

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 – Odločba, s katero je bila ta shema opredeljena kot državna pomoč, ta pomoč razglašena za nezdržljivo z notranjim trgov in naložena izterjava te pomoči – Pojem državne pomoči – Selektivnost – Opredelitev skupine podjetij, ki jim ukrep daje prednost – Neobstoje – Kršitev člena 87(1) ES“

V zadevi T-219/10,

Autogrill España, SA s sedežem v Madridu (Španija), ki so jo sprva zastopali J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, M. Muñoz de Juan in R. Calvo Salinero, nato Buendía Sierra, Abad Valdenebro in Calvo Salinero, odvetniki,

tožeča stranka,

proti

Evropski komisiji, ki jo zastopata R. Lyal in C. Urraca Caviedes, zastopnika,

tožena stranka,

katere predmet je predlog za razglasitev ničnosti člena 1(1) in člena 4 Odločbe Komisije 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),

SPLOŠNO SODIŠČE (drugi razširjeni senat),

v sestavi M. E. Martins Ribeiro, predsednica, N. J. Forwood, E. Bielišnas, 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

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 shemo iz člena 12(5) – določba, ki je bila v španski zakon o davku od dohodkov pravnih oseb uvedena 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 stališča Kraljevine Španije glede odločbe o začetku formalnega postopka preiskave v zvezi s sporno shemo. Od 18. januarja do 16. junija 2008 je prejela stališča 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.

Izpodbijana odločba

8 Komisija je postopek kar zadeva prevzeme deležev znotraj Evropske unije, 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, v nadaljevanju: izpodbijana odločba).

9 Sporni ukrep določa, da 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 21 obrazložitve izpodbijanega odločbe).

10 Iz izpodbijane odločbe 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 23 obrazložitve izpodbijanega odločbe).

11 Prevzem deleža pomeni operacijo, s katero ena družba prevzame delež v kapitalu druge družbe brez pridobitve večine glasovalnih pravic ciljne družbe ali nadzora nad njimi (točka 23

obrazložitve izpodbijanega odločbe).

12 Poleg tega je v izpodbijani odločbi navedeno, da se v skladu s spornim ukrepom finančno dobro ime doloži 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 20 obrazložitve izpodbijanega odločbe).

13 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 19 obrazložitve izpodbijanega odločbe).

14 V izpodbijani odločbi je ugotovljeno, da je sporna shema nezdružljiva s skupnim trgom (člen 1(1) izpodbijane odločbe). Člen 4 te odločbe med drugim določa, da Kraljevina Španija izterja dodeljeno pomoč.

15 Komisija še vedno vodi postopek kar zadeva prevzeme deležev zunaj Unije, pri čemer se je Kraljevina Španija zavezala, da bo predložila nove elemente glede ovir za čezmejne združitve, ki po mnenju te institucije obstajajo zunaj Unije.

Postopek in predlogi strank

16 Tožeča stranka, družba Autogrill España, SA, je v sodnem tajništvu Splošnega sodišča tožbo vložila 14. maja 2010.

17 Tožeča stranka Splošnemu sodišču predlaga, naj:

- člen 1(1) izpodbijane odločbe razglasi za ničen v delu, v katerem ta razglša, da sporna ureditev vsebuje elemente državne pomoči;
- podredno, člen 1(1) izpodbijane odločbe razglasi za ničen v delu, v katerem je ugotovljeno, da sporna ureditev vsebuje elemente državne pomoči, kadar se uporabi za prevzem deležev, ki pomenijo prevzem nadzora;
- podredno, člen 4 izpodbijane odločbe razglasi za ničen v delu, v katerem je določeno, da odredba izterjave pomoči velja za posle, sklenjene preden je bila izpodbijana odločba objavljena v *Uradnem listu Evropske unije*;
- Komisiji naloži plačilo stroškov.

18 Komisija predlaga Splošnemu sodišču, naj:

- zavrne tožbo;
- tožeci stranki naloži plačilo stroškov.

Pravo

Predlog za razglasitev ničnosti člena 1(1) izpodbijane odločbe

19 Tožeča stranka v okviru predloga za razglasitev ničnosti člena 1(1) izpodbijane odločbe izpodbija Komisijino opredelitev sporne sheme v izpodbijani odločbi za državno pomoč. Tožeča

stranka v podporo svojemu predlogu v bistvu navaja štiri tožbene razloge, prvi temelji na Komisijini napa?ni uporabi prava pri pogoju selektivnosti, drugi temelji na zatrjevani neselektivnosti ukrepa, ker naj bi razlikovanje, ki ga uvaja, izviralo iz narave ali sistematike ureditve, v katero spada, tretji temelji na tem, da naj ta ukrep ne bi dajal nobene prednosti družbam, za katere se uporablja sporna shema, ?etrty pa temelji na neobstoju obrazložitve spornega sklepa tako glede merila selektivnosti kot glede merila obstoja prednosti.

20 Najprej je treba preizkusiti prvi tožbeni razlog.

21 Tože?a stranka zatrjuje, da sporna shema ni selektivna v smislu ?lena 87(1) ES in da gre dejansko za splošen ukrep, ki se ga lahko uporabi za vsa podjetja, obdav?ljiva v Španiji. Komisija naj bi torej pri ugotovitvi selektivnosti spornega ukrepa napa?no uporabila dolo?be ?lena 87(1) ES.

22 Tože?a stranka še navaja, da bi morala Komisija dokazati obstoj skupine podjetij, ki jim je bil namenjen sporni ukrep, vendar tega ni storila.

23 Komisija zatrjuje, da je presoja selektivnosti spornega ukrepa, kot je bila opravljena v izpodbijani odlo?bi, v skladu s sodno prakso, saj izhaja iz opredelitve upoštevnega referen?nega okvira in nadaljuje z ugotovitvijo obstoja izjeme, ki jo je ustvaril sporni ukrep.

24 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.

25 Preden se ob upoštevanju okoliš?in obravnavane zadeve presodi utemeljenosti tega tožbenega razloga je treba, ob poudarku, da je selektivnost eden od kumulativnih meril, na podlagi katerih je nek ukrep mogo?e opredeliti kot državno pomo?, navesti, kateri pogoji morajo biti izpolnjeni, da bo Komisija upravi?eno presodila, da gre za selektiven ukrep.

Merila za ugotavljanje obstoja državne pomo?i

26 ?len 87(1) ES dolo?a:

„Razen ?e ta pogodba ne dolo?a druga?e, je vsaka pomo?, ki jo dodeli država ?lanica, ali kakršna koli vrsta pomo?i iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, nezdružljiva s skupnim trgom, kolikor prizadene trgovino med državami ?lanicami.“

27 V skladu s sodno prakso morajo biti za opredelitev državne pomo?i izpolnjeni vsi pogoji iz ?lena 87(1) ES (glej sodbo Sodiš?a z dne 24. julija 2003 v zadevi Altmark Trans in Regierungspräsidium Magdeburg, C?280/00, Recueil, str. I?7747, to?ka 74 in navedena sodna praksa).

28 ?len 87(1) ES za opredelitev nacionalnega ukrepa kot državne pomo?i dolo?a 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 ?lanicami in izkrivljanje konkurence, ki izhaja iz njega (sodba Sodiš?a z dne 15. junija 2006 v združenih zadevah Air Liquide Industries Belgium, C?393/04 in C?41/05, ZOdl., str. I?5293, to?ka 28).

Na?in presoje pogoja selektivnosti na dav?nem podro?ju

29 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da ?len 87(1) ES nalaga, da se v okviru dolo?enega 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, to?ka 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, to?ka 75 in navedena sodna praksa; sodba Splošnega sodišča z dne 22. januarja 2013 v zadevi Salzgitter proti Komisiji, T?308/00 RENV, to?ka 116).

30 Določitev upoštevne pravne ureditve oziroma „referen?nega okvira“ je zlasti pomembna pri dav?nih ukrepih, ker je obstoj prednosti mogo?e dokazati, le ?e se primerja s tako imenovano „obi?ajno“ obdav?itvijo (zgoraj v to?ki 29 navedena sodba Portugalska proti Komisiji, to?ka 56).

31 Za presojo selektivnosti zadevnega ukrepa je treba preu?iti, ali ta ukrep v referen?nem okviru pomeni prednost za nekatera podjetja glede na druga, ki so v dejansko in pravno primerljivem položaju (zgoraj v to?ki 29 navedena sodba Portugalska proti Komisiji, to?ka 56).

32 Vendar je iz ustaljene sodne prakse razvidno, tudi ?e se v referen?nem okviru pokaže razli?no obravnavanje med dejansko in pravno primerljivimi položaji, da pojem državne pomo?i ne vklju?uje državnih ukrepov, ki uvajajo razlikovanje med podjetji in so zato *a priori* selektivni, kadar to razlikovanje izhaja iz narave ali sheme dav?nega sistema, v katerega sodijo (zgoraj v to?ki 29 navedena sodba Portugalska proti Komisiji, to?ka 52).

33 Iz navedenega izhaja, da je treba, da bi bilo nacionalni dav?ni ukrep mogo?e opredeliti kot „selektiven“, predhodno najprej ugotoviti in prou?iti skupni ali „obi?ajni“ dav?ni sistem, ki se uporablja v zadevni državi ?lanici. Glede na ta skupni ali „obi?ajni“ dav?ni sistem je treba nato presojati morebitno selektivnost prednosti, dodeljene z zadevnim dav?nim ukrepom ter dokazati, da ta ukrep odstopa od navedenega skupnega sistema, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, dolo?en za dav?ni sistem te države ?lanice, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (sodba Splošnega sodišča z dne 7. marca 2012 v zadevi British Aggregates proti Komisiji, T?210/02 RENV, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 49). Nazadnje je treba po potrebi prou?iti, ali je zadevna država ?lanica dokazala, da je ukrep utemeljen z naravo ali splošno shemo sistema, v katerega spada (zgoraj v to?ki 29 navedena sodba Portugalska proti Komisiji, to?ka 53).

Nujna opredelitev skupine podjetij, ki so zaradi zadevnega ukrepa v ugodnejšem položaju

34 Merilo glede selektivnosti ukrepa omogo?a razlikovanje med državnimi pomo?mi in splošnimi ukrepi dav?ne ali gospodarske politike, ki jih uporabljajo države ?lanice (glej v tem smislu zgoraj v to?ki 28 navedeno sodbo Air Liquide Industries Belgium, to?ka 32).

35 V zvezi s tem je Sodiš?e odlo?ilo, da je ukrep mogo?e opredeliti kot selektiven tudi ?e se ta ukrep ni uporabljal le za natan?no razmejen sektor dejavnosti.

36 Sodiš?e je namre? potrdilo, da gre za državno pomo?, ?e je ukrep „v glavnem namenjen“ enemu sektorju dejavnosti in tudi kadar je ukrep namenjen ve? sektorjem (sodbi Sodišča z dne 12. julija 1990 v zadevi COFAZ proti Komisiji, C?169/84, Recueil, str. I?3083, to?ki 22 in 23, in z dne 20. novembra 2003 v zadevi GEMO, C?126/01, Recueil, str. I?13769, to?ke od 37 do 39).

37 Sodiš?e 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, to?ka 40).

38 Poleg tega je Sodiš?e odlo?ilo, da ukrep, ki koristi le podjetjem v omejenem geografskem sektorju, izgubi svoj zna?aj splošnega ukrepa dav?ne 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).

39 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 zažeti 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).

40 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).

41 Iz sodne prakse, navedene v točkah od 27 do 40 zgoraj, je razvidno, da je določitev kategorije podjetij, ki so edina v prednosti zaradi zadevnega ukrepa, nujni pogoj za priznanje obstoja državne pomoči.

42 Taka razlaga pojma selektivnosti je v skladu z besedilom člena 87(1) ES, ki določa, da mora ugodnost dajati prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“.

43 Poleg tega, kot je bilo poudarjeno v točkah 29 in 33 zgoraj, Sodišče, ko se sklicuje na načelo presoje, opisan v navedenih točkah, opozarja, da člen 87(1) ES 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 29 navedena sodba Portugalska proti Komisiji, točka 54).

44 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.

45 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 44 zgoraj selektivnost ne more biti posledica zgolj ugotovitve, da je bilo vzpostavljeno odstopanje od skupnega ali „običajnega“ davčnega sistema.

46 Poleg tega mora Komisija dokazati, da ukrep uvaja razlikovanja 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).

47 Sodišče je v točki 63 zgoraj v točki 46 navedene sodbe Komisija proti Nizozemski ugotovilo, da je Komisija v izpodbijani odločbi zadostno dokazala, da posebna 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.

48 Sodišče je v točki 96 zgoraj v točki 29 navedene, sodbe Komisija in Španija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu prav tako ugotovilo, da je Komisija v izpodbijani

odloži bi zadostno dokazala, da nekatera podjetja „offshore“, uživajo selektivne prednosti.

49 V obravnavani zadevi je treba torej presoditi, ali je na podlagi več razlogov, na katere se je Komisija v izpodbijani odloži bi oprla pri ugotovitvi selektivnosti spornega ukrepa, ki jih povzema v sodnem postopku, mogoče dokazati selektivnost tega ukrepa.

50 Prvič, Komisija se je v izpodbijani odloži bi 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 96 obrazložitve izpodbijane odloži be). V „uvodni pripombi in podredno“ ugotavlja, da sporni ukrep odstopa od španskega računovodskega sistema (točka 97 obrazložitve izpodbijane odloži be). 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 98 in 111 obrazložitve izpodbijane odloži be). Komisija je ob sklicevanju na takšno različno obravnavanje sklenila, da zadevni ukrep „odstopa od referenčnega sistema“ (točka 100 obrazložitve izpodbijane odloži be).

51 Komisija je torej v izpodbijani odloži bi uporabila analitično metodo, ki je opisana v točkah od 29 do 33 zgoraj.

52 Vendar, kot pravilno zatrjuje tožena stranka, na podlagi analitične metode, opisane v točkah od 29 do 33 zgoraj, v obravnavani zadevi ni mogoče ugotoviti selektivnosti spornega ukrepa. Obstoj 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 87 ES, saj je ta ukrep *a priori* dostopen vsakemu podjetju.

53 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.

54 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).

55 V obravnavani zadevi mora podjetje, da bi imelo ugodnosti iz spornega ukrepa, kupiti delnice tuje družbe (točki 17 in 23 obrazložitve izpodbijane odloži be).

56 Poudariti je treba, da tak povsem finančni posel prevzemnemu podjetju *a priori* ne nalaga, da spremeni svojo dejavnost, in poleg tega naložba za to podjetje predstavlja le omejeno odgovornost v višini naložbe.

57 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 37 navedeno sodbo Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, točka 36).

58 Poleg tega sporni ukrep ne določa nobenega minimalnega zneska, ki bi ustrezal najnižjemu pragu, to je 5-odstotnemu deležu, ki je naveden v točki 53 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).

59 In kot zadnje, sporni ukrep za dodelitev davčne ugodnosti določa pogoj nakupa specifičnih dobrin, namreč deležev tujih družb.

60 Sodišče pa je v točki 22 zgoraj v točki 38 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.

61 Nobena skupina podjetij torej ni *a priori* izključena iz ugodnosti spornega ukrepa.

62 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 87 ES.

63 Drugič, Komisija je navedla, da „je zadevni ukrep selektiven, ker daje prednost le nekaterim skupinam družb, ki izvajajo nekatere naložbe v tujini“ (točka 89 obrazložitve izpodbijane odločbe). 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 uinki lahko prednost zagotovil le posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga.

64 Vendar tudi s tem drugim razlogom izpodbijane odločbe ni mogoče dokazati selektivnosti spornega ukrepa.

65 V skladu z ustaljeno sodno prakso namreč člen 87(1) ES razlikuje med državnimi intervencijami glede na njihove uinke (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 je treba torej presojati na podlagi uinkov tega ukrepa, zlasti ker je selektiven (glej v tem smislu zgoraj v točki 29 navedeno sodbo Komisija in Španija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu, točki 87 in 88).

66 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 obravnava v navedeni zadevi, le davčni zavezanci, ki izpolnjujejo pogoje za uporabo zadevnega ukrepa, samo po sebi ne pomeni, da je ta ukrep selektiven.

67 Nazadnje, Sodišče je v tokah 103, 104 in 107 zgoraj v točki 29 navedene sodbe Komisija in Španija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu odločilo, da vsako različno davčno breme ne pomeni, 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.

68 Pristop, ki ga predlaga Komisija, bi torej, v nasprotju s sodno prakso, navedeno v točki 67 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.

69 Tretji?, Komisija je v to?ki 129 obrazložitve izpodbijane odlo?be navedla, da „[meni], da je v zadevnem primeru namen spornega ukrepa dajanje prednosti izvozu kapitala iz Španije, da bi se okreplil položaj španskih družb v tujini in s tem izboljšala konkuren?nost upravi?encev do sheme.“

70 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 pomo?i (zgoraj v to?ki 37 navedena sodba Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, to?ka 35).

71 Medtem ko je treba pri pogoju iz ?lena 87(1) ES v zvezi z vplivom na trgovino med državami ?lanicami presojati, ali imajo posamezna podjetja ali proizvodnje posameznega blaga iz ene države ?lanice prednost pred podjetji ali proizvodnjo posameznega blaga iz drugih držav ?lanic, je pogoj v zvezi s selektivnostjo, dolo?en v istem odstavku tega ?lena, mogo?e presojati le na ravni samo ene države ?lanice in le na podlagi ugotavljanja razli?nega obravnavanja zgolj med podjetji oziroma proizvodnjami blaga iz te države (glej v tem smislu sodbo Sodiš?a z dne 11. novembra 2004 v zadevi Španija proti Komisiji, C?73/03, neobjavljena v ZOdl., to?ka 28).

72 Poleg tega okoliš?ina, da ukrep daje prednost podjetjem, obdav?ljivim v eni državi ?lanici, v primerjavi s podjetji, ki so obdav?ljiva v drugih državah ?lanicah, zlasti ker olajšuje, da podjetja s sedežem v državi ?lanici prevzamejo deleže podjetij s sedežem v tujini, ne vpliva na presojo v okviru merila selektivnosti.

73 Sodiš?e je v to?ki 20 zgoraj v to?ki 54 navedene sodbe Komisija proti Franciji odlo?ilo, da prednost, dodeljena „le v korist nacionalnim izvoženim proizvodom, da se jim pomaga, da v drugih državah ?lanicah konkurirajo proizvodom, ki izvirajo iz teh držav ?lanic“, pomeni državno pomo?. Vendar se je to sklicevanje na proizvode, ki izvirajo iz drugih držav ?lanic, nanašalo na pogoj v zvezi z vplivom na konkurenco in trgovino.

74 Ta razlaga zgoraj v to?ki 54 navedene sodbe Komisija proti Franciji je podkrepljena s sodbo Sodiš?a z dne 7. junija 1988 v zadevi Gr?ija proti Komisiji (57/86, Recueil, str. 2855, to?ka 8), v kateri razlikovanje med nacionalnimi proizvodi in proizvodi drugih držav ?lanic ni del presoje v okviru merila selektivnosti. Prav tako v sodbi Sodiš?a z dne 15. julija 2004 v zadevi Španija proti Komisiji (C?501/00, ZOdl., str. I?6717, to?ka 120), razlikovanje med nacionalnimi proizvodi in proizvodi drugih držav ?lanic ni upoštevano v okviru presoje selektivnosti ukrepa.

75 Iz te sodne prakse je razvidno, da ugotovitev selektivnosti ukrepa temelji na razli?nem obravnavanju skupin podjetij, za katere se uporablja zakonodaja iste države ?lanice, in ne na razli?nem obravnavanju podjetij iz ene države ?lanice in podjetij iz drugih držav ?lanic.

76 Iz navedenega izhaja, da naj bi bilo na podlagi povezave med izvozom kapitala in izvozom blaga, ki je navedena v to?ki 129 obrazložitve izpodbijane odlo?be, ki je povzeta v to?ki 69 zgoraj, ob predpostavki, da je dokazana, mogo?e ugotoviti le vpliv na konkurenco in trgovino, ne pa selektivnosti spornega ukrepa, ki jo je treba presojati na nacionalni ravni.

77 ?etrti?, iz predhodnih primerov sodne prakse, na katere se sklicuje Komisija, ni mogo?e sklepati, da so sodiš?a Unije že potrdila, da dav?ni ukrep šteje za selektiven, ne da bi bilo dokazano, da zadevni ukrep daje prednost specifi?ni skupini podjetij ali proizvodnji posameznega blaga z izklju?itvijo drugih podjetij ali druge proizvodnje blaga.

78 Sodiš?e je odlo?ilo, da preferen?na rediskontna stopnja za izvoz, ki jo država dodeli samo za nacionalne izvožene proizvode, da bi jim pomagala, da v drugih državah ?lanicah konkurirajo

proizvodom, ki izvirajo iz teh držav "lanic" pomeni pomo? (zgoraj v to?ki 54 navedena sodba Komisija proti Franciji, to?ka 20) ter da povra?ilo obresti na izvozne kredite (zgoraj v to?ki 74 navedena sodba Gr?ija proti Komisiji, to?ka 8) in odbitek davka, ki lahko koristi samo podjetjem, ki imajo izvozne dejavnosti in opravijo dolo?ene naložbe, na katere se nanašajo sporni ukrepi (zgoraj v to?ki 74 navedena sodba z dne 15. julija 2004 v zadevi Španija proti Komisiji, to?ka 120) izpolnjujeta pogoj selektivnosti.

79 V vseh treh sodbah, navedenih v to?ki 78 zgoraj, je pri skupini upravi?enih podjetij, zaradi katere je mogo?e ugotoviti selektivnost zadevnega ukrepa, šlo za skupino podjetij izvoznikov.

80 Upoštevati pa je treba, da skupina podjetij izvoznikov – ?eprav je iz istega razloga kot na primer skupina podjetij, ki proizvajajo materialne dobrine (glej to?ko 37 zgoraj), izjemno velika – zajema podjetja, ki se lahko razlikujejo zaradi skupnih zna?ilnosti v zvezi z njihovo izvozno dejavnostjo.

81 Na podlagi sodne prakse, navedene v to?ki 78 zgoraj, v zvezi s podjetji, ki opravljajo izvozne dejavnosti, torej ni mogo?e sklepati, da naj bi sodiš?a Unije potrdila, da dav?ni ukrep šteje za selektiven, brez opredelitve specifi?ne skupine podjetij ali proizvodnje blaga, ki jih je mogo?e razlikovati po posebnih lastnostih.

82 Te presoje ne omaja trditev Komisije, ki izhaja iz tega, da se je v zadevi, v kateri je bila izre?ena zgoraj v to?ki 74 navedena sodba z dne 15. julija 2004, Španija proti Komisiji, obravnavana dav?na prednost med drugim nanašala na nakup delnic tujih družb. Namre?, 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 podro?je uporabe ukrepa, ki ga je Sodiš?e v tej zadevi štelo za selektiven, ni bilo omejeno na take prevzeme deležev, ampak je vklju?evalo tudi druge izvozne dejavnosti: ustanovitev podružnic ali stalnih predstavništev v tujini, ustanovitev h?erinskih družb, neposredno povezanih z izvozno dejavnostjo blaga ali storitev ter stroški za vpeljavo proizvodov, širjenje na tuja tržiš?a in njihovo raziskovanje ter prisotnost na sejmih, razstavah ali podobnih dogodkih. Prednost, ki jo je omogo?al ukrep v zadevi, v kateri je bila izre?ena navedena sodba, je bila torej druga?e kot v zadevi v glavni stvari omejena na nekatera podjetja in sicer tista, ki opravljajo izvozne dejavnosti.

83 Iz prej navedenega je razvidno, da Komisija z razlogi, na katere se je oprla, ni dokazala, da je sporni ukrep selektiven.

84 Komisija je torej s tem, da je sporni ukrep štela za selektiven, napa?no uporabila dolo?be ?lena 87(1) ES.

85 Obravnavani tožbeni razlog je torej utemeljen. Zato je treba, ne da bi bilo treba prou?iti druge tožbene razloge, ki jih je tože?a stranka navedla v podporo svojim glavnim predlogom, razglasiti ni?nost ?lena 1(1) izpodbijane odlo?be.

Predlogi za razglasitev ni?nosti ?lena 4 izpodbijane odlo?be

86 Predlogi tože?e stranke, ki se posebej nanašajo na ?len 4 izpodbijane odlo?be, temeljijo na graji prehodnega sistema, ki ga izpodbijana odlo?ba dolo?a za izterjavo zadevne pomo?i. Tože?a stranka izpodbija zlasti referen?ni datum za dolo?itev pomo?i, ki se lahko izterjajo. Tože?a stranka želi s svojimi „podrednimi“ predlogi zoper ta ?len omejiti možnosti izterjave pomo?i, ki ji je bila dodeljena, ?e bi se zgodilo, da na podlagi glavnih predlogov ne bi bila popolnoma odpravljena možnost izterjave teh pomo?i. Glavne predloge tože?e stranke je zato treba nujno razlagati kot predloge za popolno odpravo vsakršne možnosti izterjave pomo?i, in torej v vsakem primeru kot predlog za razglasitev ni?nosti ?lena 4 izpodbijane odlo?be.

87 Poleg tega bi bilo še posebej formalisti?no, ?e bi se štelo, da tože?a stranka ne želi s svojimi glavnimi predlogi dose?i razglasitve ni?nosti ?lena 4 izpodbijane odlo?be, ki je pravna podlaga za izterjavo te pomo?i, ?eprav lahko to odlo?bo izpodbija le zato, ker je izpostavljena tveganju, da bodo prejete ugodnosti izterjane (glej v tem smislu sodbo Sodiš?a 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, to?ka 56).

88 Zato je treba ugotoviti, ?eprav tože?a stranka predloge za razglasitev ni?nosti ?lena 4 izpodbijane odlo?be, ki se nanaša na izterjavo pomo?i, podaja le „podredno“, da to nujno vklju?uje, tudi v okviru glavnega predloga, razglasitev ni?nosti dolo?be, ki je pravna podlaga za izterjavo pomo?i, ki jo je prejela.

89 Utemeljenost tožbenega razloga, ki je bil obravnavan zgoraj, v zvezi z neobstojem selektivnosti spornega ukrepa, povzro?i razglasitev ni?nosti ne le ?lena 1(1) izpodbijane odlo?be, v kateri je ugotovljen obstoj pomo?i, ampak tudi ?lena 4 te odlo?be, ki dolo?a izterjavo te pomo?i.

Stroški

90 V skladu s ?lenom 87(2) Poslovnika Splošnega sodiš?a se neuspeli stranki na predlog naloži pla?ilo stroškov. Komisija s svojimi tožbenimi razlogi ni uspela, zato se ji v skladu s predlogi tože?e stranke naloži pla?ilo stroškov.

Iz teh razlogov je

SPLOŠNO SODIŠ?E (drugi razširjeni senat)

razsodilo:

- 1. ?lena 1(1) in 4 Odlo?be Komisije 2011/5/ES z dne 28. oktobra 2009 o dav?ni amortizaciji finan?nega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije se razglasita za ni?na.**
- 2. Evropski komisiji se naloži pla?ilo stroškov.**

Martins Ribeiro

Forwood

Bieli?nas

Gervasoni

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

Podpisi

* Jezik postopka: španščina.