od tržne cene, velika razlika. Po mnenju nacionalnega združenja ladjedelnic je bila shema oblikovana v korist ladjedelnic. Ugotovitev, da SPN prinaša koristi podjetjem za pomorske prevoze, bi bila napačna. Znižanje cene izgradnje ne pomeni nujno prednosti za kupca ladje. Poleg tega lahko španske ladjedelnice to prednost ponudijo samo kupcem, ki uporabljajo SPN. SPN pomeni nezakonito pomoč ladjedelnici, ki škodi nacionalnim ladjedelničarjem, ki neposredno konkurirajo španskim ladjedelničarjem.
- (84) PYMAR meni, da Komisija v Odločbi C(2011) 4494 final ni navedla dovolj razlogov, zakaj je opredelila ladjedelnice kot potencialne prejemnike državne pomoči. Opozarja tudi, da Komisija v odločbah v zadevah *GIE Fiscaux*, *Brittany Ferries*, *Air Caraïbes* in *Le Levant*⁽⁴³⁾ v zvezi s podobnimi davčnimi shemami proizvajalca sredstva ni opredelila kot prejemnika državne pomoči.

4.7 PRIPOMBE V ZVEZI Z OPREDELITVIJO VELJAVNIH IN NEZAKONITIH POMOČI

- (85) Kot je navedeno v oddelku 4.3, Španija in nekatere tretje strani menijo, da gre samo za dva ukrepa: prvi vključuje določbe iz člena 115 TRLIS v zvezi z odbitkom nabavne vrednosti sredstva, pridobljenega na podlagi pogodbe o finančnem zakupu. Španija je te določbe sprejela pred pristopom k EU. Če torej ta ukrep pomeni pomoč, gre za veljavno pomoč, kot je navedla Komisija v Odločbi C(2011) 4494 final, in člen 115(11) TRLIS, ki upravi omogoča, da določi datum začetka amortizacije, je le način izvajanja člena 115. Drugi ukrep je sistem davka na tonažo iz členov 124 do 128 TRLIS, ki ga je Komisija odobrila v letu 2002 in je zato prav tako veljavna pomoč. Izvedbene določbe, zlasti člen 50(3) RIS, ne spreminjajo pravil, zapisanih v zakonih, in so zato zajete v odobritvi Komisije.

4.8 PRIPOMBE V ZVEZI Z ZDRUŽLJIVOSTJO POMOČI

- (86) Španski organi in domnevni prejemniki trdijo, da je pomoč združljiva, ker je bil sistem davka na tonažo odobren v letu 2002 in ker se uporablja za „pomorska podjetja, registrirana v skladu s špansko zakonodajo⁽⁴⁴⁾, katerih dejavnost vključuje upravljanje lastnih in zakupljenih ladij“. Ker člen 50(3) RIS določa zgolj izvajanje sistema davka na tonažo, je prav tako zajet v odločbi iz leta 2002.

⁽⁴³⁾ Odločba Komisije z dne 20. decembra 2006 v zadevi C 46/04, *GIE Fiscaux*, Odločba Komisije z dne 8. maja 2001 v zadevi C 31/98, *Brittany Ferries*, Odločba Komisije z dne 16. decembra 2003 v zadevi N 474/03, *Air Caraïbes*, in Odločba Komisije z dne 20. maja 2008 v zadevi C 74/99, *Le Levant*.

⁽⁴⁴⁾ Navedba se nanaša na španski zakon 27/92. Prejemniki so lahko družbe, ki imajo sedež v Španiji, ali družbe s sedežem v EU, ki imajo sekundarne sedeže v Španiji.

- (87) Tretje strani trdijo tudi, da bi bila vsaka pomoč, ki vključuje tudi *upravljanje lastnih in zakupljenih ladij*, združljiva s smernicami za pomorski promet in da bi ta pomoč ostala v okviru zgornje meje pomoči, ki jo določajo te smernice.
- (88) Asociación de Ingenieros Navales y Oceánicos de España (špansko združenje ladjedelskih inženirjev in ladijskih strojnikov) meni, da bi bilo treba združljivost vsake pomoči proučiti v svetovnem konkurenčnem okviru in ne v okviru, osredotočenem na notranji trg, saj ladjedelnice v državah zunaj Evrope prejemajo podporo, za katero ne veljajo pravila o konkurenci, kar je v nasprotju s podporo v EU.
- (89) V nasprotju s tem [...] meni, da sheme nikakor ni mogoče šteti za združljivo pomoč, niti na podlagi smernic za pomorski promet, kot je navedeno v Odločbi C(2011) 4494 final. Dejansko meni, da Španija ne bo mogla dokazati, da so bile vse zgrajene ladje upravičene do koristi na podlagi teh smernic, in da lahko pomoč zniža na nič samo znesek davčne obveznosti, ki jo mora upravičenec plačati v državi, ki je sprejela shemo. Zato lastniki ladij, ki niso iz Španije, ne bi imeli koristi od sheme, davek, ki ga plačujejo španski lastniki ladij, pa je verjetno omejen, saj koristijo sistem davka na tonažo in znižanje prispevkov za socialno varstvo.

4.9 PRIPOMBE V ZVEZI Z VRAČILOM

- (90) Španski organi in potencialni prejemniki trdijo, da bi bilo treba vračilo pomoči izključiti, saj bi kršilo temeljna načela prava EU ⁽⁴⁵⁾, kot so enaka obravnava, varstvo legitimnih pričakovanj in pravna varnost.

4.9.1 Enaka obravnava

- (91) PYMAR trdi, da so bili podobni davčni ukrepi preiskani v dveh drugih zadevah (*Brittany Ferries* ⁽⁴⁶⁾ in *GIE Fiscaux*), v katerih vračilo ni bilo odrejeno. Če bi Komisija sklenila, da pomoč obstaja, bi bilo treba to pomoč šteti za združljivo do meje iz poglavja 11 smernic za pomorski promet, glede zneska, ki presega navedeno mejo, pa bi moralo varstvo pravne varnosti tako kot v francoski zadevi Komisiji prepričati, da zahteva vračilo. [...] trdi, da bi zaradi dejstva, da se od francoskih subjektov vračilo ni zahtevalo, izterjava pomoči od španskih subjektov v zelo podobnem primeru slednje postavila v neugoden konkurenčen položaj in kršila načelo enake obravnave.
- (92) Španija in PYMAR se sklicujeta na več odločb, v katerih je Komisija že opustila vračilo pomoči zaradi javnih izjav Komisije ali enega od njenih članov. Navajata odločbe o belgijskih centrih za usklajevanje, luksemburških holdinških družbah 1929 in drugih centrih za usklajevanje ter notranjih dejavnostih večnacionalnih družb ⁽⁴⁷⁾, španskem dobrem imenu ⁽⁴⁸⁾, italijanski zadevi o pomoči velikim podjetjem v težavah ⁽⁴⁹⁾ in dveh zadevah v zvezi z ribištvom ⁽⁵⁰⁾ (Shetlandski in Orkneyjski otoki).

⁽⁴⁵⁾ Glej člen 14(1) Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES.

⁽⁴⁶⁾ Odločba Komisije z dne 8. maja 2001 v zadevi C 31/98 (UL L 12, 15.1.2002, str. 33).

⁽⁴⁷⁾ Centri za usklajevanje (DE), centri za usklajevanje in finančne družbe (LU), centri za usklajevanje v provinci Vizcaya (ES), centralni sedeži in mednarodne skupine zakladništev (FR), dohodki, ustvarjeni v tujini (IE), dejavnosti mednarodnega financiranja (NL).

⁽⁴⁸⁾ Sklep Komisije z dne 12. januarja 2011 o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev (C 45/07, UL L 135, 21.5.2011, str. 1).

⁽⁴⁹⁾ Odločba Komisije z dne 16. maja 2000 o shemi pomoči, ki jo je Italija izvajala v korist velikim podjetjem v težavah (UL L 79, 17.3.2001, str. 29).

⁽⁵⁰⁾ Odločba Komisije z dne 3. junija 2003, C 87/2001 shema Sveta Orkneyjskih otokov za evidentiranje (UL L 211, 21.8.2003, str. 49) in Odločba Komisije z dne 3. junija 2003 o posojilih za nakup ribolovnih kvot na Shetlandskih otokih (UL L 211, 21.8.2003, str. 63).

4.9.2 Legitimna pričakovanja/pravna varnost

- (93) Po navedbah Španije ⁽⁵¹⁾ in nekaterih tretjih strani, udeleženih v poslih na podlagi SPN, so stranke v teh poslih zaradi naslednjih elementov verjele, da davčni ukrepi, uporabljeni v teh poslih, niso pomenili državne pomoči:
1. izjava Komisije v odločbi v zadevi *Brittany Ferries* ⁽⁵²⁾ iz leta 2001, da je francoska shema *GIE Fiscaux*, ki je podobna SPN, splošen ukrep;
 2. objava osnutkov ukrepov (predčasne amortizacije in sistema davka na tonažo) v Uradnem listu španskega parlamenta 10. oktobra 2001 ⁽⁵³⁾;
 3. dopis Komisije iz leta 2001, v katerem od Španije zahteva informacije v okviru preiskave v zvezi z več domnevnimi ukrepi pomoči, vključno s sistemom poslovnega najema v korist ladjedelništva;
 4. Odločba Komisije ⁽⁵⁴⁾ iz leta 2004 o zavrnitvi pomoči, ki naj bi se dodelila nizozemskim ladjedelnim kot nadomestilo zaradi pomoči, ki je bila domnevno na voljo španskim ladjedelnim, ki tekmujejo za iste pogodbe o gradnji ladij;
 5. odločba iz leta 2006 v francoski zadevi *GIE Fiscaux* ⁽⁵⁵⁾;
 6. dopis, ki ga je komisarka Kroes ⁽⁵⁶⁾, ki je bila takrat pristojna za konkurenco, poslala norveški ministrici za trgovino in industrijo v odgovor na pritožbo, da španska davčna shema daje prednost španskim ladjedelnim;
 7. čas, ki je pretekel med objavo osnutkov ukrepov leta 2001, začetkom uporabe sheme v letu 2002 ali prvimi pritožbami, ki jih je Komisija prejela leta 2006, ter začetkom postopka v juniju 2011. Tako dolgo časovno obdobje naj bi potrdilo prepričanje, da ni bilo dovolj podatkov za nadaljevanje postopka;
 8. skrben gospodarski subjekt ne bi mogel predvideti možnega obstoja državne pomoči v kombinaciji različnih shem, ki so bile bodisi dolgo časa prisotna značilnost nacionalnega davčnega sistema (pospešena amortizacija zakupljenih sredstev, status gospodarskih interesnih združenj) bodisi jih je Komisija predhodno odobrila (sistem davka na tonažo);
 9. izjave glede odsotnosti pomoči v ukrepih v zvezi z metodami amortiziranja, navedene v obvestilu Komisije o obdavčitvi ustvarjenega dohodka ⁽⁵⁷⁾.

4.9.2.1 Odločba Komisije v zadevi *Brittany Ferries* (BAI) iz leta 2001

- (94) Komisija je v uvodni izjavi 193 navedene odločbe navedla: „... Komisija v zvezi z gospodarskimi interesnimi združenji in davčnimi ugodnostmi, ki jih morda prinašajo, meni, da pomenijo splošen ukrep, glede na to, da so v Franciji pogosta, da jih je mogoče ustanoviti v vseh sektorjih gospodarske dejavnosti in da se zanje uporablja običajno pravo“.

⁽⁵¹⁾ Zlasti dopis z dne 2. avgusta 2011.

⁽⁵²⁾ Odločba Komisije z dne 8. maja 2001 o državni pomoči, ki jo je izvajala Francija v korist družbe Bretagne Angleterre Irlande („BAI“ ali „Brittany Ferries“) (UL L 12, 15.1.2002, str. 33).

⁽⁵³⁾ Glej Uradni list španskega parlamenta, španski Kongres, Zakonodaja VII, Serija A: Osnutki zakonov, št. 50-1, 10. oktober 2001, str. 22–25 (<http://www.congreso.es>).

⁽⁵⁴⁾ Zadeva državne pomoči C 66/2003, Odločba Komisije z dne 30. junija 2004 o državni pomoči, ki jo Nizozemska namerava nameniti za šest pogodb o gradnji ladij v štirih ladjedelnicah (UL L 39, 11.2.2005, str. 48).

⁽⁵⁵⁾ Državna pomoč C 46/2004, Odločba Komisije z dne 20. decembra 2006 o shemi pomoči, ki jo je izvajala Francija na podlagi člena 39 CA Splošnega zakonika o davkih (UL L 112, 30.4.2007, str. 43).

⁽⁵⁶⁾ Dopis z dne 9. marca 2009.

⁽⁵⁷⁾ Glej predvsem odstavek 13.

- (95) Odločba je bila 15. januarja 2002 objavljena v Uradnem listu. Komisija je v odločbi o francoski shemi *GIE Fiscaux* iz leta 2006 menila: „[č]e je res, da je bila zadevna shema v tej zadevi veljavna pred letom 1998, je vseeno treba ugotoviti, da to dejstvo ni jasno izhajalo iz ciljev te odločbe in da so lahko s tem te razmere prispevale k zavajanju upravičencev zadevne sheme“.
- (96) Španija ⁽⁵⁸⁾ in nekatere tretje strani so trdile, da je ta izjava bodisi ustvarila pravno negotovost glede zakonitosti SPN, katerega sestava in učinki so zelo podobni, ali pa povzročila legitimna pričakovanja, da SPN ni državna pomoč.

4.9.2.2 Objava osnutkov ukrepov v Uradnem listu španskega parlamenta

- (97) Po navedbah združenja PYMAR je Komisija izvedela za obstoj sistema SPN, ko so bili njegovi sestavni ukrepi (diskrecijska uporaba predčasne amortizacije zakupljenih sredstev in sistem davka na tonažo) 10. oktobra 2001 objavljeni kot del istega osnutka zakona v Uradnem listu španskega parlamenta. Po tem so ladjedelnice začele vključevati koristi teh ukrepov v svojih ponudbah za nove projekte gradnje ladij in niso čakale na začetek veljavnosti ukrepov, da bi pospešile pogajanja in izvajanje prvih struktur SPN.

4.9.2.3 Zahteva iz leta 2001 za informacije o španskemu sistemu poslovnega najema

- (98) PYMAR se sklicuje na dopis, ki ga je Komisija poslala 21. decembra 2001 po pritožbi glede več državnih ukrepov, ki naj bi zmanjšali nabavno vrednost ladij, kupljenih od španskih ladjedelnice. Komisija je v navedenem dopisu predvsem zahtevala informacije o sistemu poslovnega najema:

„Komisija je bila obveščena, da obstaja več ukrepov, ki zmanjšajo stroške nakupa ladij od španskih ladjedelnice. Zlasti je Komisija prejela informacije, da so na voljo naslednji ukrepi:

...

3. sistem poslovnega najema, s katerim se lahko ladje, zgrajene v Španiji, uporabijo za zmanjšanje davkov prek uporabe vozil za posebne namene. Zdi se, da se koristi, ki izhaja iz te kombinacije, prenese na lastnika ladje prek znižane cene ali znižanih stroškov zakupa. Španijo prosimo, da predloži vse ustrezne informacije, ki omogočajo oceno tega vprašanja“.

- (99) PYMAR meni, da ta dopis kaže, da je imela Komisija podatke in je bila seznanjena z obstojem sistema poslovnega najema ter je zadevo preiskala že v letu 2001, vendar ni ukrepala, kar je ustvarilo legitimna pričakovanja, da španski ukrep ni pomenil pomoči.

4.9.2.4 Odločba iz leta 2004 v zvezi z nizozemsko prigrasitvijo

- (100) Nizozemski organi so 9. septembra 2002 priglasili „pomoč za izenačitev“, ki so jo nameravali dodeliti nizozemskim ladjedelnice z namenom izenačitve s pomočjo, ki jo je domnevno nudila Španija ⁽⁵⁹⁾. Ob koncu formalne preiskave ⁽⁶⁰⁾ je Komisija v svoji končni odločbi ⁽⁶¹⁾ sklenila, da glede na to, „da so španski organi jasno zanikali, da bo pomoč kdaj koli na voljo“, ni imela zadostnih dokazov, da „je bila pomoč Španije dejansko ponujena“ ⁽⁶²⁾, in je priglašeno pomoč razglasila za nezdržljivo z notranjim trgovom.

- (101) PYMAR trdi, da bi odločba Komisije iz leta 2004 zaradi dejstva, da se je SPN uporabljal že leta 2002, preden je Nizozemska priglasila pomoč, ustvarila legitimna pričakovanja, da sistem SPN ni pomenil pomoči.

⁽⁵⁸⁾ Glej dopis z dne 2. avgusta 2011.

⁽⁵⁹⁾ Obvestila, registrirana pod številkami zadev od N 601 do N 606/2002.

⁽⁶⁰⁾ Glej dopis z dne 11. novembra 2003, UL C 11, 15.1.2004, str. 5.

⁽⁶¹⁾ Glej Odločbo C(2004) 2213, UL L 39, 11.2.2005, str. 48.

⁽⁶²⁾ Glej uvodno izjavo 24 Odločbe C(2004) 2213.

4.9.2.5 Odločba iz leta 2006 v francoski zadevi *GIE Fiscaux*

- (102) Po navedbah združenja PYMAR je francoska shema *GIE Fiscaux* zelo podobna sistemu SPN. Zato je odločba iz leta 2006 v francoski zadevi povzročila legitimna pričakovanja subjektov, (1) da bi se SPN sistem štel za združljivega z notranjim trgov v okviru meja iz poglavja 11 smernic za pomorski promet in (2) da se vračilo državne pomoči, ki presega zgornje meje iz poglavja 11 smernic, zaradi postopkovnih podobnosti med obema zadevama ne bi zahtevalo.
- (103) Poleg tega se PYMAR sklicuje na več odločb Komisije, v katerih je bila podobnost ukrepa z ukrepom, ki ga je predhodno odobrila Komisija, dejavnik, ki je upravičil legitimna pričakovanja gospodarskih subjektov. PYMAR zlasti opozarja, da v zadevah⁽⁶³⁾, kot so tiste o dohodkih, ustvarjenih v tujini (Irska), dejavnostih mednarodnega financiranja (Nizozemska), centrih za usklajevanje in finančnih družbah (Luksenburg), centrih za usklajevanje v provinci Vizcaya (Španija), nadzornih centrih in centrih za usklajevanje (Nemčija), centralnih zakladništvih družb ter centralnih sedežih in logističnih centrih (Francija), sistemu odločanja glede davkov za podjetja s prodajo v tujino (US Foreign Sales Corporations) (Belgija) in o gibraltarskih ustreznih družbah (Združeno kraljestvo), vračilo ni bilo odrejeno, saj so bile zadevne sheme zelo podobne shemam za belgijske centre za usklajevanje, ki jih je Komisija predhodno odobrila.

4.9.2.6 Dopis komisarke Kroes iz leta 2009

- (104) Komisarka Kroes je v odgovor na dopis norveških organov, v katerem so se pritožili glede domnevne diskriminacije norveških ladjedelnic v zvezi s španskim sistemom poslovnega najema, navedla, da je GD za konkurenco „zadevo že preiskal“ in da je Španija na njegovo zahtevo izdala izjavo za javnost v obliki odgovora davčne uprave na vprašanje davkoplačevalca⁽⁶⁴⁾ (odločitev glede obdavčitve), ki potrjuje, da ukrep ni bil omejen na španske ladjedelnice in ga je bilo mogoče uporabiti tudi za pridobitev ladij, zgrajenih v drugih državah članicah. V dopisu je bil podan zaključek, da zaradi navedenega pojasnila nadaljnji ukrepi niso bili potrebni.
- (105) Po navedbah združenja PYMAR je 2. aprila 2009 norveški lastnik ladij vsebino dopisa komisarke Kroes posredoval španski ladjedelnici, s katero je sodeloval v poslih na podlagi SPN. PYMAR je poleg tega predložil dopis podjetja Gerencia del Sector de la Construcción Naval⁽⁶⁵⁾ (GSN) z dne 13. septembra 2012, ki dokazuje, da je bilo podjetje leta 2009 seznanjeno z vsebino dopisa komisarke Kroes in da je to vsebino posredovalo subjektom, udeleženi v poslih na podlagi SPN, in združenju PYMAR na njihovih rednih sestankih.

4.9.2.7 Čas, ki je pretekel med pritožbo in začetkom postopka

- (106) Po navedbah združenja PYMAR je med trenutkom, ko je Komisija decembra 2001 izvedela za shemo, ali začetkom uporabe sheme leta 2002 (pet let pred tem, ko je Komisija leta 2006 prejela prve pritožbe) in začetkom postopka junija 2011 preteklo devet let. Dejstvo, da Komisija v teh devetih letih ni ukrepala, je potrdilo prepričanje, da ni bilo dovolj podatkov za nadaljevanje postopka.

4.9.2.8 Skrben gospodarski subjekt ne bi mogel predvideti možnega obstoja državne pomoči v kombinaciji več ukrepov

- (107) PYMAR in druge tretje strani trdijo, da je to prvič, da je Komisija menila, da skupna uporaba več ukrepov pomeni državno pomoč, in menijo, da tega preudarni subjekti običajno ne bi mogli predvideti.

⁽⁶³⁾ Glej Odločbo z dne 17. februarja 2003, UL L 204, 13.8.2003, str. 51 (IE), Odločbo z dne 17. februarja 2003, UL L 180, 8.7.2003, str. 52 (NL), dve odločbi z dne 16. oktobra 2002, UL L 153, 20.6.2003, str. 40 in UL L 170, 9.7.2003, str. 20 (LU), Odločbo z dne 22. avgusta 2002, UL L 31, 6.2.2003, str. 26 (ES), Odločbo z dne 5. septembra 2002, UL L 177, 16.7.2003, str. 17 (DE), Odločbo z dne 11. decembra 2002, UL L 330, 18.12.2003, str. 23 in Odločbo z dne 13. maja 2003, UL L 23, 28.1.2004, str. 1 (FR), Odločbo z dne 24. junija 2003, UL L 23, 28.1.2004, str. 14 (BE) ter Odločbo z dne 30. marca 2004, UL L 29, 2.2.2005, str. 24 (UK).

⁽⁶⁴⁾ Španija je odločitev glede obdavčitve objavila 1. decembra 2008:

<http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=CONSULTA&Pos=7262> (zadnji vpogled 19.6.2013).

⁽⁶⁵⁾ *La Gerencia Naval* (<http://www.gernaval.org/>) je javno podjetje glede na njegov statut, odobren s kraljevo uredbo 3451/2000 z dne 22. decembra 2000 (BOE, 11.1.2001).

4.9.2.9 Izjave o metodah amortiziranja v obvestilu Komisije o obdavčitvi ustvarjenega dohodka

- (108) PYMAR trdi, da v skladu s členom 13 obvestila Komisije o obdavčitvi ustvarjenega dohodka ukrepi izključno tehnične narave, kot so pravila o amortizaciji, ne pomenijo državne pomoči. Na podlagi tega so subjekti upravičeno menili, da ukrep predčasne amortizacije ni pomenil državne pomoči.

4.9.3 Posledice vračila

- (109) Od trenutka, ko je Komisija izvedela za obstoj sistema SPN, so njeni ukrepi in tudi pretečeni čas ustvarili legitimna pričakovanja, da ne gre za pomoč in da zaradi tega pomoči, dodeljene za posle, ki so bili izvedeni v preteklosti, ne bo treba vrniti. Zato bi morala Komisija opustiti odreditev vračila pomoči v zvezi z vsemi posli.
- (110) Poleg tega dopis komisarke Kroes iz leta 2009 potrjuje, da je Komisija proučila shemo. Vse strani, ki so sodelovale v poslih poslovnega najema (podjetja za pomorske prevoze, gospodarska interesna združenja, banke in posredniki itd.), bi lahko upravičeno pričakovale, da bi Komisija odkrila vsako pomoč v sistemu in da ni odkrila pomoči, saj ni načrtovala nobenih nadaljnjih preiskav.
- (111) PYMAR navaja tudi odločbe, v katerih je Komisija priznala, da bi lahko ukrepi institucij EU (Sodišča, Komisije itd.) ustvarili legitimna pričakovanja, da pomoči, dodeljene v preteklosti, ne bi bilo treba vrniti, to pa bi Komisiji preprečilo, da odredi vračilo, tudi če je bila pomoč odobrena pred ukrepom, ki je ustvaril legitimna pričakovanja. Navaja odločbe v zadevah v zvezi s španskim dobrim imenom, belgijskimi centri za usklajevanje, povrnitvijo energetskih dajatev v Avstriji in pomočjo velikim podjetjem v težavah v Italiji ⁽⁶⁶⁾.

4.9.4 Pogodbene klavzule

- (112) Španski organi in PYMAR navajajo, da bi kakršna koli pomoč v korist podjetij za pomorske prevoze ali gospodarskih interesnih združenj in vlagateljev, ki bi jo ugotovila Komisija, v vsakem primeru vplivala na ladjedelnice, ki bi prejele zahteve za povračilo gospodarskim interesnim združenjem ali njihovim vlagateljem ali investicijskim družbam na podlagi pogodbenih razmerij med različnimi udeleženci poslov na podlagi SPN. Kot navaja PYMAR, nekatere klavzule v pogodbah res zahtevajo, da ladjedelnice vlagateljem in podjetjem za pomorske prevoze plačajo odškodnino, zlasti v primeru spremembe zakonodaje, ki vpliva na posel, vključno z davčno zakonodajo.

5. OCENA

5.1 POSTOPEK

- (113) Komisija meni, da uporabljeni postopek ni kršil niti pravic Španije do obrambe niti pravice katere koli tretje strani do zaslivanja. Ravno nasprotno, odločba o začetku formalnega postopka je prvi uradni korak, ki ga mora Komisija izvesti v skladu z Uredbo Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES ⁽⁶⁷⁾ (v nadaljnjem besedilu: Uredba (ES) št. 659/1999), če po predhodni preiskavi dvomi o združljivosti ukrepa državne pomoči z notranjim trgov (člen 13 in člen 4(4) Uredbe (ES) št. 659/1999). Namen odločbe o začetku postopka je namreč povzete bistvenih dejanskih in pravnih vprašanj, predhodna ocena o značaju pomoči ukrepa, izpostavitve dvomov o njegovi združljivosti s skupnim trgov ter poziv zadevni državi članici in drugim zainteresiranim stranem, naj predložijo pripombe (člen 6 Uredbe (ES) št. 659/1999).
- (114) Poleg tega Komisija ni začela formalnega postopka preiskave v zvezi s pospešeno amortizacijo zakupljenih sredstev (člen 115(6) TRLIS), saj je navedla, da če bi ukrep pomenil državno pomoč, bi se v vsakem primeru štel za veljavno pomoč. Ni izrazila dvoma o sistemu davka na tonažo, vsaj ne v obsegu, v kakršnem je bil priglašen in ga

⁽⁶⁶⁾ Sklep Komisije z dne 12. januarja 2011 v zadevi C-45/2007, uvodna izjava 192, UL L 135, 21.5.2011, str. 1, Odločba Komisije z dne 13. novembra 2007 v zadevi C-15/2002, uvodna izjava 85, UL L 90, 2.4.2008, str. 7, Odločba Komisije z dne 9. marca 2004 v zadevi C-33/2003, uvodne izjave 47, 48 in 66, UL L 190, 22.7.2005, str. 13 in Odločba Komisije z dne 16. maja 2000 v zadevi C-68/1999, uvodna izjava 73, UL L 79, 17.3.2001, str. 29.

⁽⁶⁷⁾ UL L 83, 27.3.1999, str. 1.

je Komisija odobrila (členi 124 do 128 TRLIS), ker se je ta ukrep prav tako štel za veljavno pomoč. Ta dva ukrepa sta v Odločbi C(2011) 4494 final omenjena in opisana samo zato, ker sta pomembna elementa SPN in sta povezana z ukrepi, ki so predmet formalne preiskave (člena 115(11) in 48(4) TRLIS, člen 49 in člen 50(3) RIS ter uporaba sistema davka na tonažo za neprevozne dejavnosti).

- (115) Komisija meni, da je člena 115(11) in 48(4) TRLIS, člen 49 in člen 50(3) RIS ter uporabo sistema davka na tonažo za neprevozne dejavnosti mogoče ločiti od drugih ukrepov, navedenih v prejšnji uvodni izjavi (tj. člen 115(6) TRLIS in členi 124 do 128 TRLIS), in ne pomenijo veljavne pomoči v smislu člena 1(b) Uredbe (ES) št. 659/1999, saj so bili uvedeni v letih 2002 in 2003, torej po pristopu Španije k EU, ter so se začeli izvajati brez predhodne odobritve Komisije. Zato je Komisija v zvezi z navedenimi ukrepi upravičeno uporabila postopek, ki se uporablja za nezakonito pomoč (člen 1(f), člen 13 in člen 4(4) Uredbe (ES) št. 659/1999).

5.2 OCENA SPN KOT SISTEMA/OCENA POSAMEZNIH UKREPOV

- (116) Dejstvo, da je sistem SPN sestavljen iz različnih ukrepov, ki niso vsi določeni v španski davčni zakonodaji, ne zadošča, da bi Komisiji preprečilo, da SPN opiše in oceni kot sistem. Kot je pojasnjeno v Odločbi C(2011) 4494 final, Komisija meni, da so bili različni davčni ukrepi, uporabljeni v poslih na podlagi SPN, pravno ali dejansko povezani. S pravnega vidika diskrecijska uporaba predčasne amortizacije zakupljenih sredstev (člen 115(11) TRLIS) ustreza predčasni uporabi pospešene amortizacije zakupljenih sredstev (člen 115(6) TRLIS). Podobno člen 50(3) RIS določa izjemo pri posebnem postopku, ki se uporablja v okviru sistema davka na tonažo. S pravnega vidika se člen 50(3) RIS nanaša zgolj na plovila, upravičena do uporabe sistema davka na tonažo, in zakupne pogodbe, ki jih odobri davčna uprava. Z dejanskega vidika se je za zakupne pogodbe štel, da jih je davčna uprava odobrila, samo v okviru dovoljenj za predčasno amortizacijo zakupljenih sredstev. S pravnega vidika se lahko predčasna amortizacija predvidi za širok nabor sredstev, ki jih je mogoče pridobiti prek zakupne pogodbe. Vendar pa se lahko pogoji za predčasno amortizacijo prosto razlagajo in se je zanje dejansko štel, da so izpolnjeni samo v zvezi s plovili, upravičenimi za uporabo sistema davka na tonažo, zato so bila dovoljenja izdana zgolj za takšna plovila.
- (117) Poleg tega Komisija ugotavlja, da sta dva od treh glavnih ukrepov, vključenih v SPN (diskrecijska uporaba predčasne amortizacije in pravila o upravičenosti do uporabe sistema davka na tonažo), začela veljati na isti dan (1. januar 2002) na podlagi istega zakona.
- (118) Komisija ugotavlja tudi, da iste tretje strani, ki izpodbijajo splošni pristop Komisije, v trditvah v zvezi z legitimnimi pričakovanji in enako obravnavo predstavljajo sistem SPN kot zelo podobnega francoski shemi *GIE Fiscaux*. Dejstvo, da so bile vse značilnosti francoskega ukrepa zajete v enem pravnem predpisu, je zahtevalo splošno oceno. V zvezi s tem dejstvo, da so različni elementi SPN zajeti v različnih pravnih predpisih, ki so dejansko povezani, samo po sebi ne bi upravičilo drugačnega pristopa.
- (119) Zaradi navedenih razlogov Komisija meni, da je treba španski poslovni najem opisati kot sistem povezanih davčnih ukrepov in oceniti učinke teh ukrepov v okviru njihove vzajemnosti, pri tem pa upoštevati zlasti dejanska razmerja, ki jih je uvedla ali odobrila država.
- (120) V vsakem primeru se Komisija ne zanaša zgolj na splošni pristop. Vzporedno s splošnim pristopom je proučila tudi posamezne ukrepe, ki sestavljajo SPN. Komisija meni, da se pristopa dopolnjujeta in prinašata skladne zaključke. Individualna ocena je potrebna za ugotovitev, kateri del gospodarskih prednosti, ki jih prinaša sistem SPN, je posledica splošnih ukrepov in kateri del je posledica selektivnih ukrepov. Poleg tega individualna ocena Komisiji omogoča, da po potrebi ugotovi, kateri del pomoči je združljiv z notranjim trgom in kateri del bi bilo treba vrniti.

- (121) Ta dvojni pristop, ki je bil uporabljen že v Odločbi C(2011) 4494 final, Komisiji omogoča, da opredeli referenčni sistem za vsak posamezen ukrep in za SPN kot celoto, da bi določila selektivne prednosti, ki pomenijo državno pomoč. Za vsak posel, ki temelji na SPN, je analiza nasprotnih dejstev, na podlagi katere se bo ocenila prisotnost pomoči, posel sam, in sicer z enakimi pogodbenimi določili, vendar izvedena brez ukrepov, opredeljenih kot državna pomoč. V zvezi s tem alternativen posel z dejanskimi drugačnimi ureditvami (pogodbenimi in finančnimi) ne bi pomenil ustrezne analize nasprotnih dejstev.
- (122) Gospodarski subjekti lahko prosto strukturirajo svoje posle financiranja sredstev in v ta namen uporabljajo splošne davčne ukrepe, ki se jim zdijo najbolj primerni. Ker pa ti postopki vključujejo uporabo selektivnih davčnih ukrepov, za katere velja nadzor državne pomoči, so podjetja, udeležena v teh poslih, potencialni prejemniki državne pomoči. Na eni strani dejstvo, da je več sektorjev ali kategorij podjetij opredeljenih kot potencialni prejemniki, ni znak, da je sistem SPN splošen ukrep⁽⁶⁸⁾. Na drugi strani pa je dejstvo, da se sistem uporablja za financiranje pridobitve in zakupa morskih plovil brez posadke ter njihove nadaljnje prodaje, mogoče razumeti kot jasen znak, da je ukrep selektiven s sektorskega vidika.

5.3 OBSTOJ POMOČI V SMISLU ČLENA 107(1) PDEU

- (123) V skladu s členom 107(1) PDEU „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, nezdržljiva s skupnim trgom, kolikor prizadene trgovino med državami članicami“.
- (124) Pravila o državni pomoči se uporabljajo samo za pomoč, dodeljeno podjetjem, vključenim v gospodarske dejavnosti. Poleg tega so merila iz člena 107(1) PDEU kumulativna. Zato ukrepi, ki so v postopku ocenjevanja, pomenijo državno pomoč v smislu Pogodbe, če so izpolnjeni vsi navedeni pogoji. Finančna pomoč mora:

- biti dodeljena s strani države ali iz državnih sredstev,
- dajati prednost določenim podjetjem ali proizvodnji določenega blaga,
- izkrivljati konkurenco ali omogočati izkrivljanje konkurence in
- vplivati na trgovino med državami članicami.

- (125) Komisija je oceno izvedla na dveh različnih ravneh:

- na ravni posameznih zadevnih ukrepov, pri čemer Komisija presodi, ali posamezen ukrep pomeni državno pomoč, ne glede na njegovo uporabo v SPN,
- na ravni sistema SPN kot celote: kot je bilo že navedeno, SPN temelji na kombinaciji teh ukrepov, ki so med seboj pravno ali dejansko povezani.

5.3.1 Podjetja v smislu člena 107 PDEU

- (126) Komisija meni, da so vse strani, udeležene v poslih na podlagi SPN, podjetja v smislu člena 107(1) PDEU – Španija⁽⁶⁹⁾ in tretje strani tega ne izpodbijajo – saj njihove dejavnosti vključujejo ponujanje blaga in storitev na

⁽⁶⁸⁾ Glej zadevo C-75/97, Belgija proti Komisiji (Maribel bis/ter), Recueil, str. I-3671, točka 32.

⁽⁶⁹⁾ Glej zlasti dopis španskih organov z dne 2. avgusta 2011, poslan v odziv na Odločbo Komisije C(2011) 4494 final, oddelek 3.2.2. Ureditve glede preglednosti, ki veljajo za gospodarska interesna združenja, prvi odstavek: „V skladu s členom 1 zakona 12/1991 z dne 29. aprila 1991 o gospodarskih interesnih združenjih ... so ta podjetja pravne osebe, so komercialne narave in lahko opravljajo gospodarske dejavnosti“.

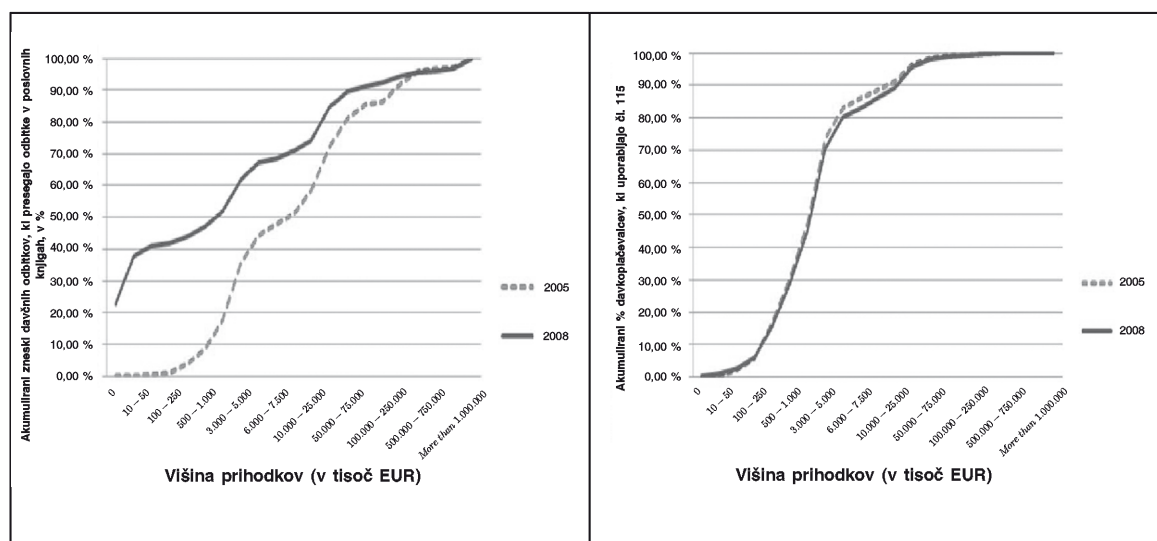
trgu ⁽⁷⁰⁾. Natančneje, ladjedelnice ponujajo novo zgrajena plovila ali storitve gradnje, popravila in prenove, liziške družbe ponujajo finančne mehanizme, gospodarska interesna združenja dajejo v zakup plovila in jih prodajajo, vlagatelji ponujajo blago in storitve na različnih trgih, razen če so posamezniki, ki ne izvajajo nobene gospodarske dejavnosti in v tem primeru niso zajeti v tem sklepu, podjetja za pomorske prevoze ponujajo storitve pomorskega prevoza, banke organizatorke ponujajo posredovanje in storitve financiranja, drugi posredniki pa zagotavljajo storitve posredovanja ali svetovanja.

5.3.2 Obstoj selektivne prednosti

- (127) V skladu z ustaljeno sodno prakso „člen 107(1) ES nalaga, naj se ugotovi, ali je nacionalni ukrep v okviru določene pravne ureditve take vrste, da omogoča prednost ‚posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga‘ v primerjavi z drugimi podjetji in proizvodnjo blaga, ki so glede na cilj, ki ga zasleduje zadevna ureitev, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Če je tako, potem zadevni ukrep izpolnjuje pogoj selektivnosti“ ⁽⁷¹⁾.

5.3.2.1 Pospesena amortizacija (člen 115(6) TRLIS) – ukrep 1

- (128) Komisija je v Odločbi C(2011) 4494 final navedla, da bi bil ukrep, če bi pomenil pomoč, veljavna pomoč, in ni izvedla ocene. Na podlagi formalnega postopka preiskave je Komisija zdaj sklenila, da ta ukrep sam po sebi ne pomeni državne pomoči, ker ne daje prednosti določenim podjetjem ali proizvodnji določenega blaga. Komisija ugotavlja, da se ukrep uporablja za vse družbe, ki so zavezane k plačilu davka od dohodkov v Španiji, brez kakršnih koli omejitev glede njihovega sektorja dejavnosti, kraja sedeža, velikosti, pravnega statusa ali lokacije premoženja. Brez izjeme se uporablja tudi za vse vrste blaga, ki so predmet amortizacije.
- (129) Poleg tega omejitev na zakupljena sredstva ni element selektivnosti, saj se lahko pridobitev kakršnih koli sredstev financira prek pogodb o finančnem zakupu, ki so na splošno dostopne družbam vseh velikosti v vseh sektorjih. Nič ne kaže, da so prejemniki ukrepa dejansko zgoščeni v določenih sektorjih ali vrstah proizvodnje. Statistični podatki, ki jih je zagotovila Španija in se nanašajo na uporabo člena 115 TRLIS s strani španskih davkoplačevalcev (glej spodnje diagrame), potrjujejo, da finančni zakup uporabljajo družbe, ki imajo širok nabor obdavčljivih prihodkov (45 % prijavljenih uporabnikov člena 115 zasluži manj kot 1 milijon EUR, 70 % pa manj kot 3 milijone EUR) (glej levi diagram). Absolutni znesek davčne ugodnosti, ki lahko nastane zaradi odbitka dodatnih stroškov ⁽⁷²⁾ v skladu s členom 115 TRLIS, se spreminja tudi glede na prihodke davkoplačevalca (glej desni diagram).



Vir: Ministrstvo za gospodarstvo in finance

⁽⁷⁰⁾ Glej zadevo 118/85, Komisija proti Italiji, Recueil, str. 2599, točka 7, zadevo C-35/96, Komisija proti Italiji, Recueil, str. I-3851, točka 36, in združene zadeve C-180/98 do C-184/98, Pavlov in drugi, Recueil, str. I-6451, točka 75.

⁽⁷¹⁾ Glej zadevo C-172/03, Heiser, ZOdl., str. I-1627, točka 40.

⁽⁷²⁾ Te dodatne stroške, ki ustrezajo pozitivni razliki med stroški, ki se odbijejo pri obračunu davka v skladu s členom 115, in stroški, evidentiranimi v računovodski dokumentaciji, je treba opredeliti v davčni napovedi upravičenca.

- (130) Španski organi so tudi potrdili, da se lahko zakupne pogodbe in člen 115 TRLIS uporabljajo v zvezi s sredstvi, zgrajenimi v drugih državah članicah (ali s poreklom iz drugih držav članic). Nazadnje Komisija ugotavlja, da so pogoji za uporabo člena 115(6) TRLIS jasni, objektivni in nevtralni ter da za njegovo uporabo ni potrebno predhodno dovoljenje. Zato davčna uprava nima pravice, da po lastni presoji odobri ali zavrne uporabo navedenega ukrepa ⁽⁷³⁾.
- (131) Komisija zato ugotavlja, da pospešena amortizacija zakupljenih sredstev (člen 115(6) TRLIS) gospodarskim interesnim združenjem v poslih na podlagi SPN sama po sebi ne daje selektivne prednosti.

5.3.2.2 Diskrecijska uporaba predčasne amortizacije (člena 115(11) in 48(4) TRLIS ter člen 49 RIS) – ukrep 2

- (132) Pravila o amortizaciji v španski davčni zakonodaji (člen 11 TRLIS) na splošno določajo, da je treba vrednost sredstva porazdeliti na dobo njegovega gospodarskega življenja, torej od trenutka, ko se začne uporabljati za gospodarsko dejavnost. V skladu s členom 115(6) TRLIS je treba pri pospešeni amortizaciji zakupljenega sredstva upoštevati datum, ko sredstvo začne delovati. Člen 115(11) TRLIS zagotavlja gospodarsko prednost, ker dopušča, da se pospešena amortizacija začne pred začetkom uporabe sredstva.
- (133) Ta možnost je izjema od splošnega pravila iz člena 115(6) in jo morajo po lastni presoji odobriti španski organi; zato je ta ukrep na prvi pogled selektiven. V nasprotju s trditvami Španije in nekaterih tretjih strani merila za izdajo dovoljenja niso jasna in objektivna in tudi v primeru, da bi bila jasna in objektivna, to ne bi zadostovalo za izključitev njihove selektivne narave ⁽⁷⁴⁾. Komisija ugotavlja, da so merila iz člena 115(11) TRLIS nejasna in zahtevajo razlago davčne uprave, ki ni objavila nobenih upravnih pravil ali pojasnil v zvezi s tem. Diskrecijska uporaba predčasne amortizacije na podlagi nejasnih meril ustvarja selektivnost v sistemu SPN, tudi če se diskrecijske pravice ne uveljavljajo samovoljno ⁽⁷⁵⁾. Poleg tega Komisija opozarja, da Španija ni prepričljivo pojasnila, zakaj so za preprečitev zlorab potrebni vsi pogoji iz člena 48(4) TRLIS in člena 49 RIS. Na primer, dokazati je treba posebne značilnosti gospodarske uporabe sredstva ⁽⁷⁶⁾ in odsotnost vpliva na davčno osnovo, ki izhaja iz uporabe sredstva ali prenosa lastništva ⁽⁷⁷⁾. Utemeljitev teh omejitev, ki uvajajo dodatne elemente selektivnosti, ni bila podana. Poleg tega Španija ni pojasnila, zakaj je potrebno predhodno dovoljenje. Zagotovitev realnosti posla zakupa se na primer zdi enako pomembna za zagotovitev možnosti običajnega odbitka stroškov zakupa/amortizacije sredstva ali uporabe pospešene amortizacije kot za predčasno uporabo te amortizacije. Vendar za prve ukrepe ni potrebno predhodno dovoljenje in zdi se, da bi za navedene ukrepe zadostovala naknadna preveritev jasnih in objektivnih meril, ki se uporabljajo za predčasno amortizacijo zakupljenih sredstev.
- (134) Komisija je v Odločbi C(2011) 4494 final navedla, da so španski organi na srečanju potrdili, da so se glede na izdana dovoljenja pogoji iz člena 115(11) TRLIS šteli za izpolnjene le v primeru pridobitev plovil, ki so prešla z običajnega režima obdavčitve dohodkov pravnih oseb na sistem davka na tonažo ⁽⁷⁸⁾, in poznejšem prenosu lastništva plovila na podjetje za pomorske prevoze prek izvršitve opcije v okviru zakupa plovila brez posadke.

⁽⁷³⁾ Glej zadevo C-295/97, Piaggio, Recueil, str. I-3735, točka 39, in navedeno sodno prakso.

⁽⁷⁴⁾ Glej združeni zadevi T-92/00 in T-103/00, Diputación Foral de Álava proti Komisiji, Recueil, str. II-1385, točka 58.

⁽⁷⁵⁾ Glej prejšnjo opombo, točka 35.

⁽⁷⁶⁾ Člen 115(11) TRLIS: „Ministrstvo ... lahko določi datum iz odstavka 6 ... ob upoštevanju posebnih značilnosti pogodbenega obdobja ali obdobja gradnje sredstva in posebne narave njegove gospodarske uporabe, če določitev tega datuma ne vpliva na izračun davčne osnove, ki izhaja iz dejanske uporabe sredstva ali iz plačil, ki so posledica prenosa lastništva, in jo je treba določiti v skladu s splošnim davčnim režimom ali posebnim režimom ...“ (poudarek dodan).

⁽⁷⁷⁾ Člen 49(3)(c) RIS: „Prošnja vsebuje vsaj naslednje informacije: c) dokazilo o posebnih značilnostih uporabe sredstva. Predložijo se pravna in finančna poročila o nameravani uporabi sredstva, kupljenega prek pogodbe o finančnem zakupu, v katerih se navedejo posebne pogodbene formule, ki se bodo uporabile, ter pozitivni in negativni finančni tokovi, ki bodo nastali“.

⁽⁷⁸⁾ Dopisi španskih organov z dne 27. marca 2008, 10. marca 2010 in 27. julija 2010, v katerih so bila povzeta dovoljenja, izdana pred koncem junija 2010.

Španija je zanikala ⁽⁷⁹⁾, da je podala takšno izjavo, vendar je priznala, da je prišlo do težav pri razlagi ⁽⁸⁰⁾. Komisija ugotavlja, da ni bil predložen noben dokaz, da so bila dovoljena za uporabo predčasne amortizacije izdana v drugih okoliščinah ⁽⁸¹⁾.

- (135) Na podlagi primerov, ki so jih zagotovili španski organi, se zdi, da prošnje za predčasno amortizacijo, ki so jih pri davčni upravi vložila gospodarska interesna združenja, vsebujejo podroben opis celotne organizacije SPN in vse ustrezne pogodbe (predvsem pogodbo o gradnji ladje, zakupno pogodbo, pogodbo o zakupu plovila brez posadke, opsijske pogodbe ter pogodbo o prevzemu in odpustu dolga). Po navedbah Španije so ti elementi potrebni za preverjanje skladnosti s pogoji iz členov 115(11) in 48(4) TRLIS ter člena 49 RIS.
- (136) Vendar pa Komisija ugotavlja, da postopek, določen v izvedbenih predpisih ⁽⁸²⁾, davčni upravi daje pomembne diskrecijske pravice, da lahko razlaga zakonske zahteve in morda določa dodatne pogoje. Davčna uprava lahko zlasti zahteva kakršne koli dodatne informacije, ki se ji zdijo pomembne za oceno ⁽⁸³⁾. V zvezi s tem Komisija ugotavlja tudi, da so prošnje, ki so jih vložili vložniki, v nekaterih predloženih primerih vsebovale tudi dodatne priloge, ki niso potrebne za dokazovanje skladnosti s pogoji iz členov 115(11) in 48(4) TRLIS ter člena 49 RIS: (1) podroben izračun skupnih davčnih ugodnosti in kako bodo razdeljene med podjetje za pomorski prevoz na eni strani in gospodarsko interesno združenje ali njegove vlagatelje na drugi strani ter (2) izjavo ladjedelnice s podrobno navedbo pričakovanih gospodarskih in socialnih koristi, ki naj bi jih prinesla pogodba o gradnji ladje. Po navedbah nekaterih pritožnikov davčna uprava zahteva te dokumente v okviru postopka za pridobitev dovoljenja. Po navedbah Španije pa so vložniki (gospodarska interesna združenja) te elemente predložili na lastno pobudo. Ti dokumenti kažejo zlasti, da se upoštevata pomen pogodbe o gradnji ladje za špansko gospodarstvo in skupna davčna ugodnost, ki nastane zaradi posla na podlagi SPN.
- (137) Komisija ugotavlja, da obvezni postopek za pridobitev predhodnega dovoljenja, potrebna razlaga nejasnih pogojev iz členov 115(11) in 48(4) TRLIS ter člena 49 RIS ter možnost, da davčna uprava zahteva kakršen koli dodaten dokument ali informacije, jasno dokazujejo, da ima davčna uprava precejšnje diskrecijske pravice pri izvajanju naloge izdajanja dovoljenj za posle, ki temeljijo na SPN.
- (138) Kot je navedeno v Obvestilu Komisije o uporabi pravil o državni pomoči za ukrepe, ki zadevajo neposredno obdavčitev ustvarjenega dohodka (v nadaljnjem besedilu: obvestilo o davčni pomoči) ⁽⁸⁴⁾, Sodišče priznava, da obravnavanje gospodarskih subjektov na diskrecijski osnovi lahko pomeni, da individualna uporaba splošnega ukrepa dobi značilnosti selektivnega ukrepa, predvsem kadar uporaba diskrecije presega preprosto upravljanje davčnih prihodkov glede na objektivne kriterije ⁽⁸⁵⁾ ⁽⁸⁶⁾.
- (139) Komisija zato meni, da diskrecijska uporaba predčasne amortizacije zakupljenih sredstev na podlagi členov 115(11) in 48(4) TRLIS ter člena 49 RIS daje selektivno prednost gospodarskim interesnim združenjem, udeleženi v poslih na podlagi SPN, in njihovim vlagateljem.

⁽⁷⁹⁾ „Španski organi zanikajo, da so ‚v praksi‘ potrdili, da so se lahko določbe člena 115(11) TRLIS uporabljale samo za sredstva, ki so pozneje prešla na shemo davka na tonažo, kot je navedeno v uvodni izjavi 34 Odločbe Komisije.“

⁽⁸⁰⁾ Španski organi so zgolj opozorili na težave pri razlagi, ki jih je povzročila zahteva, ki jo je določil zakonodajalec, da je treba za uporabo predčasne amortizacije zagotoviti odsotnost vpliva na izračun davčne osnove, ki izhaja iz dejanske uporabe sredstva, in na prihodke, ki nastanejo zaradi prenosa sredstva.

⁽⁸¹⁾ Zdi se, da je pogodba o zakupu plovila brez posadke med gospodarskim interesnim združenjem in podjetjem za pomorske prevoze posledica razlage enega od pogojev iz člena 48 TRLIS ter da davčna uprava pregleda in odobri takšne pogodbe.

⁽⁸²⁾ Zlasti člen 49 RIS.

⁽⁸³⁾ Člen 49(4) RIS: „Generalni direktorat za obdavčenje lahko od davčnega zavezanca zahteva kakršne koli podatke, poročila, evidence in dokaze, ki se mu zdijo potrebni.“

⁽⁸⁴⁾ UL C 384, 10.12.1998.

⁽⁸⁵⁾ Glej obvestilo o davčni pomoči, oddelek o diskrecijskih upravnih praksah, točki 21 in 22.

⁽⁸⁶⁾ Zadeva C-241/94, Francija proti Komisiji (Kimberly Clark Sopalín), Recueil, str. I-4551.

5.3.2.3 Davčna preglednost gospodarskih interesnih združenj (člen 48 TRLIS) – ukrep 3

- (140) Komisija meni, da davčna preglednost gospodarskih interesnih združenj, določena v členih 48 in 49 TRLIS, zgolj omogoča, da se različni subjekti pridružijo in financirajo kakršno koli naložbo ali izvajajo katero koli gospodarsko dejavnost. Zato navedeni ukrep gospodarskim interesnim združenjem ali njihovim članom ne daje nobene selektivne prednosti.

5.3.2.4 Sistem davka na tonažo (členi 124 do 128 TRLIS) – ukrep 4

- (141) Kot je pojasnjeno v oddelku 2.2.4, je sistem davka na tonažo shema veljavne državne pomoči, ki je bila odobrena z Odločbo Komisije C(2002) 582 final z dne 27. februarja 2002. Vključuje pravila iz člena 125(2) TRLIS v zvezi z obravnavanjem skritih davčnih obveznosti in kapitalskih dobičkov v okviru prenosa rabljenih sredstev, za katera se je prej uporabljal splošni davčni sistem, v sistem davka na tonažo.
- (142) Kot je pojasnjeno v uvodni izjavi 17, se v normalnih okoliščinah, tj. če družba ostane v splošnem sistemu davka od dohodkov pravnih oseb in ne preide na sistem davka na tonažo, davčna ugodnost, ki nastane zaradi predčasne ali pospešene amortizacije sredstev v prvih letih (skrite davčne obveznosti se povečajo), v veliki meri izravna v naslednjih letih (skrite davčne obveznosti se zmanjšajo) ali ob prodaji ali razstavitvi sredstva (obdavčitev kapitalskega dobička). Ta proces v celotnem obdobju povzroči odlog plačila določenih zneskov davka. Ker davek, plačan v okviru sistema davka na tonažo, ni odvisen od razlike med prihodki in odhodki, prehod na sistem davka na tonažo sredi obdobja pomeni, da se skrite davčne obveznosti ne poravnajo.
- (143) V primerjavi s tem, kar bi se zgodilo v okviru splošnega davčnega sistema, odlog plačila skritih davčnih obveznosti, ki ga dovoljuje člen 125(2) TRLIS, v okviru sistema davka na tonažo daje dodatno selektivno gospodarsko prednost družbam, ki preidejo na ta sistem, v primerjavi z družbami, ki ostanejo v splošnem davčnem sistemu.
- (144) Kot je pojasnjeno v oddelku 5.4, se sistem davka na tonažo, kot ga je odobrila Komisija, ne uporablja za davčno obravnavo prihodkov, ustvarjenih z dajanjem plovil brez posadke v zakup, kar je torej nova in ne veljavna pomoč.

5.3.2.5 Člen 50(3) RIS – ukrep 5

- (145) V primerjavi s tem, kar je bilo odobreno kot del sheme davka na tonažo, člen 50(3) RIS zagotavlja nadaljnjo prednost: z uvedbo izjeme od običajne uporabe člena 125(2) TRLIS se za določena morska plovila, ki bi se običajno obravnavala kot rabljena, ob prehodu na sistem davka na tonažo šteje, da so nova. Zato je poravnava skritih davčnih obveznosti, ki je običajno odložena do prodaje ali razstavitve sredstva v skladu s členom 125(2) TRLIS, dokončno odpravljena. Ta odprava pomeni gospodarsko prednost.
- (146) Gospodarska prednost, ki jo zagotavlja člen 50(3) RIS, je selektivna, ker ni na voljo za vsa sredstva. Na voljo ni niti za vsa sredstva, za katera se uporabljata shema davka na tonažo in člen 125(2) TRLIS. Dejansko je ta prednost na voljo le pod pogojem, da se je plovilo pridobilo na podlagi pogodbe o finančnem zakupu, ki jo je davčna uprava predhodno odobrila. Kot je bilo že navedeno, so španski organi potrdili, da je davčna uprava štela, da je ta pogoj dejansko izpolnjen le, če je bila pogodba o finančnem zakupu odobrena na podlagi prošnje za predčasno amortizacijo v skladu s členom 115(11) TRLIS. Niti Španija niti tretje strani niso navedle drugih okoliščin, v katerih bi davčna uprava lahko predhodno odobrila zakupno pogodbo. Kot je navedeno v oddelku 5.3.2.2, so bila ta dovoljenja izdana na podlagi precejšnjih diskrecijskih pravic davčne uprave in samo v zvezi z novozgrajenimi morskimi plovili.
- (147) V nasprotju s trditvami Španije in nekaterih tretjih strani člen 50(3) RIS ne podaja zgolj pojasnil v zvezi s prijavo posebnega postopka ali pojmom „rabljenega plovila“. Ker določa, da se zakupljeno plovilo na dan, ko zakupnik uveljavi nakupno opcijo, še vedno šteje za novo, če je davčna uprava predhodno odobrila zakupno pogodbo,

navedeni člen odstopa od posebnega postopka⁽⁸⁷⁾, določenega v členu 125(2) TRLIS. To prinaša dodatno selektivno prednost, saj preprečuje obdavčenje poznejših kapitalskih dobičkov.

- (148) Komisija meni, da dodelitve te dodatne selektivne prednosti, bodisi s sklicevanjem na splošno davčno shemo ali celo na običajno uporabo alternativnega sistema davka na tonažo in člena 125(2) TRLIS, kot jih je odobrila Komisija, ni mogoče upravičiti z naravo in splošno shemo španskega davčnega sistema.
- (149) Komisija je res odobrila člen 125(2) TRLIS kot poseben postopek, ki naj bi preprečil zlorabo člena 125(1), tj. subjektom preprečil, da prenesejo rabljena in prekomerno amortizirana plovila v sistem davka na tonažo izključno zato, da bi jih lahko prodali z znatnim kapitalskim dobičkom, ki bi bil v okviru sheme davka na tonažo oproščen davka. Komisija v zvezi s tem ugotavlja, da posli na podlagi SPN vključujejo gospodarska interesna združenja, ki zakupijo (in imajo kratek čas v lasti) eno samo plovilo, ki ga sama ne upravljajo, nato pa preidejo na sistem davka na tonažo za zelo omejen čas, ki je potreben za izvršitev opcije zakupne pogodbe in prenos lastništva njihovega edinega plovila na podjetje za pomorske prevoze. Zdi se, da takšni posli niso v skladu s cilji sistema davka na tonažo, ki so predvideni v smernicah za pomorski promet.
- (150) Zato se Komisija ne strinja, da je logično, da se na dan, ko se izvrši opcija, plovilo obravnava kot „novo“, ker ga pred zakupnikom ni nihče uporabljal ali ker je bil dogovor o izvršitvi opcije sklenjen že pred podpisom zakupne pogodbe.
- (151) V zvezi s prvim delom te trditve Komisija ugotavlja, da se omejitveno pravilo uporablja tudi za plovila, ki jih en subjekt prenese iz običajnega davčnega sistema v sistem davka na tonažo, tj. brez spremembe lastništva in brez tretjih strani, ki bi uporabljale plovilo.
- (152) V zvezi z drugim delom trditve dejstvo, da je dogovor glede opcije že dosežen, nima nobene povezave z ugotovitvijo, ali je plovilo novo. Komisija ni prejela nobenega pojasnila, zakaj je treba takšno plovilo na dan, ko se izvrši opcija, obravnavati kot novo, ne glede na to, kdo je lastnik. Poleg tega ni prejela nobenega prepričljivega pojasnila, zakaj bi bila ta hipoteza smiselna le, če bi zakupno pogodbo predhodno odobrila davčna uprava.
- (153) V zvezi s tem Komisija ugotavlja, da kapitalski dobiček ne bi bil oproščen davka, če bi bilo v členu 50(3) RIS pojasnjeno le, da se zakupljena plovila obravnavajo kot nova na dan, ko je podpisana pogodba, brez upoštevanja datuma izvršitve opcije. V navedenem primeru bi bilo treba gospodarsko interesno združenje obravnavati kot lastnika plovila pred njegovim prehodom na sistem davka na tonažo, plovilo bi se obravnavalo kot rabljeno ob vstopu v sistem davka na tonažo in uporabil bi se člen 125(2) TRLIS, zato bi bila poravnava skritih davčnih obveznosti ali obdavčitev kapitalskega dobička odložena do prodaje ali razstavitve plovila.
- (154) Komisija zato meni, da člen 50(3) RIS daje selektivno prednost podjetjem, ki pridobijo plovila na podlagi pogodb o finančnem zakupu, ki jih je predhodno odobrila davčna uprava, in zlasti gospodarskim interesnim združenjem ali njihovim vlagateljem, vključenim v posle na podlagi SPN.

⁽⁸⁷⁾ Glej Odločbo Komisije C(2002) 582 final z dne 27. februarja 2002, oddelek 2.12.1. Kapitalske olajšave: „Kapitalski dobički, ustvarjeni pred prehodom na shemo davka na tonažo, so polno obdavčeni v skladu z običajnimi pravili o davku od dohodkov pravnih oseb, ko se ladja proda. Da se zagotovi izvajanje te določbe, mora upravičenec oblikovati rezervo, ki je enaka razliki med normalno tržno vrednostjo in neto knjigovodsko vrednostjo vsake od ladij in zato izraža kapitalske dobičke od ladje, ki prehaja na to shemo. Ta rezerva je v primeru prenosa lastništva polno obdavčena. Da se prepreči izogibanje davkom ob prehodu na novo shemo, je morebitna pozitivna razlika med davčno in računovodsko amortizacijo po prodaji ladje prav tako polno obdavčena po običajnih stopnjah, da se preprečita pretvorba računovodske amortizacije, ki je nižja od davčne, v nižji nominalni kapitalski dobiček in posledično delno izogibanje plačilu celotnega davka za kapitalski dobiček“ (poudarek dodan).

5.3.2.6 *Selektivna prednost, ki je posledica SPN kot celote. Prejemniki prednosti*

- (155) Znesek gospodarske prednosti, ki je posledica SPN kot celote, ustreza prednosti, ki je gospodarsko interesno združenje v enakem poslu financiranja ne bi pridobilo, če bi se uporabili samo splošni ukrepi. V praksi ta prednost ustreza vsoti prednosti, ki jih gospodarsko interesno združenje pridobi z uporabo zgoraj navedenih selektivnih ukrepov in vključujejo:
- obresti, prihranjene pri plačilu davka, ki je odloženo zaradi predčasne amortizacije (člena 115(11) in 48(4) TRLIS ter člen 49 RIS),
 - znesek davka, ki ga ni treba plačati, ali obresti, prihranjene z odložitvijo davka zaradi sheme davka na tonažo (člen 128 TRLIS), glede na to, da gospodarsko interesno združenje ni bilo upravičeno do sheme davka na tonažo,
 - znesek davka na kapitalski dobiček od prodaje plovila, ki ga zaradi člena 50(3) RIS ni treba plačati.
- (156) Če se SPN obravnava kot celota, je prednost selektivna, ker je bila odvisna od diskrecijskih pravic, ki jih je davčna uprava dobila zaradi obveznega postopka za pridobitev predhodnega dovoljenja in nenatančnega besedila pogojev, ki veljajo za predčasno amortizacijo. Ker so drugi ukrepi (zlasti člen 50(3) TRLIS), ki se uporabljajo samo za dejavnosti pomorskega prevoza, ki so upravičene v skladu s smernicami za pomorski promet, odvisni od navedenega predhodnega dovoljenja, je cel sistem SPN selektiven. Zato bi davčna uprava izdala dovoljenja le za posle na podlagi SPN za financiranje morskih plovil (sektorska selektivnost). Kot potrjujejo statistični podatki, ki jih je zagotovila Španija, se vseh 273 poslov, ki so temeljili na SPN in so bili organizirani pred junijem 2010, nanaša na morska plovila.
- (157) V zvezi s tem dejstvo, da imajo lahko vsa podjetja za pomorski prevoz, vključno s podjetji s sedežem v drugih državah članicah, dostop do poslov financiranja na podlagi SPN, ne spremeni ugotovitve, da shema daje prednost določenim dejavnostim, in sicer pridobitvi morskih plovil na podlagi zakupnih pogodb, zlasti z namenom dajanja teh plovil v zakup brez posadke in njihove nadaljnje prodaje.
- (158) Evropske ladjedelnice so se večkrat pritožile, da nimajo dostopa do financiranja španskih bank za SPN.
- (159) Komisija je v svoji odločbi o začetku formalnega postopka preiskave ugotovila, da so bila z izjemo enega plovila vsa plovila, ki so bila sprejeta v SPN, zgrajena v španskih ladjedelnicah. Komisija je izrazila dvom⁽⁸⁸⁾, da bi bilo takšen izid mogoče razumno pojasniti na podlagi poslov, ki izhajajo zgolj iz proste izbire gospodarskih subjektov na prostem in konkurenčnem trgu.
- (160) Vendar pa v odsotnosti kakršnih koli dokazov, da so bile prošnje, povezane s pridobitvijo nešpanskih plovil, zavrnjene, Komisija ne more ugotoviti, ali je bil SPN dejansko omejen na pridobitev španskih plovil. Poleg tega Komisija ugotavlja, da je španska davčna uprava v zavezujočem obvestilu z dne 1. decembra 2008, v katerem je odgovorila na vprašanje morebitnega vlagatelja, izrecno potrdila, da se SPN uporablja za ladje, zgrajene v drugih državah članicah EU⁽⁸⁹⁾. V teh okoliščinah Komisija ugotavlja, da SPN ne vključuje nobenih drugih elementov selektivnosti v korist španskih ladjedelnic in nikakršne diskriminacije na podlagi kraja sedeža ladjedelnice.
- (161) Komisija meni, da so prejemniki prednosti gospodarska interesna združenja in zaradi njihove preglednosti tudi njihovi vlagatelji. Gospodarsko interesno združenje je pravna oseba, ki dejansko uporabi vse davčne ukrepe in vložiti prošnje za dovoljenja pri davčni upravi, če je to potrebno. Na primer, ni sporno, da so bile prošnje za uporabo predčasne amortizacije ali davka na tonažo vložene v imenu gospodarskega interesnega združenja. Z davčnega vidika je gospodarsko interesno združenje davčno pregledna pravna oseba, njegovi obdavčljivi dohodki ali odbitni odhodki pa se avtomatično prenesejo na vlagatelje.

⁽⁸⁸⁾ Glej uvodno izjavo 73 Odločbe Komisije C(2011) 4494 final.

⁽⁸⁹⁾ Glej <http://petete.meh.es/scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?NDoc=12728&Consulta=buques&Pos=230>.

- (162) V gospodarskem smislu se v poslu, ki temelji na SPN, velik del davčne ugodnosti, ki jo prejme gospodarsko interesno združenje, prenese na podjetje za pomorske prevoze prek cenovnega popusta. Priloge, priložene nekaterim prošnjam gospodarskih interesnih združenj za pridobitev predhodnega dovoljenja za predčasno amortizacijo (glej uvodno izjavo 168), potrjujejo, da subjekti, ki sodelujejo v poslih na podlagi SPN, menijo, da se davčne ugodnosti, ki jih prinese posel, razdelijo med gospodarska interesna združenja ali njihove vlagatelje in podjetja za pomorske prevoze. Vprašanje glede odgovornosti države za to prednost je obravnavano v naslednjem oddelku.
- (163) Medtem ko imajo drugi udeleženci v poslih na podlagi SPN, kot so ladjedelnice, lizinške družbe in drugi posredniki, koristi od posrednih učinkov navedene prednosti, Komisija meni, da se prednost, ki jo na začetku prejmejo gospodarsko interesno združenje in njegovi vlagatelji, ne prenese na njih.

5.3.3 Prenos državnih sredstev in odgovornost države

Državna sredstva

- (164) Selektivne prednosti v korist gospodarskih interesnih združenj in njihovih članov, opredeljene v oddelkih o ukrepih 2, 4 in 5 (glej oddelke 5.3.2.2, 5.3.2.4 in 5.3.2.5), so posledica uporabe določb davčne zakonodaje.
- (165) V vsakem poslu, ki temelji na SPN, uporaba državnih sredstev povzroči izpad obresti zaradi odložitve plačila davka, ki je posledica predčasne amortizacije zakupljenih sredstev, izpad davka zaradi odsotnosti poravnave skritih davčnih obveznosti, ko gospodarsko interesno združenje preide z običajnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb na shemo davka na tonažo, in izpad davka zaradi odsotnosti obdavčitve kapitalskega dobička, ustvarjenega s prenosom lastništva plovila na podjetje za pomorske prevoze. Sistem SPN kot celota pomeni dokončno izgubo davčnih prihodkov, ki ustrezajo porabi državnih sredstev v obliki davčnih izdatkov in izpada obresti.
- (166) V okviru poslov, ki temeljijo na SPN, država s financiranjem selektivnih prednosti najprej prenese svoja sredstva na gospodarsko interesno združenje. Gospodarsko interesno združenje nato na podlagi davčne preglednosti prenese državna sredstva na svoje vlagatelje.

Odgovornost

- (167) Sporni ukrepi izhajajo iz uporabe španske davčne zakonodaje ter dovoljenj za uporabo predčasne amortizacije in sheme davka na tonažo, ki jih izdaja španska davčna uprava. Ta dovoljenja so bila izdana za uporabo posameznih ukrepov, kot sta predčasna (pospešena) amortizacija plovila, ki ga je zakupilo posamezno gospodarsko interesno združenje, in prehod gospodarskega interesnega združenja na davek na tonažo. Poleg tega primeri, ki so jih zagotovili španski organi, kažejo, da je bil postopek za pridobitev dovoljenja nujno potreben za izvedbo poslov financiranja.
- (168) Po navedbah pritožnikov davčna uprava pregleda porazdelitev davčnega dobička med podjetjem za pomorske prevoze na eni strani ter gospodarskim interesnim združenjem in njegovimi vlagatelji na drugi strani ter pri tej porazdelitvi tudi posreduje. Glede na primere, ki so jih zagotovili španski organi, se zdi, da prošnje za odobritev predčasne amortizacije, predložene davčni upravi, na splošno res vključujejo izračun celotne davčne ugodnosti, ki bo nastala zaradi strukture SPN, in pojasnjujejo, kako bo ta davčna ugodnost razdeljena med podjetjem za pomorske prevoze in vlagatelji gospodarskega interesnega združenja, ali v vsakem primeru vsebujejo elemente, potrebne za ta izračun.
- (169) Vendar pa vse gospodarske posledice odobritve davčne ugodnosti v korist gospodarskih interesnih združenj nastanejo zaradi kombinacije pravnih poslov med zasebnimi subjekti. Veljavna pravila gospodarskih interesnih združenj ne zavezujejo, da del davčne ugodnosti prenesejo na podjetja za pomorske prevoze in še manj na ladjedelnice ali posrednike. Res je, da ima davčna uprava precejšnje diskrecijske pravice in da na podlagi tega ocenjuje gospodarske učinke celotne transakcije, vendar to ne zadostuje za ugotovitev, da so španski organi tisti, ki odločajo o prenosu dela ugodnosti na podjetja za pomorske prevoze ali o znesku tega prenosa. Ta situacija je

drugačna od tiste, proučene v odločbah v zadevi *Air Caraïbes* in francoski *GIE Fiscaux*, v katerih so bili vlagatelji zakonsko zavezani, da prenesejo vsaj 60 % ali dve tretjini ugodnosti na uporabnike, in so francoski organi preverili skladnost vsake transakcije z navedeno zahtevo.

- (170) Zato so bile selektivne prednosti dodeljene iz državnih sredstev. Jasno je, da jih je mogoče pripisati španski državi, saj koristijo gospodarskim interesnim združenjem in njihovim vlagateljem. Vendar to ne velja za prednosti, ki so jih uživala podjetja za pomorske prevoze, in še manj za posredne prednosti, ki so jih prejeli ladjedelnice in posredniki.

5.3.4 Izkrivljanje konkurence in vpliv na trgovino

- (171) Ta prednost bi lahko izkrivljala konkurenco in vplivala na trgovino med državami članicami. Če pomoč, ki jo dodeli država članica, okrepi položaj podjetja v primerjavi z drugimi konkurenčnimi podjetji v trgovini znotraj EU, se šteje, da zadevna pomoč vpliva na trgovino⁽⁹⁰⁾. Zadostuje, da prejemnik pomoči konkurira drugim podjetjem na trgih, odprtih za konkurenco⁽⁹¹⁾ in trgovino med državami članicami.
- (172) V obravnavani zadevi so vlagatelji, tj. člani gospodarskih interesnih združenj, dejavni v različnih gospodarskih sektorjih, zlasti v tistih, ki so odprti za trgovino znotraj EU. Poleg tega so v poslih, ki koristijo SPN, prek gospodarskih interesnih združenj dejavni na trgih, ki vključujejo zakup plovil brez posadke ter pridobitev in prodajo morskih plovil ter so odprti za trgovino znotraj EU. Prednosti, ki izhajajo iz SPN, krepijo njihov položaj na trgih, na katerih so dejavni, in s tem izkrivljajo ali bi lahko izkrivljale konkurenco.
- (173) Gospodarska prednost, ki jo prejmejo gospodarska interesna združenja in njihovi vlagatelji, ki koristijo obravnavane ukrepe, bi zato lahko vplivala na trgovino med državami članicami in izkrivljala konkurenco na notranjem trgu.

5.4 VELJAVNA ALI NEZAKONITA POMOČ

- (174) Člen 1(b) Uredbe (ES) št. 659/1999⁽⁹²⁾ določa različne situacije, v katerih se pomoč obravnava kot veljavna pomoč. Glede na podatke, prejete v obravnavani zadevi, bi bila veljavna pomoč (i) pomoč, ki je obstajala pred začetkom veljavnosti Pogodbe v Španiji, ali (ii) pomoč, ki jo je predhodno odobrila Komisija.

Davek na tonažo je veljavna pomoč, vendar njegova uporaba za prihodke iz zakupa plovil brez posadke pomeni novo pomoč

- (175) Komisija meni, da med ukrepi, ki bi se lahko šteli za državno pomoč⁽⁹³⁾, samo pravni predpisi sistema davka na tonažo (členi 124 do 128 TRLIS, ukrep 4) pomenijo shemo veljavne državne pomoči, ker jih je Komisija odobrila v letu 2002.
- (176) Vendar Komisija meni, da gospodarska interesna združenja, udeležena v poslih poslovnega najema, ne izpolnjujejo vseh pogojev za upravičenost do španskega sistema davka na tonažo.
- (177) Komisija je odobrila španski sistem davka na tonažo kot združljivo pomoč na podlagi smernic za pomorski promet, ki veljajo samo za podjetja, ki izvajajo prave dejavnosti pomorskega prevoza⁽⁹⁴⁾ z lastnimi ali zakupljenimi plovili. Izjemoma se lahko sistem davka na tonažo uporablja za dejavnosti, ki so v smernicah opredeljene kot pomožne ali podobne pomorskemu prometu. Na primer, dejavnosti upravljanja ladij, poglobljanja rečnega dna

⁽⁹⁰⁾ Glej zlasti zadevo 730/79, Philip Morris proti Komisiji, Recueil, str. 2671, točka 11, zadevo C-53/00, Ferring, Recueil, str. I-9067, točka 21, in zadevo C-372/97, Italija proti Komisiji, Recueil, str. I-3679, točka 44.

⁽⁹¹⁾ Zadeva T-214/95, Het Vlaamse Gewest proti Komisiji, Recueil, str. II-717.

⁽⁹²⁾ UL L 83, 27.3.1999, str. 1.

⁽⁹³⁾ Kot je pojasnjeno v oddelkih 5.3.2.1 in 5.3.2.3, Komisija določb členov 115(6) (pospešena amortizacija) in 48 TRLIS (pravni status gospodarskih interesnih združenj) ne šteje za državno pomoč.

⁽⁹⁴⁾ Glej smernice za pomorski promet, oddelek 3.1: Davčna obravnava pomorskih družb, odstavek 12: „Te smernice se uporabljajo samo za pomorski promet“.

ali vleke so lahko pod določenimi pogoji upravičene do pomoči⁽⁹⁵⁾. Nasprotno pa se samo lastništvo plovila, pridobitev plovila prek finančnega zakupa ali dajanje plovila v najem ali zakup tretjim stranem brez pridobitve celotne odgovornosti za upravljanje plovila ne more šteti za upravičeno dejavnost. Očitno je, da mora biti upravičenec do sistema davka na tonažo tisti, ki izvaja upravičeno prevozno dejavnost z upravičenim plovilom.

- (178) Res je, da je Komisija v preteklosti izjemoma odobrila dejavnosti zakupa plovila brez posadke kot del nekaterih priglašениh shem davka na tonažo, vendar le začasno in v določenih okoliščinah v zvezi s presežno zmogljivostjo⁽⁹⁶⁾. V navedenih okoliščinah osrednja dejavnost zadevnih podjetij ostaja pomorski prevoz in prihodki iz dejavnosti dajanja v zakup plovila brez posadke se lahko štejejo za pomožne v razmerju do osrednje dejavnosti. To dovoljeno odstopanje je popolnoma skladno s cilji smernic za pomorski promet, zlasti s ciljema „ohranjanja in izboljšanja pomorskega strokovnega znanja in izkušenj ter varovanja in pospeševanja zaposlovanja evropskih pomorščakov“ ter „prispevanja k utrditvi pomorskega sklopa, ustanovljenega v državah članicah, ob hkratnem ohranjanju splošne konkurenčnosti ladjeva na svetovnih trgih“⁽⁹⁷⁾.
- (179) V skladu s smernicami za pomorski promet je v Odločbi Komisije C(2002) 582 final z dne 27. februarja 2002, s katero je bil odobren španski sistem davka na tonažo, izrecno navedeno, da samo dejavnosti pomorskega prevoza izpolnjujejo pogoje za sistem davka na tonažo⁽⁹⁸⁾. V oddelku 2.4 „Prejemniki“ je dejansko določeno, da so lahko prejemniki sheme davka na tonažo „pomorska podjetja, registrirana v skladu s špansko zakonodajo, katerih dejavnost vključuje upravljanje lastnih in zakupljenih ladij“ (poudarek dodan), v oddelku 2.5 „Upravičene dejavnosti/ladje“ pa je določeno: „Shema davka na tonažo se uporablja samo za dohodke od morskih ladij, s katerimi se izvajajo dejavnosti pomorskega prevoza. Ciljne upravičene dejavnosti vključujejo samo pomorski promet“ (poudarek dodan).
- (180) Iz besedila odločbe Komisije iz leta 2002, ki je bila sprejeta na podlagi smernic za pomorski prevoz, sledi, da podjetja, opredeljena kot lastniki ladij v skladu s špansko zakonodajo, lahko koristijo sistem davka na tonažo, če izvajajo upravičene dejavnosti pomorskega prevoza, in samo za te dejavnosti.
- (181) Komisija meni, da dejavnosti, ki jo izvajajo gospodarska interesna združenja, udeležena v poslih na podlagi SPN, ni mogoče šteti za prevozno dejavnost. Ko gospodarsko interesno združenje preide na sistem davka na tonažo, zakupi eno samo plovilo od lizinske družbe in ga brez posadke da v zakup tretjemu lastniku ladij. Če tretji lastnik ladij upravlja plovilo v namen izvajanja storitev pomorskega prevoza, je lahko upravičen do sistema davka na tonažo. Gospodarsko interesno združenje pa zgolj da plovilo na razpolago tretjemu podjetju za pomorske prevoze, ki ga nato upravlja. Gospodarsko interesno združenje je torej posrednik, ki zagotavlja storitve najema ali zakupa in ne prevoznih storitev.
- (182) Gospodarska interesna združenja, ki sodelujejo v poslih na podlagi SPN, običajno dajo v zakup edino plovilo, ki ga imajo v lasti ali v zakupu in je torej njihovo celotno ladjeve. V takšnih okoliščinah gospodarsko interesno združenje ne nosi nobenega tveganja ali odgovornosti v smislu tehničnega upravljanja, upravljanja posadke ali poslovnega upravljanja plovila. Je zgolj posrednik in prihodkov od dajanja plovila v zakup brez posadke ni mogoče šteti za pomožne v razmerju do dejavnosti pomorskega prevoza.

⁽⁹⁵⁾ Glej smernice za pomorski promet, oddelek 3.1: Davčna obravnava pomorskih družb, odstavki 11, 12 in 16: „Družbe za upravljanje ladij lahko izpolnjujejo pogoje za pomoč zgolj za plovila, za katera se jim v celoti dodeli tehnično upravljanje in upravljanje posadke. Da izpolnijo pogoje, morajo upravljavci ladij od lastnika zlasti pridobiti celotno odgovornost za delovanje plovila in od lastnika prevzeti vse obveznosti ter odgovornosti, ki jih nalaga Kodeks ISM“; „Komisija lahko soglaša, da pod navedeno opredelitev sodijo tudi vleka drugih plovil po morju, naftnih ploščadi itd.“ in „Dejavnosti ‚poglobljanja dna‘ načeloma niso upravičene do pomoči za pomorski promet. Vendar pa se lahko davčne ureditve za podjetja (kot je davek na tonažo) uporabijo za tiste plavajoče bage, katerih dejavnosti obsegajo ‚pomorski promet‘ ...“.

⁽⁹⁶⁾ Glej Odločbo Komisije z dne 11. decembra 2002 v zadevi N 504/02, Irska, Uvedba davka na tonažo, uvodna izjava 28, in Odločbo Komisije z dne 20. decembra 2011 v zadevi SA.30515, Finska, Sprememba sheme pomoči za davek na tonažo, uvodna izjava 10.

⁽⁹⁷⁾ Glej smernice za pomorski promet, točka 2.2 Splošni cilji pregledanih Smernic o državni pomoči.

⁽⁹⁸⁾ Glej oddelek 2.4 Prejemniki: „Prejemniki sheme davka na tonažo so lahko pomorska podjetja, registrirana v skladu s špansko zakonodajo, katerih dejavnost vključuje upravljanje lastnih in zakupljenih ladij,“ in oddelek 2.5 Upravičene dejavnosti/ladje: „Shema davka na tonažo se uporablja samo za dohodke od morskih ladij, s katerimi se izvajajo dejavnosti pomorskega prevoza. Ciljne upravičene dejavnosti vključujejo samo pomorski promet“.

- (183) Poleg tega gospodarska interesna združenja ostanejo v sistemu davka na tonažo samo za kratek čas, tj. dva tedna, v katerih združenje uveljavi opcijo zakupne pogodbe, lastnik ladij pa opcijo, povezano s pogodbo o zakupu plovila brez posadke. Zdi se, da dopustitev uporabe sistema davka na tonažo za to vrsto dejavnosti ne povzroči trajnega povečanja tonaže pod zastavo ali nadzorom držav EGP. Zaradi istih razlogov se zdi, da gospodarska interesna združenja, ki sodelujejo v poslih na podlagi SPN, ne prispevajo k cilju „ohranjanja ... pomorskega strokovnega znanja in izkušenj ter varovanja ... zaposlovanja evropskih pomorščakov“ ali „prispevanja k utrditvi pomorskega sklopa“.
- (184) Odobritev, ki izhaja iz odločbe iz leta 2002, ne pomeni, da se dejavnost podjetij, kot so gospodarska interesna združenja, udeležena v poslih na podlagi SPN, lahko štejejo za dejavnost pomorskega prevoza.
- (185) Zato Komisija meni, da vključitev podjetij, kot so gospodarska interesna združenja, udeležena v poslih na podlagi SPN ⁽⁹⁹⁾, v shemo davka na tonažo privede do dodelitve nove pomoči, bodisi prek izračuna obdavčljivih prihodkov glede na upravljano tonažo bodisi prek možnosti odložitve poravnave skritih davčnih obveznosti do prodaje ali razstavitve plovila v skladu s členom 125(2) TRLIS.

Ostali ukrepi pomenijo novo pomoč

- (186) Predčasna amortizacija zakupljenih sredstev (člena 115(11) in 48(4) TRLIS ter člen 49 RIS, ukrep 2) ni veljavna pomoč, ker je bila uvedena leta 2002, tj. po pristopu Španije k EU leta 1986, ter ni bila priglašena Komisiji in je slednja ni odobrila. Poleg tega je mogoče učinek tega ukrepa jasno ločiti od učinka pospešene amortizacije. Ta ukrep pomeni nezakonito pomoč.
- (187) Podobno je člen 50(3) RIS, ki je dopuščal oprostitev kapitalskih dobičkov od plovil, pridobljenih na podlagi predhodno odobrenih zakupnih pogodb (ukrep 5), začel veljati leta 2002 ter pred tem ni bil priglašen Komisiji in ga slednja ni odobrila.
- (188) Komisija meni, da odobritev iz leta 2002 ne zajema izvedbenih ukrepov in zlasti ne člena 50(3) RIS, ker uvaja izjemo od omejitvenih pravil, ki se uporabljajo za rabljena plovila v skladu s členom 125(2) TRLIS, kar pomeni dodatno prednost. To izjemo bi bilo treba priglasiti skupaj s pravnimi predpisi, ki jih je odobrila Komisija, vendar se to ni zgodilo.
- (189) Zdi se, da uporaba člena 125(2) TRLIS ne zahteva nadaljnjih opredelitev ali pojasnil. Običajno bi sprožila obdavčitev kapitalskega dobička, ki ga je zakupodajalec ustvaril s prenosom plovila na zakupnika (podjetje za pomorske prevoze). Če je Španija menila, da so potrebna pojasnila, bi jih morala predložiti ob priglasitvi.
- (190) Zato tudi izvedbeni ukrepi in zlasti člen 50(3) RIS pomenijo nezakonito pomoč.

5.5 ZDRUŽLJIVOST Z NOTRANJIM TRGOM

- (191) Komisija ugotavlja, da naslednji ukrepi pomenijo državno pomoč, in sicer posamično in v okviru sistema SPN:
- predčasna amortizacija sredstev, pridobljenih na podlagi pogodbe o finančnem zakupu (člena 115(11) in 48(4) TRLIS ter člen 49 RIS),
 - shema davka na tonažo v zvezi z upravičenostjo dejavnosti dajanja plovil v zakup brez posadke,
 - člen 50(3) RIS.

⁽⁹⁹⁾ Opozoriti je treba, da lahko gospodarska interesna združenja tako kot druge oblike podjetij načeloma vstopijo v shemo davka na tonažo, če izvajajo upravičene dejavnosti.

- (192) Državna pomoč, kot je opredeljena v členu 107(1) PDEU, je načeloma prepovedana. Vendar člen 107(2) določa, da so nekatere vrste pomoči združljive, člen 107(3) pa, da lahko Komisija nekatere vrste pomoči ali pomoči, namenjene določenim prejemnikom, razglasi za združljive. Uporabijo se lahko posebna pravila, kot so smernice za pomorski promet ⁽¹⁰⁰⁾ ali okvir za državno pomoč ladjedelništvu ⁽¹⁰¹⁾, odvisno od kategorije prejemnikov.
- (193) Niti španski organi niti tretje strani, opredeljene kot prejemniki v tem sklepu, se niso sklicevali na uporabo katere koli druge določbe člena 107(2) in (3) PDEU ali uporabo katerega koli drugega okvira za državno pomoč, sprejetega na podlagi člena 107(3)(c) PDEU.

5.5.1 Uporaba smernic za pomorski promet

Upravičenost prihodkov od dajanja plovila v zakup brez posadke do davka na tonažo

- (194) Kot je navedeno v uvodni izjavi 71, španski organi in nekatere tretje strani menijo, da odločba iz leta 2002, s katero je bila odobrena španska shema davka na tonažo, zajema dajanje v zakup, ker se nanaša na upravljanje lastnih in zakupljenih ladij.
- (195) Komisija se ne strinja s to razlago odločbe iz leta 2002. Iz smernic za pomorski promet in odločbe iz leta 2002 je razvidno, da bi se moral davek na tonažo uporabljati samo za dejavnosti pomorskega prevoza ⁽¹⁰²⁾. Načeloma se prihodki od drugih dejavnosti, ki niso prevozne, tudi če jih izvaja podjetje za pomorske prevoze, ne morejo obdavčiti v skladu s sistemom davka na tonažo ⁽¹⁰³⁾, razen če gre za izrecno izjemo in če so izpolnjeni določeni pogoji (pomožne dejavnosti, poglobljanje dna, vleka).
- (196) V zvezi s tem „upravljanje lastnih in zakupljenih ladij“, navedeno v odločbi iz leta 2002 kot upravičena dejavnost, zajema le „upravljanje“ plovil, ki jih ima podjetje za pomorski prevoz v lasti ali v zakupu brez posadke in jih tudi upravlja, kar velja tako za lastne kot tudi za zakupljene ladje.
- (197) Kot je bilo že navedeno v oddelku 5.3.2.4, finančna gospodarska interesna združenja, ki sodelujejo v poslih financiranja na podlagi SPN, ne upravljajo plovil in ne izvajajo nobenih storitev pomorskega prevoza. So finančni posredniki, ki sodelujejo pri kolektivnem financiranju sredstva. Ne posegajo v strateško ali tehnično upravljanje, upravljanje posadke ali poslovno upravljanje plovila, ki ga dajo v zakup, in ne nosijo nobenega tveganja ali odgovornosti za izvajanje storitev pomorskega prevoza.
- (198) Poleg tega Komisija ugotavlja, da gospodarska interesna združenja, udeležena v poslih na podlagi SPN, dajo v zakup svoje edino plovilo z nakupno opcijo, v zvezi s katero se podjetje za pomorske prevoze že na začetku zaveže, da jo bo uveljavilo, in prodajno opcijo, ki jo lahko uveljavi gospodarsko interesno združenje. To je enako preloženemu, vendar dokončnemu prenosu lastništva celotnega ladjevja gospodarskega interesnega združenja. Zato gospodarsko interesno združenje ni v enakem položaju kot lastniki ladij, ki imajo težave zaradi začasne presežne zmogljivosti in del svojega ladjevja dajo v zakup tretjim subjektom za omejeno obdobje, da bi dosegli določeno mero prožnosti (glej uvodno izjavo 178).
- (199) Zaradi vseh teh razlogov Komisija meni, da gospodarska interesna združenja, udeležena v poslih, ki temeljijo na SPN, niso upravičena do španskega sistema davka na tonažo, kot ga je odobrila Komisija, in zanje ne veljajo določbe smernic za pomorski promet.

⁽¹⁰⁰⁾ Smernice Skupnosti o državni pomoči za pomorski promet, UL C 205, 5.7.1997, str. 5 (veljavne do 16.1.2004), UL C 13, 17.1.2004, str. 3 (veljavne od 17.1.2004).

⁽¹⁰¹⁾ Okvir za državno pomoč ladjedelništvu, UL C 317, 30.12.2003, str. 11. Ker pa ladjedelnice niso prejemniki pomoči in je nemogoče oceniti gospodarski tok v njihovo korist, pomoči ni treba oceniti na podlagi tega okvira.

⁽¹⁰²⁾ Glej smernice za pomorski promet, oddelek 2.1 Področje uporabe pregledanih Smernic o državni pomoči, prvi odstavek: „Te smernice veljajo za vsako pomoč, dodeljeno s strani države članice ali iz državnih sredstev v korist pomorskega prometa“ in oddelek 3.1 Davčna obravnava pomorskih družb, odstavek 12: „Te smernice se uporabljajo samo za pomorski promet“.

⁽¹⁰³⁾ Glej smernice za pomorski promet, oddelek 3.1: Davčna obravnava pomorskih družb, zadnji odstavek: „zgoraj navedene davčne ugodnosti [je treba] omejiti na dejavnosti pomorskega prometa; zato se v primerih, ko ladjarska družba opravlja tudi druge komercialne dejavnosti, zahteva pregledno knjigovodstvo, da se prepreči ‚prelitje‘ v dejavnosti, ki niso povezane s pomorskim prometom“.

- (200) Vendar Komisija meni, da gospodarska interesna združenja, udeležena v poslih na podlagi SPN, in njihovi vlagatelji glede na splošno naravo poslov zakupa delujejo kot posredniki, ki na druge prejemnike (podjetja za pomorske prevoze) prenesejo prednost, katere cilj je skupni interes.

Upravičenost gospodarskih interesnih združenj in/ali njihovih vlagateljev kot posrednikov

- (201) Komisija je v skladu s pristopom, sprejetim v odločbi z dne 20. decembra 2006 v zvezi s francosko shemo *GIE fiscaux* ⁽¹⁰⁴⁾, zavzela stališče, da bi se pomoč, ki jo je obdržalo gospodarsko interesno združenje ali njegovi vlagatelji, opredelila kot združljiva v enakem deležu, ker pomeni pravično plačilo za njihovo posredovanje pri prenosu prednosti, katere cilj je skupni interes, na podjetje za pomorske prevoze. Res je, da gospodarska interesna združenja v obravnavani zadevi niso pravno zavezana, da prenesejo del prejete pomoči na podjetja za pomorske prevoze. Vendar Komisija meni, da je pri uveljavljanju njene diskrecijske pravice pri ocenjevanju združljivosti ukrepa v skladu s členom 107(3)(c) PDEU primerno, da upošteva ugodne učinke ukrepa na pomorski sektor in smiselno uporabi določbe smernic za pomorski promet, ki se običajno uporabljajo za ukrepe pomoči, za prednost, preneseno na podjetje za pomorske prevoze. Če torej uporaba smernic za pomorski promet za podjetje za pomorske prevoze, ki je sodelovalo v določenem poslu na podlagi SPN, pokaže, da je delež združljive prednosti ali skupne prednosti enak $x\%$, je združljiv enak odstotek pomoči, ki ga je obdržalo gospodarsko interesno združenje ali njegovi vlagatelji.

Prednost za podjetja za pomorske prevoze, ki so končni uporabniki

- (202) Ker prednost koristi podjetjem za pomorske prevoze, so člen 107(3)(c) in smernice za pomorski promet ⁽¹⁰⁵⁾ edini ustrezen okvir za oceno njene združljivosti.
- (203) Komisija meni, da podjetja za pomorske prevoze ne prejemajo državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU. Kljub temu meni, da bi bilo treba za prednost, ki jo je gospodarsko interesno združenje preneslo na podjetje za pomorske prevoze, smiselno uporabiti smernice za pomorski promet, da se ugotovi znesek združljive pomoči na ravni gospodarskih interesnih združenj kot posrednikov, ki na podjetja za pomorske prevoze prenesejo prednost, katere cilj je skupni interes, in da se določi: (1) znesek pomoči, ki ga je na začetku prejelo gospodarsko interesno združenje in je bil prenesen na podjetje za pomorske prevoze ter bi bil združljiv, če bi preneseni znesek pomenil državno pomoč, dodeljeno podjetju za pomorske prevoze, (2) delež navedene združljive prednosti glede na celotno prednost, preneseno na podjetje za pomorske prevoze, in (3) znesek pomoči, ki bi ga bilo treba šteti za združljivega v smislu plačila gospodarskim interesnim združenjem za njihovo posredovanje.
- (204) Smernice za pomorski promet opisujejo različne vrste državne pomoči in pogoje, pod katerimi lahko Komisija odobri pomoč. V smernicah je zlasti jasno določeno, da se uporabljajo samo za dejavnosti pomorskega prevoza in za omejeno število pomožnih ali podobnih dejavnosti.
- (205) Če podjetje za pomorske prevoze, ki je končni uporabnik, izvaja storitve pomorskega prevoza (ali podobne dejavnosti) in izpolnjuje vse pogoje iz smernic, bi bila prednost, ki bi jo prejelo to podjetje in bi pomenila pomoč, združljiva z notranjim trgovom.
- (206) V skladu s smernicami za pomorski promet se lahko pomoč dodeli prek različnih vrst ukrepov. Eden od glavnih pogojev, ki jih določata člen 10 smernic iz leta 1997 in člen 11 smernic za pomorski promet iz leta 2004, je splošna zgornja meja pomoči, tj. največji znesek državne pomoči, ki se lahko dodeli podjetju in se lahko šteje za združljivega z notranjim trgovom ⁽¹⁰⁶⁾.

⁽¹⁰⁴⁾ Državna pomoč C 46/2004, Odločba Komisije z dne 20. decembra 2006 o shemi pomoči, ki jo je izvajala Francija na podlagi člena 39 CA Splošnega zakonika o davkih (UL L 112, 30.4.2007, str. 43).

⁽¹⁰⁵⁾ Kot je navedeno zgoraj, je Španija navedla odločbo iz leta 2002, s katero je Komisija odobrila španski davek na tonažo, kot podlago za združljivost. Ugotovitev, da je davek na tonažo združljiv z notranjim trgovom, temelji na smernicah za pomorski promet.

⁽¹⁰⁶⁾ Ta zgornja meja velja samo za nekatere vrste pomoči, opredeljene v smernicah: davčni in socialni ukrepi za izboljšanje konkurenčnosti, podpora posadki, pomoč za naložbe in regionalna pomoč.

- (207) Na podlagi smernic iz leta 1997 zgornja meja pomoči ustreza znižanju „davkov in prispevkov za socialno varnost za pomorščake na nič ter znižanj[ui] davka na pravne osebe za dejavnosti pomorskega prometa“. Na podlagi smernic iz leta 2004 zgornja meja ustreza znižanju davkov in prispevkov za socialno varnost za pomorščake na nič ter znižanju davka z uporabo sheme davka na tonažo. Vendar je v smernicah iz leta 2004 navedeno tudi, da „skupni znesek [dodeljene] pomoči ... ne sme preseirati skupnega zneska davkov in socialnih prispevkov, pobranih od dejavnosti pomorskega prometa in pomorščakov“.
- (208) Komisija glede uporabe zgornje meje pomoči za določene upravičene lastnike ladij meni, da bi jo bilo treba določiti na ravni EGP. To pomeni, da bi bilo treba pri določitvi zgornje meje ustrezno upoštevati davek od dohodkov pravnih oseb in prispevke za socialno varnost, ki jih plačujejo prejemniki v drugih državah članicah EGP. Ta pristop je v skladu s sodno prakso iz zadeve *FagorBrandt* ⁽¹⁰⁷⁾, ki je potrdila, da bi bilo treba pri ocenjevanju ukrepa državne pomoči ustrezno upoštevati skupni učinek morebitne pomoči, dodeljene v različnih državah članicah.
- (209) Ker se obravnavana zadeva nanaša na pomoč, dodeljeno gospodarskim interesnim združenjem v zvezi s pridobitvijo dolgoročnega sredstva s strani lastnika ladij, se Komisija strinja s španskimi organi, da bi bilo treba prednost, ki jo prejme podjetje za pomorske prevoze, porazdeliti na običajno obdobje amortizacije sredstva (deset let z davčnega vidika) ter primerjati s skupnim zneskom davkov in prispevkov za socialno varnost, plačanih v istem obdobju.
- (210) V skladu z zgornjo mejo je treba vse dodeljene prednosti, ki presegajo skupni znesek davka od dohodkov, prispevkov za socialno varnost za pomorščake in davka od dohodkov pravnih oseb za dejavnosti pomorskega prometa, šteti za nezdržljive s Pogodbo.

5.6 VRAČILO POMOČI

- (211) Člen 14 Uredbe (ES) št. 659/1999 določa, da se v primerih nezakonite pomoči, ko se sprejmejo negativne odločbe, Komisija odloči, da mora zadevna država članica sprejeti vse potrebne ukrepe, da upravičenec vrne pomoč. Vračilo pomoči mora, kolikor je mogoče, ponovno vzpostaviti konkurenčno stanje, ki je obstajalo pred dodelitvijo pomoči.
- (212) Vendar člen 14 uredbe določa tudi, da Komisija ne zahteva vračila pomoči, če bi bilo to v nasprotju s splošnim načelom prava Skupnosti. V tem oddelku je proučeno, ali splošna načela enake obravnave, varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti Komisiji preprečujejo odreditev popolnega ali delnega vračila pomoči, ki je bila dodeljena v preteklosti.

5.6.1 Enaka obravnava

- (213) Načelo enake obravnave in prepovedi diskriminacije zahteva, da se primerljivi položaji ne obravnavajo različno in da se različni položaji ne obravnavajo enako, razen če je tako obravnavanje objektivno utemeljeno ⁽¹⁰⁸⁾.
- (214) Francoska shema *GIE Fiscaux* je v več pogledih primerljiva s SPN. Zahteva posredovanje davčno preglednega gospodarskega interesnega združenja ali vlagateljev med graditeljem dolgoročnega sredstva in kupcem, kateremu gospodarsko interesno združenje da sredstvo v najem ali zakup. Gospodarsko interesno združenje za amortizacijo sredstva uporabi pospešeno in predčasno amortizacijo, kapitalski dobiček, ki izhaja iz prodaje sredstva, pa je oproščen davka od dohodkov pravnih oseb. Gospodarsko interesno združenje ali njegovi vlagatelji vrnejo velik del koristi, ki izhajajo iz davčnih ukrepov, kupcu sredstva (na primer podjetju za pomorske prevoze) prek znižanja najemnine ali cene nakupne opcije. Vendar je francoska shema vključevala izrecno oprostitev kapitalskih dobičkov, medtem ko je pri SPN ta oprostitev posledica skupne uporabe sistema davka na tonažo in člena 50(3) RIS za gospodarsko interesno združenje.

⁽¹⁰⁷⁾ Glej združeni zadevi T-115/09 in T-116/09, *Electrolux AB in Whirlpool Europe BV* proti Komisiji.

⁽¹⁰⁸⁾ Glej zadevo C-110/03, *Belgija* proti Komisiji, točka 71, in navedeno sodno prakso.

- (215) Komisija opozarja tudi, da se francoska in španska zadeva razlikujeta v smislu pravnega okvira in poteka postopka ter da je Komisija v svoji končni odločbi iz leta 2006 v zvezi s shemo *GIE Fiscaux* opustila odreditev vračila za del obdobja, na katerega se nanaša ocena, zaradi razlogov, povezanih s posebnim potekom postopka v navedeni zadevi. Ti razlogi vključujejo predvsem dejstvo, da Francija sheme ni uradno priglasila Komisiji, vendar jo je o njej obvestila pred začetkom izvajanja. Komisija ugotavlja tudi, da pred začetkom formalnega postopka preiskave v zvezi s shemo *GIE Fiscaux* ni še nikoli odločala o podobni zadevi. Prav nasprotno pa je pred začetkom formalnega postopka preiskave v zvezi s SPN Komisija že odločila, da je podobna shema, in sicer prav francoska *GIE Fiscaux*, shema državne pomoči. Ker se pravni in dejanski okvir zadeve *GIE Fiscaux* razlikujeta od tistih v zadevi v zvezi s SPN, Komisija meni, da bi bilo drugačno obravnavanje lahko upravičeno. Vendar je Komisija, kot pojasnjuje v oddelku 5.6.3, zaradi razlogov, povezanih z načelom pravne varnosti, opustila odreditev vračila pomoči v tej zadevi do datuma objave odločbe v zvezi s francosko shemo *GIE Fiscaux*.
- (216) Komisija nadalje meni, da je bila uporaba načela legitimnih pričakovanj za podobne ukrepe v zadevah, navedenih v uvodni izjavi 92, upravičena glede na okoliščine v posameznih zadevah. V zadevi v zvezi s španskim dobrim imenom je odgovor na vprašanje poslanca Evropskega parlamenta jasno pokazal, da je shema splošen ukrep. V zvezi s centri za usklajevanje in notranjimi dejavnostmi večnacionalnih družb ⁽¹⁰⁹⁾ je Komisija ugotovila, da so obstajala legitimna pričakovanja, ki so temeljila na predhodni odobritvi belgijskih centrov za usklajevanje kot splošnega ukrepa v letih 1984 in 1987, pa tudi na odgovoru Komisije na parlamentarno vprašanje ⁽¹¹⁰⁾. V tem odgovoru je navedla, da širok nabor davčnih ukrepov – „predpisi o obdavčitvi centralnih sedežev večnacionalnih družb s sedežem v Evropi, [oblikovani tako,] da bi se izognili dvojni obdavčitvi“ – „ne sodi v področje uporabe pravil o državni pomoči“. Poleg tega so se vse navedene sheme začele izvajati po tem, ko je bil podan odgovor na parlamentarno vprašanje. V zadevi v zvezi z gibraltarskimi ustreznimi družbami je obstoj legitimnih pričakovanj temeljil na dejstvu, da je bil ukrep oblikovan po vzoru drugega ukrepa v isti državi članici, tj. sheme za izvzete družbe, ki je pomenil veljavno pomoč. Podobno sta bila ukrepa na Orkneyjskih in Shetlandskih otokih oblikovana eden po vzoru drugega.
- (217) Zato Komisija v zvezi s SPN meni, da je splošno načelo enake obravnave izpolnjeno, če se ob upoštevanju posebnih okoliščin sheme spoštujeta načeli varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti (glej oddelek 5.6.2 in 5.6.3).

5.6.2 Legitimna pričakovanja

- (218) Legitimna pričakovanja bi nastala zaradi dejanja Komisije, iz katerega bi izhajala natančna, brezpogojna in skladna zagotovila ⁽¹¹¹⁾ takšne narave, da bi vzbudila upravičeno upanje ⁽¹¹²⁾ organov ali upravičencev sheme, da je slednja zakonita ⁽¹¹³⁾. V skladu s sodno prakso načeloma ni mogoče priznati nobenih legitimnih pričakovanj, če ni ustreznega obvestila ⁽¹¹⁴⁾, ⁽¹¹⁵⁾, razen če se ugotovi, da obstajajo izjemne okoliščine ⁽¹¹⁶⁾.

⁽¹⁰⁹⁾ Centri za usklajevanje (DE), centri za usklajevanje in finančne družbe (LU), centri za usklajevanje v provinci Vizcaya (ES), centralni sedeži in mednarodne skupine zakladništev (FR), dohodki, ustvarjeni v tujini (IE), dejavnosti mednarodnega financiranja (NL).

⁽¹¹⁰⁾ Odgovor z dne 12. julija 1990 na pisno vprašanje št. 1735/90, ki ga je G. de Vries zastavil Komisiji (UL C 63, 11.3.1991, str. 37).

⁽¹¹¹⁾ Zadeva C-167/06 P, Komninou in drugi proti Komisiji, točka 63, in zadeva C-537/08 P, Kahla Thüringen Porzellan proti Komisiji, ZOdl., str. I-12917, točka 63.

⁽¹¹²⁾ Združeni zadevi C-182/03 in C-217/03, Belgija in Forum 187 proti Komisiji, ZOdl., str. I-5479, točka 147, zadeva C-167/06 P, Komninou in drugi proti Komisiji, ZOdl., str. I-141, točka 63, zadeva T-107/02, GE Betz proti OHIM – Atofina Chemicals (BIOMATE), ZOdl., str. II-1845, točka 80, in navedena sodna praksa.

⁽¹¹³⁾ Zadeva C-289/81, Mavridis proti Parlamentu, Recueil, str. 1731, zadeva T-290/97, Mehibas Dordtselaan BV proti Komisiji, Recueil, str. II-15, točka 59. Glej tudi zadevo 265/85, Recueil, str. 1155, točka 44, in zadevo C-152/88, Sofrimport proti Komisiji, Recueil, str. I-153, točka 26.

⁽¹¹⁴⁾ Člen 108(3) PDEU državam članicam nalaga obveznost, da Komisijo obvestijo o novih ukrepih pomoči in da počakajo na njeno odobritev, preden začnejo izvajati ukrep. Poglavlje II postopkovne uredbe (UL L 83, 27.3.1999) določa podrobna pravila za uporabo člena 107 za priglášeno pomoč.

⁽¹¹⁵⁾ Glej združeni zadevi C-183/02 P in C-187/02 P, Demesa in Territorio Histórico de Álava proti Komisiji, ZOdl., str. I-10609, točke 44, 45 in 52.

⁽¹¹⁶⁾ Glej združeni zadevi T-427/04 in T-17/05, Francija proti Komisiji (France Télécom), ZOdl., str. II-4315, točka 263.

5.6.2.1 Odločba Komisije v zadevi Brittany Ferries (BAI) iz leta 2001

- (219) Komisija ugotavlja, da je Španija ni obvestila o sistemu SPN ter da se je izjava v odločbi iz leta 2001 nanašala na drugo shemo, in sicer predhodnico sheme, ocenjene v odločbi o *GIE Fiscaux*, in je vsebovala izrecen sklic na pravni sistem druge države članice. Zato Komisija meni, da ta izjava ne pomeni izjemnih okoliščin in ne zadostuje, da bi se upravičeno priznala legitimna pričakovanja v korist Španije in tretjih subjektov, udeleženih v poslih na podlagi SPN. Ta sklep je v skladu s pristopom, sprejetim v odločbi Komisije iz leta 2006 v zvezi s shemo *GIE Fiscaux*, v kateri Komisija ni našla nobenega elementa, ki bi dokazal obstoj legitimnih pričakovanj ⁽¹¹⁷⁾.

5.6.2.2 Objava osnutkov ukrepov v Uradnem listu španskega parlamenta

- (220) Objava osnutkov ukrepov v uradnem listu parlamenta države članice ne izpolnjuje zahteve po uradni priglasitvi in mirovanju, ki jo nalaga ta določba Pogodbe. Komisija ugotavlja, da se je ukrep predčasne amortizacije začel izvajati 21 mesecev po objavi Uredbe (ES) št. 659/1999 brez predhodne priglasitve in ob istem času kot shema davka na tonažo, ki je bila ustrezno priglašena Komisiji in jo je ta odobrila v skladu z določbami Pogodbe in navedene uredbe.

5.6.2.3 Zahteva iz leta 2001 za informacije o sistemu poslovnega najema

- (221) Komisija meni, da ta dopis ni mogel ustvariti upravičenih pričakovanj v zvezi s SPN ali posameznimi ukrepi, ki so se uporabljali v poslih na podlagi SPN.
- (222) V skladu s členom 10(1) in (2) Uredbe (ES) št. 659/1999 je Komisija proučila informacije v zvezi z domnevno nezakonito pomočjo, s katerimi je razpolagala, in 21. decembra 2001 zahtevala informacije od države članice. Komisija najprej opozarja, da zahteva za informacije ni javen dokument. Poleg tega ta zahteva v nasprotju s trditvami združenja PYMAR kaže, da Komisija ni imela informacij, potrebnih za opredelitev in oceno domnevne nezakonite pomoči. Zato ta zahteva, tudi če bi bila javno objavljena, ni mogla ustvariti legitimnih pričakovanj, da shema ne pomeni pomoči. Najpomembneje pa je, da so španski organi v dopisih z dne 28. januarja 2002 in 28. maja 2008 odločno zanikali, da je bil na voljo kakršen koli davčni ukrep za podporo pri pridobitvi ladij za pogodbe, podpisane po 31. decembru 2000.

5.6.2.4 Odločba iz leta 2004 v zvezi z nizozemsko priglasitvijo ⁽¹¹⁸⁾

- (223) Komisija meni, da ta odločba ni mogla ustvariti upravičenih pričakovanj v zvezi s SPN ali posameznimi ukrepi, ki so se uporabljali v poslih na podlagi SPN, in sicer zaradi spodaj navedenih razlogov.
- (224) Prvič, predmet preiskave Komisije v navedeni zadevi ni bil španski ukrep, ampak shema, ki jo je priglasila nizozemska vlada in katere namen je bil zagotoviti nadomestilo nizozemskim ladjedelnicam ali jim omogočiti, da izenačijo svoje ponudbe s tistimi, ki so jih leta 2000 ⁽¹¹⁹⁾ ponudile španske ladjedelnice, ki naj bi od Španije prejemale državno pomoč, v zvezi s šestimi določenimi pogodbami o gradnji ladij. Zato je bil namen odločbe Komisije iz leta 2004 zagotoviti oceno pomoči, ki jo je priglasila Nizozemska, in ne pomoči, ki naj bi jo dodelila Španija.
- (225) Drugič, španski ukrep, ki ga je nameravala izenačiti Nizozemska, ni bil niti SPN niti njegov sestavni del. Kot je bilo navedeno v odločbi iz leta 2003 o začetku formalnega postopka v navedeni zadevi, so se nizozemski organi jasno sklicevali na pomoč v obliki subvencioniranih obresti na posojila, ki je bila domnevno dodeljena lastnikom ladij na podlagi španske kraljeve uredbe 442/94 ⁽¹²⁰⁾. Poleg tega Komisija ugotavlja, da sta predčasna amortizacija

⁽¹¹⁷⁾ Glej uvodno izjavo 187 navedene odločbe.

⁽¹¹⁸⁾ Odločba Komisije z dne 30. junija 2004 o državni pomoči, ki jo Nizozemska namerava nameniti za šest pogodb o gradnji ladij v štirih ladjedelnicah.

⁽¹¹⁹⁾ Glej razpredelnico 2 v uvodni izjavi 9 Odločbe Komisije z dne 11. novembra 2003, UL C 11, 15.1.2004, str. 7.

⁽¹²⁰⁾ Glej uvodno izjavo 8 navedene Odločbe Komisije z dne 11. novembra 2003: „Namen priglašene pomoči je izenačitev s subvencioniranimi obrestmi, ki jih domnevno ponuja Španija. Nizozemska trdi, da ... cene, ki jih navajajo španske ladjedelnice, vključujejo subvencionirane obresti za financiranje izvoza s podporo španskih organov na podlagi španske kraljeve uredbe (RD) 442/94“.

zakupljenih sredstev in španska shema davka na tonažo začeli veljati šele 1. januarja 2002. Osnutek navedenih ukrepov je bil objavljen v Uradnem listu španskega parlamenta šele 10. oktobra 2001. Zato ju leta 2000 ni bilo mogoče uporabiti za financiranje pogodb o gradnji ladij.

- (226) Tretjič, tudi če bi gospodarski subjekti zmotno mislili, da je SPN tisti španski ukrep, ki naj bi se izenačil, izjave iz odločbe iz leta 2004 ne bi mogle ustvariti legitimnih pričakovanj. Komisija je res navedla, da ni imela zadostnih dokazov, da „je bila pomoč Španije dejansko ponujena“, ker je Španija navedla, da pomoč na podlagi kraljeve uredbe 442/94 po 31. decembru 2000 ne bo več na voljo. Po navedenem datumu pomoč ni bila več dovoljena na podlagi uredbe o ladjedelništvu ⁽¹²¹⁾. Vendar je bil predmet preiskave Komisije nizozemska pomoč za izenačitev, ne pa domnevna pomoč Španije, in glavni pomislek Komisije v odločbi o začetku postopka se je nanašal na možnost na podlagi Okvira za državno pomoč ladjedelništvu ⁽¹²²⁾, da se pomoč, za katero je bilo dokazano, da jo je dodelila druga država članica in ne država, ki ni članica EU, lahko izenači.
- (227) Odsotnost dokazov o domnevni pomoči je bila sekundarni argument v pomislekih, ki jih je izrazila Komisija. Po tem, ko je Komisija Španijo prosila za pojasnila na podlagi informacij, ki jih je predložila Nizozemska, je lahko zgolj zabeležila zanikanje Španije, da je bila pomoč dodeljena ⁽¹²³⁾ (v skladu s špansko kraljevo uredbo 442/94), in sklenila, da dokazi o pomoči Španije, ki jih je predložila Nizozemska, niso zadostni, da bi se pomoč lahko izenačila. Pomanjkanje dokazov o državni pomoči ne dokazuje neobstoja državne pomoči v (katerem koli) španskem ukrepu. Ravno nasprotno je Komisija že v odločbi o začetku postopka pojasnila, da „ni mogla ugotoviti, ali je Španija nezakonito dodelila domnevno pomoč, vendar bo Komisija še naprej preverjala ladjedelniški trg EU in morebitne kršitve v zvezi z državno pomočjo“ ⁽¹²⁴⁾. Če so v dobri veri mislili, da je SPN tista španska pomoč, ki jo namerava Nizozemska izenačiti, bi morali biti dejanski ali potencialni prejemniki SPN zaskrbljeni zaradi dejstva, da je Španija zanikala obstoj tega sistema, namesto da bi se sklicevala na njegovo združljivost.

5.6.2.5 Odločba iz leta 2006 v francoski zadevi *GIE Fiscaux*

- (228) Komisija meni, da niti njena odločba o začetku formalnega postopka iz leta 2004 v zvezi s francosko shemo *GIE Fiscaux* niti njena končna odločba iz leta 2006, v kateri je sklenila, da je shema delno nezdružljiva pomoč, nikakor nista mogli ustvariti legitimnih pričakovanj, kot je trdilo združenje PYMAR.
- (229) Ukrepe pomoči je treba priglasiti Komisiji. Če ji niso priglašeni, lahko država članica in subjekti samo v izjemnih okoliščinah upravičeno pričakujejo, da ukrep ne pomeni pomoči. Če pa obveznost priglasitve in postopek za odobritev nista bila spoštovana, ni mogoče upravičeno pričakovati, da je ukrep, ki pomeni državno pomoč, združljiv z notranjim trgov.
- (230) Ravno nasprotno, v Odločbi z dne 20. decembra 2006 o francoski shemi *GIE Fiscaux* je Komisija jasno izrazila svoje mnenje, da francoska shema poslovnega najema zagotavlja državno pomoč. Zaradi dejstva, da je SPN shema poslovnega sistema, podobna francoski shemi, bi se morali Španija in prejemniki zavedati verjetnosti, da bi lahko SPN pomenil državno pomoč. Zato morebitna legitimna pričakovanja, ki so obstajala pred objavo odločbe o francoski shemi v *Uradnem listu Evropske unije* 30. aprila 2007, po tem datumu ne bi bila več legitimna.
- (231) Podobno dejstvo, da nezdružljiva pomoč v francoski zadevi ni bila vrnjena, samo po sebi ni dovolj, da bi ustvarilo legitimna pričakovanja, da nezdružljive pomoči, če bi bila ugotovljena v španski zadevi, ne bi bilo treba vrniti. Če bi obstajali razlogi, ki bi Komisiji preprečili, da od države članice zahteva zagotovitev vračila pomoči, bi ti razlogi morali izhajati iz posebnih okoliščin zadeve.

⁽¹²¹⁾ UL L 202, 18.7.1998, str. 1.

⁽¹²²⁾ UL C 317, 30.12.2003, str. 11.

⁽¹²³⁾ Glej uvodno izjavo 24 navedene končne Odločbe z dne 30. junija 2004: „V postopkih za odobritev državne pomoči se mora Komisija zanašati na izjave države članice, ki bo (naj bi) odobrila pomoč.“

⁽¹²⁴⁾ Glej uvodno izjavo 14 navedene Odločbe Komisije z dne 11. novembra 2003.

5.6.2.6 Dopis komisarke Kroes iz leta 2009

- (232) Komisija meni, da dopis komisarke Kroes ni mogel ustvariti upravičenih pričakovanj v zvezi s SPN ali posameznimi ukrepi, ki so se uporabljali v poslih na podlagi SPN, in sicer zaradi spodaj navedenih razlogov.
- (233) Prvič, ta dopis ni formalen akt, ki predstavlja stališče Komisije, tj. kolegija komisarjev, kot je formalna odločba Komisije ali odgovor na parlamentarno vprašanje. Komisarka Kroes je v svojem dopisu, ki vsebuje eno stran, v okviru dvostranske izmenjave odgovorila na dopis, ki prav tako vsebuje eno stran in ga je poslala norveška ministrica za trgovino in industrijo Sylvia Brustad. Komisija ni javno objavila vsebine tega dopisa.
- (234) Komisija ugotavlja, da je bilo pismo norveškega lastnika ladij, ki je omenjeno v uvodni izjavi 105, naslovljeno na eno samo špansko ladjedelnico, s katero lastnik ladij posluje, in da je izjavo glede tega v letu 2012 podalo podjetje Gerencia del Sector Naval, ki je vladni organ. Komisija ugotavlja tudi, da niti španski organi, ki so vedeli, da je preiskava v teku, niti subjekti, ki so nameravali sodelovati v poslih na podlagi SPN, Komisije niso prosili, naj pojasni stališče, izraženo v dopisu komisarke Kroes.
- (235) Drugič, kar je še pomembneje, tudi če bi bil navedeni dopis leta 2009 objavljen, ni zagotavljal natančnih, brezpogojnih in skladnih zagotovil, da je SPN zakonit. Odgovor komisarke Kroes je res osredotočen na domnevne primere diskriminacije med ladjedelnici s sedeži v različnih državah EGP. V zaključku dopisa je bilo navedeno, da nadaljnji ukrepi „zaenkrat“ niso predvideni, kar je bilo jasno povezano z nedavno objavo izjave, da se lahko SPN uporablja za pridobitev ladij, proizvedenih v drugih evropskih državah, ta izjava pa je neposredno odpravila pomisleke, ki jih je izrazila gospa Brustad. V vsakem primeru dopis nikakor ne omenja prisotnosti državne pomoči na ravni gospodarskega interesnega združenja in njegovih vlagateljev, še manj pa izraža stališče v zvezi s tem. V zvezi s podjetji za pomorske prevoze, ladjedelnici in posredniki Komisija meni, da niso prejemniki pomoči, zato ni vprašanja o legitimnih pričakovanjih.
- (236) Komisija zato meni, da dopis nikakor ni zagotovil natančnih, brezpogojnih in skladnih zagotovil, ki bi lahko ustvarila legitimna pričakovanja, da shema ne vsebuje državne pomoči v korist gospodarskega interesnega združenja ali njegovih vlagateljev.
- (237) Ker Komisija ni ugotovila obstoja legitimnih pričakovanj, ki bi temeljila na dopisu, je vprašanje, ali bi takšna legitimna pričakovanja zajemala obdobje pred dopisom, povsem nepomembno.

5.6.2.7 Skrben gospodarski subjekt ne bi mogel predvideti možnega obstoja državne pomoči v skupni uporabi več ukrepov

- (238) Ker posamezni ukrepi pomenijo državno pomoč (razen pospešena amortizacija zakupljenih sredstev), je dejstvo, da gospodarski subjekti niso mogli predvideti, da bi se tudi kombinacija teh ukrepov lahko štela za državno pomoč, nepomembno in ne dokazuje obstoja legitimnih pričakovanj ali kršitve katerega koli drugega temeljnega načela prava EU.
- (239) Več tretjih strani med subjekti, udeleženi v poslih na podlagi SPN, je trdilo, da so njihova legitimna pričakovanja temeljila na odločbi iz leta 2006 v francoski zadevi *GIE Fiscaux*, ker je bil ukrep zelo podoben SPN. Dejstvo, da so bile vse značilnosti francoskega ukrepa zajete v enem pravnem predpisu, je zahtevalo splošno oceno. V zvezi s tem dejstvo, da so bili različni elementi SPN vključeni v različne ukrepe, torej dejansko povezani in uporabljeni skupaj, da bi ustvarili podobne učinke, ne bi smelo zahtevati drugačnega pristopa in ne izključuje splošne ocene.

- (240) V vsakem primeru Komisija meni, da predčasna amortizacija zakupljenih sredstev in davčna oprostitve (v skladu s členom 50(3) RIS) kapitalskih dobičkov na podlagi davka na tonažo pomenita državno pomoč. Ker te določbe niso bile priglašene, bi lahko imeli subjekti legitimna pričakovanja glede njihove zakonitosti samo v izjemnih okoliščinah, ki pa niso bile dokazane.

5.6.2.8 Izjave o metodah amortiziranja v obvestilu Komisije o obdavčitvi ustvarjenega dohodka ⁽¹²⁵⁾

- (241) Komisija ugotavlja, da besedilo obvestila ne vsebuje ničesar, kar bi lahko ustvarilo legitimna pričakovanja subjektov, da je SPN zakonit. Prvič, navedene določbe se nanašajo samo na metode amortiziranja, zato bi lahko legitimna pričakovanja, če bi obstajala, zadevala samo predčasno amortizacijo zakupljenih sredstev.
- (242) Drugič, obvestila ni mogoče razlagati tako, da noben ukrep v zvezi z amortizacijo ne sodi v področje uporabe pravil o državni pomoči. V uvodni izjavi 13 obvestila je navedeno, da amortizacijska pravila in pravila o pokrievanju izgub ne predstavljajo pomoči, če se brez razlik uporabljajo za vsa podjetja in za proizvodnjo vsega blaga. SPN se ne uporablja za vsa podjetja ali za proizvodnjo vsega blaga.
- (243) Poleg tega je v uvodni izjavi 22 istega obvestila pojasnjeno, da stopnja diskrecije, ki jo uživa davčna uprava, in možnosti, ki jih včasih ima, podpirajo domnevo, da obstaja državna pomoč. Kot je pojasnjeno v oddelku 2.2.2, morajo biti za uporabo predčasne amortizacije izpolnjeni pogoji, katerih besedilo zahteva razlago, in izdano predhodno dovoljenje davčne uprave. Pred izdajo dovoljenja lahko davčna uprava od vložnika zahteva dodatne dokumente ali druge uprave zaprosi za informacije. Dejstvo, da so bili dodatni dokumenti priloženi vsem prošnjam, ki so bile na voljo Komisiji, kaže, da jih je uprava izrecno ali posredno zahtevala ali da so vložniki vedeli, da so potrebni za pridobitev dovoljenja. Zato je imela davčna uprava precejšnje diskrecijske pravice pri izvajanju tega ukrepa.
- (244) Zato glede na značilnosti sheme besedilo obvestila ni moglo povzročiti negotovosti, še manj pa ustvariti legitimna pričakovanja v zvezi z značajem pomoči predčasne amortizacije.

5.6.2.9 Upravičenost prihodkov od dajanja plovila v zakup brez posadke do sheme davka na tonažo

- (245) Odobritev iz Odločbe Komisije C(2002) 582 final z dne 27. februarja 2002 se nanaša na „podjetja, registrirana v skladu s špansko zakonodajo, katerih dejavnost vključuje upravljanje lastnih in zakupljenih ladij“. Vendar Komisija meni, da ta stavek ne more ustvariti legitimnih pričakovanj, da so subjekti, katerih dejavnosti vključujejo izključno dajanje enega plovila v zakup brez posadke, upravičeni do sheme davka na tonažo. Kot je pojasnjeno v uvodnih izjavah 179 in 180, je v odločbi iz leta 2002 jasno navedeno, da je treba shemo davka na tonažo uporabljati izključno v zvezi z upravičenimi plovili in upravičenimi dejavnostmi pomorskega prevoza.

5.6.3 Pravna varnost

- (246) Pravna varnost je temeljna zahteva evropskega prava, katere cilj je zagotoviti predvidljivost pravnih razmer in razmerij, ki jih ureja. V skladu s sodno prakso zahteva po pravni varnosti Komisiji preprečuje, da bi lahko neomejeno zavlačevala izvajanje svojih pristojnosti, in ne pomeni ukrepanja zadevne institucije ⁽¹²⁶⁾. Vendar pa sta bila za kršitev navedenega načela doslej potrebna dva kumulativna elementa:

— obstoj skupine elementov, ki ustvarjajo negotovost glede pravilnosti ukrepa,

— dolgotrajno neukrepanje Komisije kljub seznanjenosti s pomočjo.

⁽¹²⁵⁾ Glej Obvestilo Komisije o uporabi pravil o državni pomoči za ukrepe, ki zadevajo neposredno obdavčitev ustvarjenega dohodka, UL C 384, 10.12.1998, str. 3.

⁽¹²⁶⁾ Glej združeni zadevi C-74/00 P in C-75/00 P, Falck in Acciaierie di Bolzano proti Komisiji, Recueil, str. I-7869, točka 140.

- (247) Odločba o francoski shemi *GIE Fiscaux* in sodba v zadevi *Salzgitter* ⁽¹²⁷⁾ sta edina primera, kjer sta Komisija in prvostopenjsko sodišče menila, da lahko kršitev načela pravne varnosti prepreči vračilo pomoči, tudi če ni legitimnih pričakovanj. Vendar je Sodišče razveljavilo sodbo v zadevi *Salzgitter* zaradi razloga, povezanega prav z uporabo načela pravne varnosti v zadevi ⁽¹²⁸⁾.

5.6.3.1 Elementi, ki so ustvarili negotovost glede pravilnosti ukrepa

- (248) SPN in francoska shema *GIE Fiscaux* imata več skupnih ključnih značilnosti in zelo podobne učinke (glej oddelek 5.6.1 Enaka obravnava). Obe shemi se uporabljata pri financiranju dolgoročnih naložbenih sredstev. Vključujeta davčno pregledna gospodarska interesna združenja, ki amortizirajo sredstva in njihovo lastništvo prenesejo na končnega uporabnika prek neke vrste zakupne pogodbe. V obeh primerih je amortizacija predčasna ali pospešena, kapitalski dobički gospodarskega interesnega združenja pa so oproščeni davka. V obeh primerih si vlagatelji v gospodarsko interesno združenje in končni uporabnik sredstva (prek cenovnega popusta) razdelijo gospodarsko prednost, ki nastane zaradi predčasne ali pospešene amortizacije in oprostitve kapitalskih dobičkov, čeprav v zvezi s tem obstajajo velike razlike glede poseganja države.
- (249) Ključni ukrepi, ki so del sistema SPN, so bili izvedeni med letoma 2002 ⁽¹²⁹⁾ in 2003, tj. preden je Komisija sklenila, da francoski sistem pomeni državno pomoč.
- (250) Zaradi podobnosti med SPN in *GIE Fiscaux* je torej možno, da so dogodki, navedeni v korist varstva pravne varnosti v zvezi s francoskim sistemom, ustvarili tudi negotovost v zvezi s pravilnostjo SPN, kot so trdili španski organi in nekatere tretje strani.
- (251) Na tej točki Komisija ugotavlja, da bi njena izjava v odločbi iz leta 2001 v zvezi z *Brittany Ferries* ⁽¹³⁰⁾, da so nekatere davčne ugodnosti splošni ukrepi, res lahko ustvarila to stanje negotovosti. Kot je pojasnjeno v uvodni izjavi 192 odločbe v zvezi z *GIE Fiscaux*, v tej izjavi ni navedeno, da se nanaša na predhodnico sheme *GIE Fiscaux*, kar bi lahko zavedlo prejemnike navedene ali podobne sheme, kot je SPN.
- (252) Kar zadeva druge elemente, ki so jih navedle Španija in tretje strani, je Komisija proučila, ali bi elementi, navedeni v podporo obstoju legitimnih pričakovanj (glej oddelek 5.6.1), lahko ustvarili stanje negotovosti.
- (253) Prvič, Pogodba državam članicam nalaga obveznost, da Komisijo obvestijo o svojih načrtih za dodelitev nove pomoči. Objave osnutkov ukrepov v Uradnem listu španskega parlamenta ni mogoče šteti za obvestilo Komisiji in neukrepanje Komisije ni moglo prispevati k nastanku stanja negotovosti.
- (254) Drugič, zahteva iz leta 2001 za informacije v zvezi z ukrepom poslovnega najema kaže, da se je Komisija odzvala na trditve pritožnika o pomoči. Ta zahteva je bila naslovljena na Španijo, ki je v svojih odgovorih odločno zanikala obstoj takšnih ukrepov. Komisija ni objavila zahteve, vendar, če bi prihodnji prejemniki SPN v času, ko so nameravali sodelovati v shemi, zaradi kakršnega koli razloga izvedeli za to zahtevo za informacije, bi jih morala opozoriti na dejstvo, da je Komisija prejela pritožbo in da meni, da bi ukrepi te sheme lahko pomenili državno pomoč. Zahteva za informacije bi kazala tudi na to, da Komisija ni dovolj seznanjena z ukrepom, da bi ga lahko ocenila, in na podlagi te zahteve ne bi bilo mogoče sklepati, da je Komisija ukrep odobrila. Poleg tega bi lahko Španija priglasila vse elemente sheme, da bi zagotovila pravno varnost, saj je bila zahteva za informacije poslana pred začetkom veljavnosti ukrepov, ki sestavljajo SPN. Prejemniki pa bi morali Španijo ali Komisijo vprašati, ali je

⁽¹²⁷⁾ Glej zadevo T-308/00, *Salzgitter* proti Komisiji, ZOdl., str. II-1933.

⁽¹²⁸⁾ Zadeva C-408/04P, Komisija proti *Salzgitter*, ZOdl., str. I-2767.

⁽¹²⁹⁾ Zdi se, da so bili prvi posli na podlagi SPN v praksi organizirani v juliju 2002.

⁽¹³⁰⁾ UL L 12, 15.1.2002, str. 33.

Španija priglasila shemo oziroma ali jo je Komisija odobrila. Zato Španija in subjekti ne morejo trditi, da je ta zahteva ali odsotnost nadaljnega ukrepanja Komisije v zvezi s podanim odgovorom prispevala k nastanku stanja negotovosti.

- (255) Tretjič, Komisija v zvezi z odločbo iz leta 2004 o nizozemskem ukrepu izenačitve poudarja, da nadomestilo za ukrep, ki ni SPN, ni moglo ustvariti stanja negotovosti v zvezi s SPN. Dejstvo, da je bil natančen opis domnevne španske pomoči v javnih dokumentih naveden samo v nizozemski različici odločbe o začetku formalnega postopka preiskave, ne zadostuje za ugotovitev, da bi lahko bralci domnevali, da se opis nanaša na SPN. Prevod nizozemske odločbe ali vprašanje Komisiji bi zlahka razjasnilo, da je domnevna španska pomoč vključevala subvencionirane obrestne mere na podlagi kraljeve uredbe 442/1994. Poleg tega je Komisija zgolj omenila dejstvo, da je Španija zanikala obstoj domnevne španske pomoči in da Nizozemska ni zagotovila zadostnih dokazov. Kot je omenjeno v navedeni odločbi, lahko Komisija zgolj zaupa državi članici in ne more biti odgovorna za morebitno negotovost, ki bi jo lahko ustvarila odsotnost njenega nadaljnega ukrepanja. Komisija zato ugotavlja, da odločba iz leta 2004 ni mogla prispevati k stanju negotovosti v zvezi z zakonitostjo SPN.
- (256) Četrtrič, Komisija meni, da se je stanje negotovosti, ki je nastalo v zvezi z zakonitostjo SPN zaradi izjave iz odločbe Komisije iz leta 2001 v zvezi z Brittany Ferries, končalo na dan objave odločbe Komisije o francoski shemi *GIE Fiscaux*. Iz slednje odločbe je bilo razvidno, da je Komisija francosko shemo poslovnega najema štela za državno pomoč, kar bi moralo Španijo in prejemnike SPN opozoriti na dejstvo, da bi shema lahko pomenila državno pomoč. Zato nikakor ni mogla ustvariti stanja negotovosti v zvezi s tem ali prispevati k njegovemu nastanku.
- (257) Petič, zaradi razlogov, navedenih v oddelku 5.6.2.6, Komisija meni, da dopis, ki ga je komisarka Kroes poslala leta 2009, ni ustvaril stanja negotovosti ali prispeval k njegovemu nastanku.

5.6.3.2 Čas, ki je pretekel med pritožbo in začetkom postopka

- (258) Komisija meni, da je treba čas, ki je v preiskavi SPN pretekel pred začetkom formalnega postopka preiskave, šteti od leta 2006, ko je Komisija prejela pritožbe evropskih ladjedelnic. Zaradi zgoraj navedenih razlogov niti objava osnutkov ukrepov v španskem Uradnem listu niti obtožbe, ki jih je Komisija prejela leta 2001, Španija pa izrecno zanikala leta 2002, ne podpirajo stališča, da je Komisija neupravičeno zavračevala izvajanje svojih preiskovalnih pristojnosti. Tega mnenja ne podpira niti končna odločba iz leta 2004 v zadevi C-66/2003, ki se nanaša na izenačitev drugega domnevnega ukrepa državne pomoči.
- (259) Čas, ki je pretekel med prvo pritožbo iz leta 2006 in začetkom formalnega postopka leta 2011, se ne zdi pretirano dolg glede na število zadevnih davčnih ukrepov, zapletenost poslovnega najema in premajhno preglednost v zvezi s temi posli najema. Poleg tega je Komisija med septembrom 2006 in majem 2010⁽¹³¹⁾ poslala osem uradnih zahtev za informacije in bila redno v stiku s španskimi organi.
- (260) Poleg tega je Komisija šele oktobra 2010 prejela novo pritožbo, ki je vsebovala ključen element za oceno sheme, in sicer izčrpno študijo davčnih strokovnjakov, ki opisuje delovanje sheme in njene učinke. Zato se čas, ki je pretekel v preiskavi SPN, ne zdi zadosten za sklicevanje na pravno varnost.
- (261) Komisija zaradi zapletenosti obravnavanih ukrepov ne more izključiti možnosti, da je odločba iz leta 2001 o Brittany Ferries ustvarila pravno negotovost v zvezi z opredelitvijo SPN kot pomoči, kot trdijo Španija in

⁽¹³¹⁾ Osem zahtev za informacije je bilo Španiji poslanih na naslednje datume: 15.9.2006, 30.1.2007, 6.11.2007, 5.2.2008, 3.3.2008, 23.9.2008, 11.1.2010, 12.5.2010.

prejemniki. Vendar je ta negotovost lahko obstajala samo do 30. aprila 2007, ko je bila odločba Komisije o francoski shemi *GIE Fiscaux*, v kateri je Komisija ugotovila, da je navedena shema pomenila državno pomoč, objavljena v Uradnem listu.

- (262) Zato je Komisija sklenila, da ne bi smela odrediti vračila pomoči, ki izhaja iz poslov na podlagi SPN, v zvezi s katerimi je bila pomoč dodeljena med začetkom veljavnosti SPN leta 2002 in 30. aprilom 2007.

5.6.4 Določitev zneskov, ki jih je treba vrniti

- (263) Komisija je ocenila različne davčne ukrepe, ki pomenijo sheme državne pomoči. Namen tega sklepa ni določiti točne zneske pomoči, ki jih je prejel posamezen prejemnik v posameznem poslu na podlagi SPN. Vendar Komisija meni, da bi morala država članica uporabiti spodaj opisano metodologijo, da za vsak posamezen primer ugotovi prejemnike pomoči in zneske nezdružljive pomoči, ki jih morajo prejemniki vrniti. Ta metodologija se lahko v sodelovanju s španskimi organi nadalje dodela, zlasti zato, da bo mogoče ugotoviti dejanski znesek davčne ugodnosti, ki so jo prejeli vlagatelji, glede na njihov individualni davčni položaj.
- (264) Korak 1: izračun skupne davčne ugodnosti, ki je nastala zaradi posla: to je sedanja neto vrednost davčnih ugodnosti, ki so jih gospodarsko interesno združenje ali njegovi vlagatelji dejansko prejeli (tj. pred odbitkom dela teh ugodnosti, prenesenega na podjetje za pomorske prevoze prek cenovnega znižanja). Sedanja neto vrednost bi bilo treba izračunati na datum začetka amortizacije (predčasne amortizacije, kot so jo odobrili davčni organi), diskontne stopnje, uporabljene za navedeni izračun, pa bi morale temeljiti na dejanskem stanju na trgu. Komisija predlaga, da lahko Španija uporabi izračune, ki so jih gospodarska interesna združenja predložila davčni upravi, ko so zaprosila za dovoljenje za predčasno amortizacijo (glej uvodno izjavo 168). Načeloma se za davčno ugodnost šteje, da je bila dodeljena na datum, ko bi moralo gospodarsko interesno združenje ali njegovi vlagatelji plačati davke.
- (265) Korak 2: izračun davčne ugodnosti, ki je nastala zaradi uporabe splošnih davčnih ukrepov v poslu: to je sedanja neto vrednost (izračunana na enak način kot v koraku 1) zneska davčnih ugodnosti, ki bi jih gospodarsko interesno združenje ali njegovi vlagatelji prejeli v referenčni situaciji, v kateri bi se od trenutka, ko se je plovilo začelo uporabljati, uporabljal samo ukrep pospešene amortizacije in bi bil posel obdavčen v skladu z običajnimi pravili o davku od dohodkov pravnih oseb. V tem primeru bi bil kapitalski dobiček od prodaje plovila podjetju za pomorske prevoze obdavčen z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki se običajno uporablja za dobičke pravnih oseb, na datum, ko je podjetje za pomorske prevoze uveljavilo opcijo. Načeloma se za davčno ugodnost šteje, da je bila pridobljena na datum, ko bi moralo gospodarsko interesno združenje ali njegovi vlagatelji plačati davke.
- (266) Korak 3: izračun davčne ugodnosti, ki je enakovredna državni pomoči: ker Komisija meni, da je pospešena amortizacija splošen ukrep, znesek ugodnosti, ki ustreza navedenemu ukrepu (tj. odloženo plačilo določenih zneskov davka), ne pomeni državne pomoči. Razlika med zneskoma, izračunanima v koraku 1 in koraku 2, bi morala ustrezati pomoči, ki so jo gospodarsko interesno združenje in njegovi vlagatelji prejeli kot prejemniki obravnavanih davčnih ukrepov, tj. sedanji neto vrednosti skupne prednosti, ki izhaja iz uporabe predčasne amortizacije, sheme davka na tonažo (do katere gospodarska interesna združenja niso bila upravičena) in davčno oprostitevijo kapitalskih dobičkov na podlagi člena 50(3) RIS. Načeloma se za davčno ugodnost šteje, da je bila pridobljena na datum, ko bi moralo gospodarsko interesno združenje ali njegovi vlagatelji plačati davke.
- (267) Korak 4: izračun zneska združljive pomoči: pomoč, izračunana v koraku 3, ki jo je prejelo gospodarsko interesno združenje ali njegovi vlagatelji, je združljiva, saj ustreza prednosti, ki je bila prenesena na podjetje za pomorske prevoze in bi bila združljiva, če bi se štela za državno pomoč podjetju za pomorske prevoze. Odstotek pomoči, prenesene na podjetje za pomorske prevoze, je treba določiti na podlagi izračuna, ki je podoben tistim, ki so jih gospodarska interesna združenja predložila v svojih prošnjah davčni upravi (glej uvodno izjavo 136), in upošteva nadomestilo za posredovanje v skladu s stanjem na trgu. Kot je pojasnjeno v uvodnih izjavah od 202 do 210, se del prednosti, prenesen na podjetje za pomorske prevoze, lahko šteje za združljivega, če so podjetje za pomorske prevoze, njegove prevozne dejavnosti in zadevno plovilo upravičeni v skladu s smernicami za pomorski promet. Združljivi znesek bi bilo treba določiti v skladu s poglavjem 11 smernic in pri tem ustrezno upoštevati celotno pomoč, ki je bila zadevnemu podjetju za pomorske prevoze v EGP že dodeljena. Zlasti je treba zneske pomoči,

dodeljene v Španiji, prišteti tistim, ki so bili dodeljeni v državi ustanovitve podjetja (če je članica EGP). Znesek pomoči, ki presega zgornjo mejo ali zanj ni dokazano, da je združljiv v skladu s poglavjem 11 smernic za pomorski promet, se šteje za nezdružljivega.

- (268) Ker se zgornja meja iz odstavka 11 smernic za pomorski promet izračuna na letni osnovi in se prednost, ki jo prejme podjetje za pomorske prevoze, nanaša na dolgoročno sredstvo, se Komisija strinja, da se za uporabo navedene zgornje meje prednost, ki jo podjetje za pomorske prevoze dobi zaradi posla na podlagi SPN, lahko porazdeli na običajno obdobje amortizacije (deset let) zadevnega plovila.
- (269) Poleg tega, ker ustreza nadomestilu v skladu s trgov za posredovanje finančnih vlagateljev pri prenosu združljive prednosti na podjetja za pomorske prevoze, se bo to nadomestilo prav tako štelo za združljivo ali nezdružljivo pomoč v enakem deležu kot prednost, prenesena na podjetje za pomorske prevoze (glej uvodno izjavo 201).

5.6.5 Pogodbene klavzule

- (270) Kot je bilo omenjeno, je PYMAR Komisijo obvestil o določenih klavzulah v nekaterih pogodbah med vlagatelji, podjetji za pomorski prevoz in ladjedelnicami. Te klavzule od ladjedelnice zahtevajo, da ostalim pogodbenim strankam plačajo odškodnino, če davčnih ugodnosti ni mogoče pridobiti.
- (271) Komisija je v svoji končni negativni odločbi, v kateri je odredila delno vračilo v zvezi s francosko zadevo *GIE fiscaux* ⁽¹³²⁾, ki je zelo podobna obravnavani zadevi, navedla, da „dejstvo, po katerem bi se lahko davčna in pravna tveganja članov gospodarskih interesnih združenj v nekaterih primerih pogodbeno prenesla na uporabnike sredstev, ne sme biti v nasprotju z načelom, po katerem je cilj Komisije, kadar po potrebi zahteva vračilo nezakonite pomoči, da različni upravičenci izgubijo ugodnosti, ki so jih pridobili na zadevnem trgu, v primerjavi s konkurenco in ponovno vzpostavi razmere, kakršne so bile pred plačilom navedene pomoči“. Komisija je sklenila, da „[i]zvedba tega cilja ne more biti odvisna ... od pogodbenih določil, ki so jih opredelili upravičenci pomoči“.
- (272) V skladu z ustaljeno sodno prakso je namen obveznosti države, da ukine pomoč, za katero Komisija meni, da ni združljiva z notranjim trgov, ponovna vzpostavitev prejšnjih razmer ⁽¹³³⁾. V skladu z drugo opredelitvijo je glavni cilj vračila nezakonito izplačane pomoči odprava izkrivljenja konkurence, ki je bilo povzročeno s konkurenčno ugodnostjo, dodeljeno s tako pomočjo ⁽¹³⁴⁾. Z vračilom pomoči upravičenec izgubi prednost, ki jo je imel pred konkurenti na trgu, in znova se vzpostavijo razmere, ki so obstajale pred dodelitvijo pomoči ⁽¹³⁵⁾.
- (273) Da bi Komisija dosegla navedeni rezultat, mora imeti pooblastila za odreditev, da morajo pomoč vrniti dejanski prejemniki, tako da lahko izpolni nalogo ponovne vzpostavitve konkurenčnih razmer na trgih, na katerih je prišlo do izkrivljanja. Zato mora Komisija imeti možnost, da jasno določi podjetja, ki morajo vrniti nezakonito pomoč, ki jo je Komisija razglasila za nezdružljivo. Ta cilj pa bi bil trajno onemogočen, če bi lahko zasebne strani s pogodbenimi določili spremenile učinke odločb Komisije o vračilu. Če bi bila ta možnost na voljo, bi jo lahko gospodarski subjekti, ki imajo veliko pogajalsko moč, uporabili za zaščito pred odločbami o vračilu, s tem pa bi nadzoru državnih pomoči odvzeli njegove praktične posledice.
- (274) V primerjavi z navedenim je Sodišče v svoji nedavni sodbi v zadevi *Residex* ⁽¹³⁶⁾ izjavilo, da je naloga nacionalnega sodišča, da ob upoštevanju vseh posebnih značilnosti zadeve določi upravičenca ali, odvisno od primera, prejemnike poročstva, ki pomeni državno pomoč, in zagotovi vračilo celotnega zneska zadevne pomoči. Poleg tega, ker je cilj ukrepov, ki jih morajo nacionalna sodišča sprejeti v primeru kršitve člena 108(3) PDEU, zlasti ponovno vzpostaviti konkurenčne razmere, ki so obstajale pred dodelitvijo zadevne pomoči, morajo navedena sodišča ne glede na to, kdo je upravičenec do pomoči, zagotoviti, da je z ukrepi, ki jih sprejmejo v zvezi z veljavnostjo zgoraj

⁽¹³²⁾ Glej uvodno izjavo 196 navedene odločbe.

⁽¹³³⁾ Glej zlasti zadevo C-348/93, Komisija proti Italiji, Recueil, str. I-673, točka 26.

⁽¹³⁴⁾ Zadeva C-277/00, Nemčija proti Komisiji, Recueil, str. I-3925, točka 76.

⁽¹³⁵⁾ Zadeva C-350/93, Komisija proti Italiji, Recueil, str. I-699, točka 22.

⁽¹³⁶⁾ Sodba z dne 8. decembra 2011 v zadevi C-275/10, *Residex Capital IV*, ZOdl., str. I-13043, točke 43–45.

navedenih aktov, tak cilj mogoče doseči. To kaže, da lahko nacionalna sodišča, ko je treba odpraviti izkrivljanje, ki ga je povzročila pomoč, posežejo in pogodbe razglasijo za neveljavne, pa čeprav v škodo strani, ki niso prejemniki pomoči, pri čemer so v tej zadevi to posojilodajalci, katerih zahtevki so bili podprti z državnim poroštvom. To še toliko bolj velja za Komisijo, ko odredi, da je treba pomoč učinkovito izterjati od prejemnikov. V zvezi s tem bi bilo treba poudariti, da mora Komisija sprejeti končno odločitev glede ukrepa pomoči, ne pa zagotoviti, da so pravice posameznikov zaščitene, kadar je kršena obveznost predhodne priglasitve državne pomoči Komisiji v skladu s členom 108(3) PDEU, saj so za to odgovorna nacionalna sodišča.

- (275) Iz tega sledi, da so pogodbene klavzule, ki pravna in gospodarska tveganja vračila prenesejo na druge osebe ter s tem prejemnike ščitijo pred vračilom nezakonite in nezdružljive pomoči, v nasprotju s samim bistvom sistema nadzora državnih pomoči, vzpostavljenega s Pogodbo. Tak sistem je bistvenega pomena za izvajanje nalog, zaupanih Skupnosti, in zlasti za delovanje notranjega trga, zato pomeni sklop pravil javnega reda⁽¹³⁷⁾. Zato zasebne strani ne morejo odstopati od njega na podlagi pogodbenih določil.
- (276) To še toliko bolj velja v obravnavani situaciji v zvezi s sistemom SPN, kjer so nekatere ladjedelnice pod nadzorom države. V kolikor so javne ladjedelnice določile pogodbene klavzule, ki prejemnike ščitijo pred vračilom pomoči, bi njihovo ravnanje preprečilo, da vračilo nezakonite in nezdružljive državne pomoči izpolni svojo nalogo. Poleg tega bi lahko ravnanje subjektov pod nadzorom države, ki si prizadevajo zaščititi svoje pogodbene partnerje pred vračilom, povzročilo velik pritisk na njihove zasebne konkurente, ki bi bili lahko zato prisiljeni sprejeti podobne klavzule v svojih pogodbah, s tem pa bi prejemniki na splošno postali zaščiteni pred vračilom pomoči.

6. SKLEPNA UGOTOVITEV

Komisija ugotavlja, da:

- V skladu s smernicami za pomorski promet in odločbo z dne 27. februarja 2002, s katero je bil odobren španski sistem davka na tonažo, dejavnosti, ki vključujejo zgolj dajanje plovil v zakup ali najem, ne pomenijo prevoznih storitev. Zato navedene dejavnosti načeloma niso upravičene do španske sheme davka na tonažo, kot jo je odobrila Komisija.
- Člena 115(11) in 48(4) TRLIS ter člen 49 RIS (predčasna amortizacija zakupljenih sredstev), uporaba sistema davka na tonažo za neupravičena gospodarska interesna združenja ter člen 50(3) RIS pomenijo državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.
- Navedeni ukrepi niso veljavna pomoč v smislu člena 1(b) Uredbe (ES) št. 659/1999, ker niso bili priglašeni Komisiji in jih ta ni nikakor odobrila.
- Španija je nezakonito izvajala zadevno pomoč in s tem kršila člen 108(3) Pogodbe o delovanju Evropske unije.
- Iz tega sledi, da je tako imenovani španski sistem poslovnega najema, ki vključuje skupno uporabo členov 115(11) in 48(4) TRLIS ter člena 49 RIS (predčasna amortizacija zakupljenih sredstev), uporabo sistema davka na tonažo za neupravičena gospodarska interesna združenja ter uporabo člena 50(3) RIS, nezakonit.
- Pomoč gospodarskemu interesnemu združenju ali njegovim vlagateljem se lahko šteje za združljivo z notranjim trgov, saj ustreza nadomestilu za posredovanje finančnih vlagateljev v skladu s trgov in se prenese na podjetja za pomorske prevoze, ki so upravičena na podlagi smernic za pomorski promet v skladu s pogoji, določenimi v navedenih smernicah. To pomeni predvsem, da celotni znesek, prenesen na podjetja za pomorske prevoze, ne presega zgornje meje iz poglavja 11 smernic.

⁽¹³⁷⁾ Glej podobno zadevo C-126/97, *Eco Swiss China Time*, Recueil, str. I-3055, točke 36–41.

- Del pomoči, ki presega znesek združljive pomoči, bi morali prejemniki, tj. gospodarska interesna združenja in njihovi vlagatelji, vrniti brez možnosti, da prenesejo breme vračila na druge osebe.
- Komisija ne bi smela določiti vračila pomoči, ki izhaja iz poslov na podlagi SPN, v zvezi s katerimi je bila pomoč dodeljena med začetkom veljavnosti SPN leta 2002 in 30. aprilom 2007, ko je bila objavljena odločba v zvezi z zadevo C-46/2004, France GIE Fiscaux (glej uvodno izjavo 261).
- Odreditev vračila pomoči, dodeljene po navedenem datumu, ne bi kršila splošnih načel varstva legitimnih pričakovanj in pravnega varstva, ki ju določa pravo Evropske unije –

SPREJELA NASLEDNJI SKLEP:

Člen 1

Ukrepi, ki izhajajo iz člena 115(11) TRLIS (predčasna amortizacija zakupljenih sredstev), uporabe sheme davka na tonažo za neupravičena podjetja, plovila ali dejavnosti ter člena 50(3) RIS, pomenijo državno pomoč gospodarskim interesnim združenjem in njihovim vlagateljem, ki jo Španija nezakonito izvaja od 1. januarja 2002 in s tem krši člen 108(3) Pogodbe o delovanju Evropske unije.

Člen 2

Ukrepi državne pomoči iz člena 1 so nezdružljivi z notranjim trgov, razen v obsegu, ki ustreza nadomestilu za posredovanje finančnih vlagateljev v skladu s trgov in se prenese na podjetja za pomorske prevoze, ki so upravičena na podlagi smernic za pomorski promet v skladu s pogoji, določenimi v navedenih smernicah.

Člen 3

Španija preneha izvajati shemo pomoči iz člena 1 v obsegu, ki je nezdružljiv s skupnim trgov.

Člen 4

1. Španija izterja nezdružljivo pomoč, ki je bila dodeljena na podlagi sheme iz člena 1, od vlagateljev v gospodarska interesna združenja, ki so pomoč prejeli, brez možnosti, da ti prejemniki breme vračila prenesejo na druge osebe. Vendar se pomoč, ki je bila dodeljena v okviru poslov financiranja, v zvezi s katerimi so se pristojni nacionalni organi zavezali dodeliti ugodnosti ukrepov na podlagi pravno zavezujočega akta, sprejetega pred 30. aprilom 2007, ne vrne.

2. Za zneske, ki jih je treba izterjati, se od datuma, ko so bili dani na voljo prejemnikom, do datuma dejanske izterjave zaračunavajo obresti.

3. Obresti se izračunajo na podlagi obrestnoobrestnega računa v skladu s poglavjem V Uredbe Komisije (ES) št. 794/2004 ⁽¹³⁸⁾ in Uredbe Komisije (ES) št. 271/2008 ⁽¹³⁹⁾ o spremembi Uredbe (ES) št. 794/2004.

4. Španija prekliče vsa neporavnana plačila pomoči na podlagi sheme iz člena 1 od datuma sprejetja tega sklepa.

Člen 5

1. Vračilo pomoči, dodeljene na podlagi sheme iz člena 1, se izvede takoj in učinkovito.

2. Španija zagotovi, da se ta sklep izvede v štirih mesecih po uradnem obvestilu o tem sklepu.

⁽¹³⁸⁾ UL L 140, 30.4.2004, str. 1.

⁽¹³⁹⁾ UL L 82, 25.3.2008, str. 1.

Člen 6

1. Španija v dveh mesecih po uradnem obvestilu o tem sklepu predloži naslednje podatke:
 - (a) seznam prejemnikov, ki so prejeli pomoč na podlagi sheme iz člena 1, in skupni znesek prejete pomoči vsakega upravičenca iz te sheme;
 - (b) skupni znesek (glavnica in obresti za vračilo), ki ga mora vrniti vsak upravičenec;
 - (c) podroben opis že sprejetih in načrtovanih ukrepov za uskladitev s tem sklepom;
 - (d) dokumente, ki dokazujejo, da je bilo od prejemnikov zahtevano vračilo pomoči.

2. Španija Komisijo obvešča o poteku nacionalnih ukrepov, sprejetih za izvajanje tega sklepa, do dokončnega vračila pomoči, dodeljene v okviru sheme iz člena 1. Na zahtevo Komisije takoj predloži informacije o že sprejetih in načrtovanih ukrepih za uskladitev s tem sklepom. Prav tako predloži podrobne informacije o zneskih pomoči in obrestih za vračilo, ki so jih prejemniki že vrnil.

Člen 7

Ta sklep je naslovljen na Kraljevino Španijo.

V Bruslju, 17. julija 2013.

Za Komisijo
Joaquín ALMUNIA
Podpredsednik

PRILOGA

Podatki o prejetih zneskih pomoči, ki jih je treba vrniti oziroma so že bili povrnjeni

Identiteta upravičenca	Skupni znesek pomoči, prejet v okviru sheme (*)	Skupni znesek pomoči, ki ga je treba vrniti (*) (glavnica)	Skupni znesek že povrnjene pomoči (*)	
			glavnica	obresti za vračilo

(*) V milijonih nacionalne valute.