



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SPLOŠNEGA SODIŠČA (drugi razširjeni senat)

z dne 7. novembra 2014*

„Državne pomoči — Določbe o davku od dohodkov pravnih oseb, ki podjetjem, ki imajo davčni domicil v Španiji, omogočajo amortizacijo dobrega imena, ki izhaja iz pridobitve deleža v podjetjih, ki imajo davčni domicil v tujini — Sklep, s katerim je bil ta sistem opredeljen kot državna pomoč, ta pomoč razglašena za nezdružljivo z notranjim trgov in naložena izterjava te pomoči — Pojem državne pomoči — Selektivnost — Opredelitev skupine podjetij, ki jim ukrep daje prednost — Neobstoj — Kršitev člena 107(1) PDEU“

V zadevi T-399/11,

Banco Santander, SA s sedežem v Santanderju (Španija),

Santusa Holding, SL s sedežem v Boadilli del Monte (Španija),

ki so ju najprej zastopali J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, M. Muñoz de Juan in R. Calvo Salinero, nato J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro in R. Calvo Salinero, odvetniki,

tožeči stranki,

proti

Evropski komisiji, ki jo zastopajo R. Lyal, C. Urraca Caviedes in P. Němečková, zastopniki,

tožena stranka,

katere predmet je predlog za razglasitev ničnosti členov 1(1) in 4 Sklepa Komisije z dne 12. januarja 2011 o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev št. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije (2011/282/EU) (UL L 135, str. 1),

SPLOŠNO SODIŠČE (drugi razširjeni senat),

v sestavi M. E. Martins Ribeiro, predsednica, N. J. Forwood, E. Bieliūnas, S. Gervasoni (poročevalec) in L. Madise, sodniki,

sodni tajnik: J. Palacio González, glavni administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. aprila 2014

izreka naslednjo

* Jezik postopka: španščina

Sodbo

Dejansko stanje

Upravni postopek

- 1 Člani Evropskega parlamenta so v letih 2005 in 2006 Komisiji Evropskih skupnosti postavili več pisnih vprašanj (E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 in P-5509/06) v zvezi s tem, ali je treba sistem iz člena 12(5) – določba, ki je bila v španski zakon o davku od dohodkov pravnih oseb vstavljena z Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (zakon št. 24/2001 o davčnih, upravnih in socialnih ukrepih) z dne 27. decembra 2001 (BOE št. 313 z dne 31. decembra 2001, str. 50493) in povzeta v Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kraljeva zakonska uredba št. 4/2004 o potrditvi besedila konsolidiranega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb) z dne 5. marca 2004 (BOE št. 61 z dne 11. marca 2004, str. 10951) (v nadaljevanju: sporna shema, ali: sporni ukrep) – šteti za državno pomoč. Komisija je v bistvu odgovorila, da v skladu z informacijami, ki jih ima, sporna shema ni državna pomoč.
- 2 Komisija je z dopisoma z dne 15. januarja in 26. marca 2007 od španskih organov zahtevala, naj predložijo informacije za presojo področja uporabe in učinkov sporne sheme. Kraljevina Španija je z dopisoma z dne 16. februarja in 4. junija 2007 Komisiji posredovala zahtevane informacije.
- 3 Komisija je s telefaksom z dne 28. avgusta 2007 prejela pritožbo zasebnega subjekta, ki je trdil, da sporna shema pomeni državno pomoč, ki je nezdružljiva s skupnim trgom.
- 4 Komisija je z odločbo z dne 10. oktobra 2007 sprožila formalni postopek preiskave v zvezi s sporno shemo.
- 5 Komisija je z dopisom z dne 5. decembra 2007 prejela pripombe Kraljevine Španije v zvezi s to odločitvijo o sprožitvi formalnega postopka. Od 18. januarja do 16. junija 2008 je prejela pripombe še od 32 zainteresiranih tretjih strani. Kraljevina Španija je na pripombe tretjih strani odgovorila z dopisoma z dne 30. junija 2008 in 22. aprila 2009.
- 6 Tehnični sestanki s španskimi organi so potekali 18. februarja 2008, 12. maja in 8. junija 2009. Drugi tehnični sestanki so bili organizirani tudi z nekaterimi izmed 32 zainteresiranih tretjih strani.
- 7 Kraljevina Španija je z dopisom z dne 14. julija 2008 in z elektronsko pošto z dne 16. junija 2009 Komisiji predložila dodatne informacije.
- 8 Komisija je postopek v zvezi s prevzemi deležev podjetij v Evropski uniji končala z Odločbo 2011/5/ES z dne 28. oktobra 2009 o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije (UL 2011, L 7, str. 48).
- 9 Komisija je ugotovila, da je sporna shema, ki pomeni davčno ugodnost, ki španskim podjetjem omogoča amortizacijo dobrega imena, ki izhaja iz prevzema deležev v tujih podjetjih, nezdružljiva s skupnim trgom, kadar se uporablja za prevzeme deležev v podjetjih, ustanovljenih v Uniji.
- 10 Komisija še vedno vodi postopek, kar zadeva prevzem deležev zunaj Unije, pri čemer so se španski organi zavezali, da bodo predložili nove elemente glede ovir za čezmejne združitve, ki po mnenju te institucije obstajajo zunaj Unije.

- 11 Kraljevina Španija je Komisiji 12., 16. in 20. novembra 2009 ter 3. januarja 2010 posredovala informacije o neposrednih naložbah španskih družb zunaj Unije. Komisija je prejela tudi pripombe več tretjih zainteresiranih strank.
- 12 Tehnični sestanki med Komisijo in španskimi organi so potekali 27. novembra 2009, ter 16. junija 2010 in 29. junija 2010.

Izpodbijani sklep

- 13 Komisija je 12. januarja 2011 sprejela Sklep 2011/282/ES o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije (UL L 135, str. 1, v nadaljevanju: izpodbijani sklep). V različico tega sklepa, ki je bila objavljena v *Uradnem listi Evropske unije*, je bil 3. marca 2011 vnesen popravek. Drugi popravek je bil v Uradnem listu objavljen 26. novembra 2011.
- 14 Sporni ukrep določa, da se v primeru, ko podjetje, obdavčljivo v Španiji, prevzame delež v „tuji gospodarski družbi“ – če je prevzeti delež v tuji družbi vsaj 5-odstoten in se ga neprekinjeno obdrži vsaj eno leto – finančno dobro ime, ki izhaja iz te pridobitve deleža in se v računovodske izkaze podjetja knjiži kot ločeno neopredmeteno sredstvo, v obliki amortizacije lahko odbije od osnove za odmero davka od dohodka pravnih oseb, ki ga je podjetje dolžno plačati. Sporni ukrep natančno določa, da mora za družbo, da se jo opredeli kot „tujo družbo“, veljati podoben davek, kot se uporablja v Španiji, njen dohodek pa mora večinoma izhajati iz poslovnih dejavnosti, ki se izvajajo v tujini (točka 30 obrazložitve izpodbijanega sklepa).
- 15 Iz izpodbijanega sklepa je razvidno, da poslovna združitev po španskem zakonu pomeni operacijo, s katero ena ali več družb ob prenehanju brez likvidacije prenese vsa svoja sredstva in obveznosti na drugo obstoječo družbo ali družbo, ki jo oblikujejo, v zameno za to pa se njihovim družbenikom izdajo vrednostni papirji, ki predstavljajo kapital te druge družbe (točka 32 obrazložitve izpodbijanega sklepa).
- 16 Prevzem deleža je v izpodbijanem sklepu opredeljen kot operacija, s katero ena družba prevzame delež v kapitalu druge družbe brez pridobitve večine glasovalnih pravic ciljne družbe ali nadzora nad njimi (točka 32 obrazložitve izpodbijanega sklepa).
- 17 Poleg tega je v izpodbijanem sklepu navedeno, da se v skladu s spornim ukrepom finančno dobro ime določi tako, da se od tržne vrednosti opredmetenih in neopredmetenih sredstev prevzete družbe odšteje cena, ki je bila plačana za prevzem deleža. Prav tako je opredeljeno, da pojem finančnega dobrega imena, kot je določen s spornim ukrepom, na področje prevzemov deležev uvaja pojem, ki se običajno uporablja pri prenosu sredstev ali transakcijah poslovne združitve (točka 29 obrazložitve izpodbijanega sklepa).
- 18 Nazadnje je treba poudariti, da v skladu s špansko davčno zakonodajo to, da podjetje, obdavčljivo v Španiji, prevzame delež v družbi s sedežem v Španiji, ne omogoča, da bi se finančno dobro ime, ki izhaja iz pridobitve tega deleža, za davčne namene obračunavalo ločeno. Po drugi strani pa se, prav tako v skladu s špansko davčno zakonodajo, dobro ime lahko amortizira samo pri poslovni združitvi (točka 28 obrazložitve izpodbijanega sklepa).
- 19 V izpodbijanem sklepu je ugotovljeno, da je sporna shema, kadar se uporablja za prevzem deležev podjetij s sedežem zunaj EU, nezdružljiva s skupnim trgov (člen 1(1) izpodbijanega sklepa). Člen 4 tega sklepa med drugim določa, da Kraljevina Španija izterja dodeljeno pomoč.

Postopek in predlogi strank

- 20 Tožeči stranki, družbi Banco Santander, SA in Santusa Holding, SL, sta v sodnem tajništvu Splošnega sodišča to tožbo vložili 29. julija 2011.
- 21 Tožeči stranki Splošnemu sodišču predlagata, naj:
- člen 1(1) izpodbijanega sklepa razglasi za ničen v delu, v katerem je ugotovljeno, da sporna ureditev vsebuje elemente državne pomoči;
 - podredno, člen 1(1) izpodbijanega sklepa razglasi za ničen v delu, v katerem je ugotovljeno, da sporna ureditev vsebuje elemente državne pomoči, kadar se uporabi za pridobitev deležev, ki pomenijo pridobitev nadzora;
 - podredno, člen 4 izpodbijanega sklepa razglasi za ničen v delu, v katerem je določeno, da odredba izterjave pomoči velja za posle, izvedene preden je bil izpodbijani sklep objavljen v Uradnem listu Evropske unije;
 - podredno, razglasi ničnost člena 1(1) izpodbijanega sklepa ter podredno, člena 4 navedenega sklepa v delu, v katerem se njegove določbe nanašajo na posle, izvedene v Združenih državah Amerike, Mehiki in Braziliji;
 - Komisiji naloži plačilo stroškov.
- 22 Komisija predlaga Splošnemu sodišču, naj:
- zavrne tožbo;
 - tožečima strankama naloži plačilo stroškov.

Pravo

Predlog za razglasitev ničnosti člena 1(1) izpodbijanega sklepa

- 23 Tožeči stranki v okviru predloga za razglasitev ničnosti člena 1(1) izpodbijanega sklepa izpodbija Komisijino opredelitev sporne sheme v izpodbijanem sklepu za državno pomoč. Tožeči stranki v podporo svojemu predlogu v bistvu navajata pet tožbenih razlogov, prvi temelji na Komisijini napačni uporabi prava pri pogoju selektivnosti, drugi temelji na napačni opredelitvi referenčnega sistema, tretji temelji na neselektivnosti ukrepa, ker naj bi razlikovanje, ki ga uvaja, izviralo iz narave ali sistematike ureditve, v katero spada, četrti temelji na tem, da naj ta ukrep ne bi dajal nobene prednosti družbam, za katere se uporablja sporna shema, četrti temelji na tem, da naj ta ukrep ne bi dajal nobene prednosti družbam, za katere se uporablja sporna shema, peti pa temelji na neobstoju obrazložitve spornega sklepa tako glede merila selektivnosti kot glede merila obstoja prednosti.
- 24 Najprej je treba preizkusiti prvi tožbeni razlog.
- 25 Tožeči stranki zatrjujeta, da sporni sistem ni selektiven v smislu člena 107(1) PDEU in da gre dejansko za splošen ukrep, ki se ga lahko uporabi za vsa podjetja, obdavčljiva v Španiji. Komisija naj bi torej pri ugotovitvi selektivnosti spornega ukrepa napačno uporabila določbe člena 107(1) PDEU.
- 26 Tožeči stranki še navajata, da bi morala Komisija dokazati obstoj skupine podjetij, ki jim je bil namenjen sporni ukrep, vendar tega ni storila.

- 27 Komisija zatrjuje, da je presoja selektivnosti spornega ukrepa, kot je bila opravljena v izpodbijanem sklepu, v skladu s sodno prakso, saj izhaja iz opredelitve upoštevnega referenčnega okvira in nadaljuje z ugotovitvijo obstoja izjeme, ki jo je ustvaril sporni ukrep.
- 28 Komisija se sklicuje tudi na obstoj analogije med prednostjo pri izvozu kapitala, kot naj bi bilo v primeru spornega ukrepa, in prednostjo pri izvozu blaga, kar je primer, o katerem je bilo že presojeno, da je zaradi take prednosti ukrep selektiven.
- 29 Preden se ob upoštevanju okoliščin obravnavane zadeve presodi utemeljenosti tega tožbenega razloga, je treba, ob poudarku, da je selektivnost eden od kumulativnih meril, na podlagi katerih je nek ukrep mogoče opredeliti kot državno pomoč, navesti, kateri pogoji morajo biti izpolnjeni, da bo Komisija upravičeno presodila, da gre za selektiven ukrep.

Merila za ugotavljanje obstoja državne pomoči

- 30 Člen 107(1) PDEU določa:

„Razen če Pogodbi ne določata drugače, je vsaka pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršna koli vrsta pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, nezdružljiva z notranjim trgom, kolikor prizadene trgovino med državami članicami.“

- 31 V skladu s sodno prakso morajo biti za opredelitev državne pomoči izpolnjeni vsi pogoji iz člena 107(1) PDEU (glej sodbo Sodišča z dne 24. julija 2003 v zadevi Altmark Trans in Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, Recueil, str. I-7747, točka 74 in navedena sodna praksa).
- 32 Člen 107(1) ES za opredelitev nacionalnega ukrepa kot državne pomoči določa te pogoje: državno financiranje tega ukrepa ali financiranje iz državnih sredstev, obstoj prednosti za podjetje, selektivnost tega ukrepa ter vpliv tega ukrepa na trgovino med državami članicami in izkrivljanje konkurence, ki izhaja iz njega (sodba Sodišča z dne 15. junija 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 in C-41/05, ZOdl., str. I-5293, točka 28).

Način presoje pogoja selektivnosti na davčnem področju

- 33 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da člen 107(1) PDEU določa, da se v okviru določenega pravnega sistema ugotovi, ali nacionalni ukrep lahko daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi, ki so glede na cilje, ki jih ta ureditev zasleduje, v dejansko in pravno primerljivem položaju ((glej sodbi sodišča z dne 6. septembra 2006 v zadevi Portugalska proti Komisiji, C-88/03, ZOdl., str. I-7115, točka 54 in navedena sodna praksa, in z dne 15. novembra 2011 v združenih zadevah Komisija in Španija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu, C-106/09 P in C-107/09 P, ZOdl., str. I-11113, točka 75 in navedena sodna praksa; sodba Splošnega sodišča z dne 22. januarja 2013 v zadevi Salzgitter proti Komisiji, T-308/00 RENV, točka 116).
- 34 Določitev upoštevnih pravnih ureditev oziroma „referenčnega okvira“ je zlasti pomembna pri davčnih ukrepih, ker je obstoj prednosti mogoče dokazati, le če se primerja s tako imenovano „običajno“ obdavčitvijo (zgoraj v točki 33 navedena sodba Portugalska proti Komisiji, točka 56).
- 35 Za presojo selektivnosti zadevnega ukrepa je treba preučiti, ali ta ukrep v referenčnem okviru pomeni prednost za nekatera podjetja v primerjavi z drugimi, ki so v dejansko in pravno primerljivem položaju (zgoraj v točki 33 navedena sodba Portugalska proti Komisiji, točka 56).

- 36 Vendar je iz ustaljene sodne prakse razvidno, tudi če se v referenčnem okviru pokaže različno obravnavanje med dejansko in pravno primerljivimi položaji, da pojem državne pomoči ne vključuje državnih ukrepov, ki uvajajo razlikovanje med podjetji in so zato *a priori* selektivni, kadar to razlikovanje izhaja iz narave ali sheme davčnega sistema, v katerega sodijo (zgoraj v točki 33 navedena sodba Portugalska proti Komisiji, točka 52).
- 37 Iz navedenega izhaja, da je treba, da bi bilo nacionalni davčni ukrep mogoče opredeliti kot „selektiven“, predhodno najprej ugotoviti in proučiti skupni ali „običajni“ davčni sistem, ki se uporablja v zadevni državi članici. Glede na ta skupni ali „običajni“ davčni sistem je treba nato presojeti morebitno selektivnost prednosti, dodeljene z zadevnim davčnim ukrepom ter dokazati, da ta ukrep odstopa od navedenega skupnega sistema, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, ki si ga prizadeva doseči davčni sistem te države članice, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (sodba Splošnega sodišča z dne 7. marca 2012 v zadevi British Aggregates proti Komisiji, T-210/02 RENV, točka 49). Nazadnje je treba po potrebi proučiti, ali je zadevna država članica dokazala, da je ukrep utemeljen z naravo ali splošno shemo sistema, v katerega spada (zgoraj v točki 33 navedena sodba Portugalska proti Komisiji, točka 53).
- Nujna opredelitev skupine podjetij, ki so zaradi zadevnega ukrepa v ugodnejšem položaju
- 38 Merilo glede selektivnosti ukrepa omogoča razlikovanje med državnimi pomočmi in splošnimi ukrepi davčne ali gospodarske politike, ki jih uporabljajo države članice (glej v tem smislu zgoraj v točki 32 navedeno sodbo Air Liquide Industries Belgium, točka 32).
- 39 V zvezi s tem je Sodišče odločilo, da je ukrep mogoče opredeliti kot selektiven, tudi če se ta ukrep ni uporabljal le za natančno razmejen sektor dejavnosti.
- 40 Sodišče je namreč potrdilo, da gre za državno pomoč, če je ukrep „v glavnem namenjen“ enemu sektorju dejavnosti in tudi kadar je namenjen več sektorjem (sodbi Sodišča z dne 12. julija 1990 v zadevi COFAZ proti Komisiji, C-169/84, Recueil, str. I-3083, točki 22 in 23, in z dne 20. novembra 2003 v zadevi GEMO, C-126/01, Recueil, str. I-13769, točke od 37 do 39).
- 41 Sodišče je prav tako potrdilo, da je ukrep, ki se uporabi za podjetja, proizvajalce materialnih dobrin, selektiven (sodba Sodišča z dne 8. novembra 2001 v zadevi Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Recueil, str. I-8365, točka 40).
- 42 Poleg tega je Sodišče odločilo, da ukrep, ki koristi le podjetjem v omejenem geografskem sektorju, izgubi svoj značaj splošnega ukrepa davčne ali gospodarske politike (glej v tem smislu sodbo Sodišča z dne 19. septembra 2000 v zadevi Nemčija proti Komisiji, C-156/98, Recueil, str. I-6857, točka 23).
- 43 Splošno sodišče je kot selektiven opredelilo celo ukrep, ki se uporablja v omejenem obdobju. Odločilo je, da je ukrep, ki je bil – zaradi kratkega obdobja, v katerem morajo podjetja začeti s postopki, da bi izpolnila pogoje za pridobitev ugodnosti tega ukrepa – dejansko dostopen samo podjetjem, ki so že začela zadevne postopke, in tistim, ki so jih vsaj predvidela ali so bila pripravljena, da z njim začnejo v zelo kratkem roku, selektiven (glej v tem smislu sodbo Splošnega sodišča z dne 4. septembra 2009 v zadevi Italija proti Komisiji, T-211/05, ZOdl., str. II-2777, točki 120 in 121).
- 44 Ko je skupina prejemnikov pomoči še posebej velika ali raznolika, je določitev okvira te skupine včasih manj odločilna za presojo, ali je zadevni ukrep selektiven, kot pa določitev okvira podjetij, ki so izključena (glej v tem smislu sodbo Splošnega sodišča z dne 29. septembra 2000 v zadevi CETM proti Komisiji, T-55/99, Recueil, str. II-3207, točke 39, 40 in 47).
- 45 Iz sodne prakse, navedene v točkah od 31 do 44 zgoraj, je razvidno, da je določitev kategorije podjetij, ki so edina v prednosti zaradi zadevnega ukrepa, nujni pogoj za priznanje obstoja državne pomoči.

- 46 Taka razlaga pojma selektivnosti je v skladu z besedilom člena 107(1) PDEU, ki določa, da mora ugodnost dajati prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“.
- 47 Poleg tega, kot je bilo poudarjeno v točkah 33 in 37 zgoraj, Sodišče, ko se sklicuje na način presoje, opisan v navedenih točkah, opozarja, da člen 107(1) PDEU določa, naj se ugotovi, ali je nacionalni ukrep v okviru določene pravne ureditve take vrste, da daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi podjetji in proizvodnjo drugega blaga, ki bi bila glede na cilj, ki si ga prizadeva doseči zadevna ureditev, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (zgoraj v točki 33 navedena sodba Portugalska proti Komisiji, točka 54).
- 48 Če je torej zadevni ukrep, čeprav bi pomenil odstopanje od skupne ali „običajne“ davčne ureditve, potencialno dostopen vsem podjetjem, se z vidika doseganja ciljev skupne ali „običajne“ ureditve pravni in dejanski položaj podjetij, ki lahko pridobijo ugodnosti od ukrepa, ne sme primerjati s položajem podjetij, ki tega ne morejo.
- 49 Iz navedenega izhaja, da je treba, da bo izpolnjen pogoj selektivnosti, v vsakem primeru ugotoviti obstoj skupine podjetij, ki so edina v prednosti zaradi zadevnega ukrepa, in da v primeru iz točke 48 zgoraj selektivnost ne more biti posledica zgolj ugotovitve, da je bilo vzpostavljeno odstopanje od skupnega ali „običajnega“ davčnega sistema.
- 50 Poleg tega mora Komisija dokazati, da ukrep uvaja razlikovanje med podjetji, ki so glede na cilj zadevnega ukrepa v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (sodba Sodišča z dne 8. septembra 2011 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-279/08 P, ZOdl., str. I-7671, točka 62).
- 51 Sodišče je tako v točki 63 zgoraj v točki 50 navedene sodbe Komisija proti Nizozemski ugotovilo, da je Komisija v izpodbijani odločbi zadostno dokazala, da specifična skupina velikih industrijskih podjetij, ki so dejavna v trgovini med državami članicami, uživa prednost, ki drugim podjetjem ni na voljo. Komisija je torej v zadevi, v kateri je bila izrečena navedena sodba, uspela dokazati, da se je zadevni ukrep uporabljal selektivno za posamezna podjetja ali proizvodnjo posameznega blaga.
- 52 Sodišče je v točki 96 zgoraj v točki 33 navedene sodbe Komisija in Španija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu prav tako ugotovilo, da je Komisija v izpodbijani odločbi zadostno dokazala, da nekatera podjetja „offshore“ uživajo selektivne prednosti.
- 53 V obravnavani zadevi je treba torej presoditi, ali je na podlagi več razlogov, na katere se je Komisija v izpodbijani odločbi oprla pri ugotovitvi selektivnosti spornega ukrepa, ki jih povzema v sodnem postopku, mogoče dokazati selektivnost tega ukrepa.
- 54 Prvič, Komisija se je v izpodbijani odločbi za ugotovitev selektivnosti spornega ukrepa oprla predvsem na obstoj odstopanja od referenčnega okvira. Navedla je namreč, da je referenčni okvir, ki ga je uporabila za presojo selektivnosti spornega ukrepa, „splošni španski sistem o davku od dohodkov pravnih oseb in, natančneje, pravila o davčni obravnavi finančnega dobrega imena iz tega davčnega sistema“ (točka 118 obrazložitve izpodbijanega sklepa). V „uvodni pripombi in podredno“ ugotavlja, da sporni ukrep odstopa od španskega računovodskega sistema (točka 121 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Poleg tega je poudarila, da je sporni ukrep povzročil, da se za podjetja, ki so obdavčljiva v Španiji in ki prevzamejo delež v družbah s sedežem v tujini, uporablja davčno obravnavanje, drugačno od tistega, ki se uporablja za podjetja, ki so obdavčljiva v Španiji in prevzamejo delež v družbah s sedežem v Španiji, čeprav sta ti dve skupini podjetij v primerljivih položajih (točki 122 in 136 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Komisija je ob sklicevanju na takšno različno obravnavanje sklenila, da zadevni ukrep „odstopa od referenčnega sistema“ (točka 125 obrazložitve izpodbijanega sklepa).
- 55 Komisija je torej v izpodbijanem sklepu uporabila analitično metodo, ki je opisana v točkah od 33 do 37 zgoraj.

- 56 Vendar, kot pravilno zatrjujeta tožeči stranki, na podlagi analitične metode, opisane v točkah od 33 do 37 zgoraj, v obravnavani zadevi ni mogoče ugotoviti selektivnosti spornega ukrepa. Obstoje odstopanja, tudi če se ga šteje za dokazano, ali izjeme od referenčnega okvira, ki ga je opredelila Komisija, namreč sam po sebi ne dokazuje, da sporni ukrep daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v smislu člena 107(1) PDEU, saj je ta ukrep *a priori* dostopen vsakemu podjetju.
- 57 Najprej je treba poudariti, da se sporni ukrep uporablja za prevzeme vsaj 5-odstotnega deleža v tujih družbah, ki je bil neprekinjeno obdržan vsaj eno leto. Ne nanaša se torej na nobeno posebno skupino podjetij ali proizvodnjo blaga, ampak na kategorijo gospodarskih poslov.
- 58 Res je, da so podjetja lahko v nekaterih primerih dejansko izključena iz področja uporabe ukrepa, ki pa kljub temu daje vtis, da gre za splošni ukrep (glej v tem smislu sodbo Sodišča z dne 10. decembra 1969 v zadevi Komisija proti Franciji, 6/69 in 11/69, Recueil, str. 523, točki 20 in 21, in zgoraj v točki 29 navedeno sodbo Komisija in Španija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu, točki 101 in 107).
- 59 V obravnavani zadevi mora podjetje, da bi imelo ugodnosti iz spornega ukrepa, kupiti delnice tuje družbe (točki 26 in 32 obrazložitve izpodbijanega sklepa).
- 60 Poudariti je treba, da tak povsem finančni posel prevzemnemu podjetju *a priori* ne nalaga, da spremeni svojo dejavnost, in poleg tega načeloma za to podjetje predstavlja le omejeno odgovornost v višini naložbe.
- 61 V zvezi s tem je treba opozoriti, da ukrep, katerega uporaba ni odvisna od vrste dejavnosti podjetij, ni *a priori* selektiven (glej v tem smislu zgoraj v točki 41 navedeno sodbo Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, točka 36).
- 62 Poleg tega sporni ukrep ne določa nobenega minimalnega zneska, ki bi ustrezal najnižjemu pragu, to je 5-odstotnemu deležu, ki je naveden v točki 57 zgoraj, in torej njegove ugodnosti dejansko niso omejene le na podjetja, ki imajo zadostna finančna sredstva za ta namen, s čimer se razlikuje od ukrepa, ki se je obravnaval v združenih zadevah, v katerih je bila izrečena sodba Splošnega sodišča z dne 9. septembra 2009, Diputación Foral de Álava in drugi proti Komisiji (od T-227/01 do T-229/01, T-265/01, T-266/01 in T-270/01, ZOdl., str. II-3029, točki 161 in 162).
- 63 In kot zadnje, sporni ukrep za dodelitev davčne ugodnosti določa pogoj nakupa specifičnih dobrin, namreč deležev tujih družb.
- 64 Sodišče pa je v točki 22 zgoraj v točki 42 navedene sodbe Nemčija proti Komisiji odločilo, da davčna olajšava, ki jo uživajo davčni zavezanci, ki prodajo določene dobrine in lahko odštejejo dobiček iz tega posla, če prevzamejo delež v kapitalskih družbah, ki imajo sedež v nekaterih regijah, tem zavezancem daje prednost, ki – kot splošen ukrep, ki se uporabi brez razlikovanja za vse gospodarske subjekte – ne pomeni pomoči v smislu upoštevni določb Pogodbe.
- 65 Nobena skupina podjetij torej ni *a priori* izključena iz ugodnosti spornega ukrepa.
- 66 Zato tudi ob predpostavki, da sporni ukrep pomeni odstopanje od referenčnega okvira, na katerega se sklicuje Komisija, s to okoliščino v nobenem primeru ni mogoče utemeljiti, da navedeni ukrep daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v smislu člena 107(1) PDEU.

- 67 Drugič, Komisija je navedla, da „je zadevni ukrep selektiven, ker daje prednost le nekaterim skupinam družb, ki izvajajo nekatere naložbe v tujini“ (točka 102 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Navedla je, da je ukrep, ki koristi le podjetjem, ki izpolnjujejo pogoje, od katerih je odvisna odobritev tega ukrepa, selektiven „po pravu“, ne da bi se bilo treba prepričati, da je s svojimi učinki lahko prednost zagotovil le posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga.
- 68 Vendar tudi s tem drugim razlogom izpodbijane odločbe ni mogoče dokazati selektivnosti spornega ukrepa.
- 69 V skladu z ustaljeno sodno prakso namreč člen 107(1) PDEU razlikuje med državnimi intervencijami glede na njihove učinke (sodbi Sodišča z dne 2. julija 1974 v zadevi Italija proti Komisiji, 173/73, Recueil, str. 709, točka 27, in z dne 29. aprila 2004 v zadevi Nizozemska proti Komisiji, C-159/01, Recueil, str. I-4461, točka 51). Ali zadevni ukrep pomeni državno pomoč, zlasti zato ker je selektiven, je treba torej presojati na podlagi učinkov tega ukrepa (glej v tem smislu zgoraj v točki 33 navedeno sodbo Komisija in Španija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu, točki 87 in 88).
- 70 Poleg tega je Sodišče v sodbi z dne 29. marca 2012 v zadevi 3M Italia (C-417/10, točka 42) odločilo, da dejstvo, da imajo lahko koristi od ukrepa, ki se je obravnaval v navedeni zadevi, le davčni zavezanci, ki izpolnjujejo pogoje za uporabo zadevnega ukrepa, ne pomeni, da je ta ukrep selektiven.
- 71 Nazadnje, Sodišče je v točkah 103, 104 in 107 zgoraj v točki 33 navedene sodbe Komisija in Španija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu odločilo, da vsako različno davčno breme ne pomeni nujno, da gre za pomoč, in da je zato, da bi bilo različno davčno breme mogoče opredeliti kot pomoč, nujno potrebno, da se lahko opredeli posebna skupina podjetij, ki jih je mogoče ločiti na podlagi njihovih posebnih lastnosti.
- 72 Pristop, ki ga predlaga Komisija, bi torej, v nasprotju s sodno prakso, navedeno v točki 71 zgoraj, vodil k ugotovitvi obstoja selektivnosti za vse davčne ukrepe, katerih dostopnost je odvisna od izpolnjevanja nekaterih pogojev, čeprav podjetja, ki so upravičena do teh ukrepov, ne bi imela skupne nobene lastnosti, ki bi jih ločevala od drugih podjetij, razen tega, da bi lahko izpolnjevala pogoje, od katerih je odvisna dodelitev ukrepa.
- 73 Tretjič, Komisija je v točki 154 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da „[meni], da je v zadevnem primeru namen spornega ukrepa dajanje prednosti izvozu kapitala iz Španije, da bi se okrepil položaj španskih družb v tujini in s tem izboljšala konkurenčnost upravičencev do sheme.“
- 74 V zvezi s tem je treba spomniti, da državni ukrep, ki brez razlikovanja koristi vsem družbam na nacionalnem ozemlju, z vidika merila selektivnosti ne more pomeniti državne pomoči (zgoraj v točki 41 navedena sodba Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, točka 35).
- 75 Medtem ko je treba pri pogoju iz člena 107(1) PDEU v zvezi z vplivom na trgovino med državami članicami presojati, ali imajo posamezna podjetja ali proizvodnje posameznega blaga iz ene države članice prednost pred podjetji ali proizvodnjo posameznega blaga iz drugih držav članic, je namreč pogoj v zvezi s selektivnostjo, določen v istem odstavku tega člena, mogoče presojati le na ravni samo ene države članice in le na podlagi ugotavljanja različnega obravnavanja zgolj med podjetji oziroma proizvodnjami blaga iz te države (glej v tem smislu sodbo Sodišča z dne 11. novembra 2004 v zadevi Španija proti Komisiji, C-73/03, neobjavljena v ZOdl., točka 28).
- 76 Poleg tega okoliščina, da ukrep daje prednost podjetjem, obdavčljivim v eni državi članici, v primerjavi s podjetji, ki so obdavčljiva v drugih državah članicah, zlasti ker olajšuje, da podjetja s sedežem v državi članici prevzamejo deleže podjetij s sedežem v tujini, ne vpliva na presojo v okviru merila selektivnosti.

- 77 Sodišče je v točki 20 zgoraj v točki 58 navedene sodbe Komisija proti Franciji odločilo, da prednost, dodeljena „le v korist nacionalnim izvoženim proizvodom, da se jim pomaga, da v drugih državah članicah konkurirajo proizvodom, ki izvirajo iz teh držav članic“, pomeni državno pomoč. Vendar se je to sklicevanje na proizvode, ki izvirajo iz drugih držav članic, nanašalo na pogoj v zvezi z vplivom na konkurenco in trgovino.
- 78 Ta razlaga zgoraj v točki 54 navedene sodbe Komisija proti Franciji je podkrepljena s sodbo Sodišča z dne 7. junija 1988 v zadevi Grčija proti Komisiji (57/86, Recueil, str. 2855, točka 8), v kateri razlikovanje med nacionalnimi proizvodi in proizvodi iz drugih držav članic ni del presoje v okviru merila selektivnosti. Prav tako v sodbi Sodišča z dne 15. julija 2004 v zadevi Španija proti Komisiji (C-501/00, ZOdl., str. I-6717, točka 120) razlikovanje med nacionalnimi proizvodi in proizvodi drugih držav članic ni upoštevano v okviru presoje selektivnosti ukrepa.
- 79 Iz te sodne prakse je razvidno, da ugotovitev selektivnosti ukrepa temelji na različnem obravnavanju skupin podjetij, za katere se uporablja zakonodaja iste države članice, in ne na različnem obravnavanju podjetij iz ene države članice in podjetij iz drugih držav članic.
- 80 Iz navedenega izhaja, da bi bilo na podlagi povezave med izvozom kapitala in izvozom blaga, ki je navedena v točki 154 obrazložitve izpodbijanega sklepa in je povzeta v točki 73 zgoraj, ob predpostavki, da je dokazana, mogoče ugotoviti le vpliv na konkurenco in trgovino, ne pa selektivnosti spornega ukrepa, ki jo je treba presojati na nacionalni ravni.
- 81 Četrtrič, iz predhodnih primerov sodne prakse, na katere se sklicuje Komisija, ni mogoče sklepati, da so sodišča Unije že potrdila, da davčni ukrep šteje za selektiven, ne da bi bilo dokazano, da zadevni ukrep daje prednost specifični skupini podjetij ali proizvodnji blaga, z izključitvijo drugih podjetij ali druge proizvodnje blaga.
- 82 Sodišče je odločilo, da preferenčna rediskontna stopnja za izvoz, ki jo država dodeli samo za nacionalne izvožene proizvode, da bi jim pomagala, da v drugih državah članicah konkurirajo proizvodom, ki izvirajo iz teh držav članic“ pomeni pomoč (točka 20, zgoraj v točki 58 navedene sodbe Komisija proti Franciji) ter da povračilo obresti na izvozne kredite (zgoraj v točki 78 navedena sodba Grčija proti Komisiji, točka 8) in odbitek davka, ki lahko koristi samo podjetjem, ki imajo izvozne dejavnosti in opravijo določene naložbe, na katere se nanašajo sporni ukrepi (zgoraj v točki 78 navedena sodba z dne 15. julija 2004 v zadevi Španija proti Komisiji, točka 120) izpolnjujeta pogoj selektivnosti.
- 83 V vseh treh sodbah, navedenih v točki 82 zgoraj, je pri skupini upravičenih podjetij, zaradi katere je mogoče ugotoviti selektivnost zadevnega ukrepa, šlo za skupino podjetij izvoznikov.
- 84 Upoštevati pa je treba, da skupina podjetij izvoznikov – čeprav je iz istega razloga kot na primer skupina podjetij, ki proizvajajo materialne dobrine (glej točko 41 zgoraj), izjemno velika – zajema podjetja, ki se lahko razlikujejo zaradi skupnih značilnosti v zvezi z njihovo izvozno dejavnostjo.
- 85 Na podlagi sodne prakse, navedene v točki 82 zgoraj, v zvezi s podjetji, ki opravljajo izvozne dejavnosti, torej ni mogoče sklepati, da naj bi sodišča Unije potrdila, da davčni ukrep šteje za selektiven brez opredelitve specifične skupine podjetij ali proizvodnje blaga, ki jih je mogoče razlikovati po posebnih lastnostih.
- 86 Te presoje ne omaja trditev Komisije, ki izhaja iz tega, da se je v zadevi, v kateri je bila izrečena zgoraj v točki 74 navedena sodba z dne 15. julija 2004, Španija proti Komisiji, obravnavana davčna prednost med drugim nanašala na nakup delnic tujih družb. Namreč, podjetja so, da bi lahko koristila zadevno ugodnost, morala kupiti deleže v družbah, ki so neposredno povezane z dejavnostjo izvoza blaga ali storitev. Poleg tega področje uporabe ukrepa, ki ga je Sodišče v tej zadevi štelo za selektiven, ni omejeno na take prevzeme deležev, ampak je vključevalo tudi druge izvozne dejavnosti: ustanovitev podružnic ali stalnih predstavništev v tujini, ustanovitev hčerinskih družb, neposredno povezanih

z izvozno dejavnostjo blaga ali storitev ter stroški za vpeljavo proizvodov, širjenje na tuja tržišča in njihovo raziskovanje ter prisotnost na sejnih, razstavah ali podobnih dogodkih. Prednost, ki jo je omogočal ukrep v zadevi, v kateri je bila izrečena navedena sodba, je bila torej drugače kot v zadevi v glavni stvari omejena na nekatera podjetja, in sicer tista, ki opravljajo izvozne dejavnosti.

- 87 Iz prej navedenega je razvidno, da Komisija z razlogi, na katere se je oprla, ni dokazala, da je sporni ukrep selektiven.
- 88 Komisija je torej s tem, da je sporni ukrep štela za selektiven, napačno uporabila določbe člena 107(1) PDEU.
- 89 Obravnavani tožbeni razlog je torej utemeljen. Zato je treba, ne da bi bilo treba proučiti druge tožbene razloge, ki jih je tožeča stranka navedla v podporo svojim glavnim predlogom, razglasiti ničnost člena 1(1) izpodbijanega sklepa.

Predlogi za razglasitev ničnosti člena 4 izpodbijanega sklepa

- 90 Predlogi tožečih strank, ki se posebej nanašajo na člen 4 izpodbijanega sklepa, temeljijo na graji prehodnega sistema, ki ga izpodbijani sklep določa za izterjavo zadevne pomoči. Tožeči stranki izpodbijata zlasti referenčni datum za določitev pomoči, ki se lahko izterjajo. Tožeči stranki želita s svojimi „podrednimi“ predlogi zoper ta člen omejiti možnosti izterjave pomoči, ki ji je bila dodeljena, če bi se zgodilo, da na podlagi glavnih predlogov ne bi bila popolnoma odpravljena možnost izterjave teh pomoči. Glavne predloge tožečih strank je zato treba nujno razlagati kot predloge za popolno odpravo vsakršne možnosti izterjave pomoči, in torej v vsakem primeru kot predlog za razglasitev ničnosti člena 4 izpodbijanega sklepa.
- 91 Poleg tega bi bilo še posebej formalistično, če bi se štelo, da tožeči stranki ne želita s svojimi glavnimi predlogi doseči razglasitve ničnosti člena 4 izpodbijanega sklepa, ki je pravna podlaga za izterjavo te pomoči, čeprav lahko ta sklep izpodbijata le zato, ker sta izpostavljeni tveganju, da bodo prejete ugodnosti izterjane (glej v tem smislu sodbo Sodišča z dne 9. junija 2011 v združenih zadevah Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi proti Komisiji, C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, ZOdl., str. I-4727, točka 56).
- 92 Zato je treba ugotoviti, čeprav tožeči stranki predlog za razglasitev ničnosti člena 4 izpodbijanega sklepa, ki se nanaša na izterjavo pomoči, podajata le „podredno“, da to nujno vključuje, tudi v okviru glavnega predloga, razglasitev ničnosti določbe, ki je pravna podlaga za izterjavo pomoči, ki sta jo prejeli.
- 93 Utemeljenost tožbenega razloga, ki je bil obravnavan zgoraj, v zvezi z neobstojem selektivnosti spornega ukrepa, povzroči razglasitev ničnosti ne le člena 1(1) izpodbijanega sklepa, v katerem je ugotovljen obstoj pomoči, ampak tudi člena 4 tega sklepa, ki določa izterjavo te pomoči.

Stroški

- 94 V skladu s členom 87(2) Poslovnika Splošnega sodišča se neuspeli stranki na predlog naloži plačilo stroškov. Komisija s svojimi predlogi ni uspela, zato se ji v skladu s predlogi tožečih strank naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je

SPLOŠNO SODIŠČE (drugi razširjeni senat)

razsodilo:

1. Člena 1(1) in 4 Sklepa Komisije 2011/5/ES z dne 12. januarja 2011 o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije se razglasita za nična.
2. Evropski komisiji se naloži plačilo stroškov.

Martins Ribeiro

Forwood

Bieliūnas

Gervasoni

Madise

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourg, 7. novembra 2014.

Podpisi