

Downloaded via the EU tax law app / web

62015CJ0020

SODBA SODIŠ?A (veliki senat)

z dne 21. decembra 2016 (*1)

„Pritožba — Državne pomo?i — ?len 107(1) PDEU — Dav?ni sistem — Davek od dohodkov pravnih oseb — Odbitek — Amortizacija dobrega imena, ki izhaja iz tega, da podjetja, ki imajo dav?ni domicil v Španiji, pridobijo vsaj 5?odstotni delež v podjetjih, ki imajo dav?ni domicil zunaj te države ?lanice — Pojem ‚državna pomo?‘ — Pogoj v zvezi s selektivnostjo“

V združenih zadevah C?20/15 P in C?21/15 P,

zaradi dveh pritožb na podlagi ?lena 56 Statuta Sodiš?a Evropske unije, vloženih 19. januarja 2015,

Evropska komisija, ki jo zastopajo R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes in P. N?me?ková, agenti,

pritožnica,

druge stranke v postopku so

World Duty Free Group SA, nekdanja Autogrill Espa?a SA, s sedežem v Madridu (Španija) (C?20/15 P),

Banco Santander SA s sedežem v Santanderju (Španija) (C?21/15 P),

Santusa Holding SL s sedežem v Boadilli del Monte (Španija) (C?21/15 P),

ki jih zastopajo J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro in R. Calvo Salinero, odvetniki,

tože?e stranke na prvi stopnji,

ob intervenciji

Zvezne republike Nem?ije, ki jo zastopata T. Henze in K. Petersen, agenta,

Irske, ki jo zastopata G. Hodge in E. Creedon, agentki, skupaj z B. Dohertyjem, barrister, in A. Goodman, barrister,

Kraljevine Španije, ki jo zastopa M. A. Sampol Pucurull, agent,

intervenientke v pritožbenem postopku,

SODIŠ?E (veliki senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik, A. Tizzano, podpredsednik, R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça, E. Juhász, predsedniki senatov, A. Prechal (poro?evalka), predsednica senata, A. Borg Barthet, J. Malenovský, E. Jaraši?nas, F. Biltgen, sodniki, K. Jürimäe, sodnica, in C. Lycourgos, sodnik,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: V. Tourrès, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 31. maja 2016,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 28. julija 2016

izreka naslednjo

Sodbo

1

Evropska Komisija s pritožbo v zadevi C-20/15 P predlaga razveljavitev sodbe Splošnega sodišča Evropske unije z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, v nadaljevanju: izpodbijana sodba Autogrill España/Komisija, EU:T:2014:939), s katero je to razglasilo ničnost 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, v nadaljevanju: sporna odločba).

2

Komisija s pritožbo v zadevi C-21/15 P predlaga razveljavitev sodbe Splošnega sodišča z dne 7. novembra 2014, Banco Santander in Santusa/Komisija (T-399/11, v nadaljevanju: izpodbijana sodba Banco Santander in Santusa/Komisija, EU:T:2014:938), s katero je to razglasilo ničnost člena 1(1) in člena 4 Sklepa Komisije 2011/282/EU 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 (UL 2011, L 135, str. 1, v nadaljevanju: sporni sklep).

Dejansko stanje

3

Dejansko stanje spora, kot izhaja iz izpodbijanih sodb, je mogoče povzeti tako.

4

Komisija se je 10. oktobra 2007 po več pisnih vprašanjih, ki so jih postavili poslanci Evropskega parlamenta v letih 2005 in 2006, in po pritožbi, ki jo je nanjo naslovil zasebni gospodarski subjekt v letu 2007, odločila, da za ne formalni postopek preiskave glede določbe v členu 12(5), 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: sporni ukrep).

5

Sporni ukrep določa, da se v primeru, da podjetje, obdavčljivo v Španiji, prevzame delež v „tuj gospodarski družbi“ – je prevzeti delež v tuji družbi vsaj 5% odstoten in se 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 opredeli kot „tuja družba“, veljati enak davek, kot se uporablja v Španiji, njen dohodek pa mora večinoma izhajati iz poslovnih dejavnosti, ki se izvajajo v tujini.

6

Splošno sodišče je v točkah od 10 do 13 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija, ki so enake točkam od 15 do 18 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija, natančneje ugotovilo naslednje:

„10

Iz [sporne] 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 [sporne] odločbe[, enaka točki 32 obrazložitve spornega sklepa]).

11

Prevzem deleža [v skladu s sporno odločbo] 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 [sporne] odločbe[, enaka točki 32 obrazložitve spornega sklepa]).

12

Poleg tega je v [sporni] odločbi 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 podrobnost je prevzemov deležev uvaja pojem, ki se običajno uporablja pri prenosu sredstev ali transakcijah poslovne združitve (točka 20 obrazložitve [sporne] odločbe[, enaka točki 29 spornega sklepa]).

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 [sporne] odločbe[, enaka točki 28 obrazložitve spornega sklepa]).“

7

Komisija je s sporno odločbo končala postopek, kar zadeva prevzemanje deležev znotraj Evropske unije.

8

Komisija je v členu 1(1) te odločbe shemo, ki je bila uvedena s spornim ukrepom (v nadaljevanju: sporna shema) in s katero se podjetjem, ki so obdavčena v Španiji, podeljuje davčna ugodnost, tako da lahko ta amortizirajo dobro ime, ki izhaja iz prevzema deležev v tujih podjetjih, razglasila za nezdržljivo s skupnim trgom, kadar se uporablja za prevzeme deležev v podjetjih, ustanovljenih v Uniji. V členu 4 navedene odločbe je Kraljevini Španiji odredila, naj zagotovi

vračilo pomoži, ki so bile dodeljene na podlagi te sheme.

9

Kar zadeva prevzeme deležev zunaj Unije, je Komisija pustila postopek odprt, pri tem pa so se španski organi zavezali, da bodo predložili nove elemente glede ovir za vezmejne združitve, ki obstajajo zunaj Unije.

10

Komisija je s spornim sklepom sporno shemo, s katero se podjetjem, ki so obdavčena v Španiji, podeljuje davčna ugodnost, tako da lahko ta amortizirajo dobro ime, ki izhaja iz prevzema deležev v tujih podjetjih, razglasila za nezdružljivo s skupnim trgom, kadar se uporablja za prevzeme deležev v podjetjih s sedežem zunaj Unije (člen 1(1) tega sklepa), in Kraljevini Španiji odredila, naj zagotovi vračilo pomoži, ki so bile dodeljene na podlagi te sheme (člen 4 navedenega sklepa).

Postopka pred Splošnim sodiščem in izpodbijani sodbi

11

Družba Autogrill España SA, ki je postala družba World Duty Free Group SA (v nadaljevanju: WDFG), je 14. maja 2010 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila tožbo za razglasitev ničnosti člena 1(1) in člena 4 sporne odločbe.

12

Družba WDFG je v utemeljitev tožbe v delu, v katerem se nanaša na člen 1(1) te odločbe, navedla štiri razloge, od katerih se je prvi nanašal na to, da je Komisija napačno uporabila pravo pri uporabi pogoja v zvezi s selektivnostjo, drugi se je nanašal na neselektivnost spornega ukrepa, ker naj bi razlikovanje, ki ga uvaja, izviralo iz narave ali sistematike ureditve, v katero spada, tretji se je nanašal na to, da naj ta ukrep ne bi dajal nobene prednosti družbam, za katere se uporablja sporna shema, četrty pa se je nanašal na neobstoj obrazložitve navedene odločbe tako glede pogoja v zvezi s selektivnostjo kot glede pogoja v zvezi z obstojem prednosti.

13

Družbi Banco Santander SA in Santusa Holding SL (v nadaljevanju: Santusa) sta 29. julija 2011 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložili tožbo za razglasitev ničnosti člena 1(1) in člena 4 spornega sklepa.

14

Družbi Banco Santander in Santusa sta v utemeljitev tožbe v delu, v katerem se nanaša na člen 1(1) tega sklepa, navedli pet tožbenih razlogov, od katerih se je prvi nanašal na to, da je Komisija napačno uporabila pravo pri uporabi pogoja v zvezi s selektivnostjo, drugi se je nanašal na napačno opredelitev referenčnega sistema, tretji se je nanašal na neobstoj selektivnosti spornega ukrepa, ker naj bi razlikovanje, ki ga uvaja, izviralo iz narave ali sistematike ureditve, v katero spada, četrty se je nanašal na to, da naj ta ukrep ne bi dajal nobene prednosti družbam, za katere se uporablja sporna shema, peti pa se je nanašal na neobstoj obrazložitve navedenega sklepa tako glede pogoja v zvezi s selektivnostjo kot glede pogoja v zvezi z obstojem prednosti.

15

Splošno sodišče je z izpodbijanima sodbama na podlagi v bistvu enakih obrazložitvev sprejelo prva

dva tožbena razloga iz obeh tožb, ki sta se nanašala na napačno uporabo člena 107(1) PDEU z vidika pogoja v zvezi s selektivnostjo, in je posledično, ne da bi preizkusilo druge razloge iz teh tožb, razglasilo ničnost člena 1(1) in člena 4 sporne odločbe oziroma spornega sklepa.

Predlogi strank in postopka pred Sodiščem

16

Komisija Sodišču predlaga, naj:

—

izpodbijani sodbi razveljavi;

—

zadevi vrne Splošnemu sodišču v razsojanje in

—

pridrži odločitev o stroških.

17

Družba WDFG v zadevi C-20/15 P ter družbi Banco Santander in Santusa v zadevi C-21/15 P Sodišču predlagajo, naj pritožbi zavrne, izpodbijani sodbi potrdi in Komisiji naloži plačilo stroškov.

18

S sklepi predsednika Sodišča z dne 19. maja 2015 je bila Zvezni republiki Nemčiji, Irski in Kraljevini Španiji dovoljena intervencija v podporo predlogom družbe WDFG v zadevi C-20/15 P ter predlogom družb Banco Santander in Santusa v zadevi C-21/15 P.

19

Predloga družb Telefónica SA in Iberdrola SA za intervencijo v podporo predlogom družbe WDFG v zadevi C-20/15 P ter predlogom družb Banco Santander in Santusa v zadevi C-21/15 P sta bila, nasprotno, s sklepoma predsednika Sodišča z dne 6. oktobra 2015 zavrnjena.

Pritožbi

20

Komisija pritožbi utemeljuje z enim samim enakim razlogom, ki ima dva dela in se nanaša na to, da je Splošno sodišče pri razlagi pogoja v zvezi s selektivnostjo, kot je določen v členu 107(1) PDEU, napačno uporabilo pravo.

Prvi del edinega pritožbenega razloga

Trditve strank

21

Komisija s prvim delom edinega pritožbenega razloga Splošnemu sodišču opočitava, da je s tem, da ji je za namene dokazovanja selektivnosti ukrepa naložilo obveznost opredelitve skupine podjetij z

lastnimi značilnostmi, napačno uporabilo pravo.

22

Komisija trdi, da se je v sporni odločbi in spornem sklepu striktno ravnala v skladu z metodo analize v zvezi s selektivnostjo na davčnem področju, kot je potrjena v ustaljeni sodni praksi Sodišča. Tako je dokazala, da je sporni ukrep pomenil odstopanje glede na referenčni okvir, ker je določal, da se za podjetja, ki so obdavčljiva v Španiji in ki prevzamejo vsaj 5% odstotni delež v družbah s sedežem v tujini, uporablja drugačno davčno obravnavanje kot za podjetja, ki so obdavčljiva v Španiji in opravijo enak prevzem v družbah s sedežem v Španiji, čeprav sta bili ti kategoriji podjetij v primerljivih položajih z vidika cilja, ki se uresničuje s splošno špansko ureditvijo o davku od dohodkov pravnih oseb.

23

Komisija meni, da je Splošno sodišče s tem, da ji je naložilo dodatno breme dokazati, da sporni ukrep daje prednost posameznim podjetjem, ki jih je mogoče opredeliti zaradi posebnih značilnosti, ki jih druga podjetja nimajo, to je zaradi lastnih in ex ante opredeljivih značilnosti, napačno uporabilo pravo, ker se je tako oprlo na ožje pojmovanje pogoja v zvezi s selektivnostjo v primerjavi s tistim, ki ga je potrdilo Sodišče.

24

Komisija zlasti trdi, da je v nasprotju s tem, kar je Splošno sodišče razsodilo v točkah 57 in 58 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija ter v točkah 61 in 62 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija, ukrepe mogoče opredeliti kot selektivne, čeprav se uporabljajo neodvisno od vrste dejavnosti upravičenca in določajo davčno ugodnost za nekatere naložbe brez določitve minimalnega zneska naložbe.

25

V okviru tega naj bi Splošno iz sodbe z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), napačno sklepalo, da nacionalni ukrep, katerega uporaba ni odvisna od vrste dejavnosti podjetij, a priori ni selektiven. Trditev v točki 36 navedene sodbe, da „nacionalni ukrepi, kakršni so ti iz postopka v glavni stvari, ne pomenijo državnih pomoči [...], če se uporabljajo za vsa podjetja na nacionalnem ozemlju ne glede na namen njihove dejavnosti“, naj bi bilo namreč treba razumeti tako, da neobstoje selektivnosti izhaja iz dejstva, da se nacionalni ukrep uporablja brez razlikovanja za vsa podjetja v državi članici.

26

Komisija Splošnemu sodišču napačno uporabo prava očitata tudi v zvezi s tem, da je v točkah od 59 do 62 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija ter v točkah od 63 do 66 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija razsodilo, da ukrep, kakršen je sporni, ni selektiven, ker je povezan z nakupom specifičnih gospodarskih dobrin, in sicer deležev v tujih družbah, in nobene kategorije podjetij a priori ne izključuje iz ugodnosti, ki jih ponuja.

27

Splošno sodišče naj bi se glede tega napačno oprlo na sodbo z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467). Iz točk 22 in 23 navedene sodbe naj bi namreč izhajalo, da je Komisija v zadevi, v kateri je bila navedena sodba izdana, zadevni ukrep opredelila kot selektiven v zvezi z nekaterimi geografsko opredeljenimi podjetji, v katera so zasebni vlagatelji

ponovno vložili dobiček od prodaje gospodarskih dobrin, in ne v zvezi z navedenimi vlagatelji, glede katerih je menila, da ta ukrep ni pomenil pomoči.

28

Poleg tega Komisija Splošnemu sodišču očitá, da je v točkah od 66 do 68 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in v točkah od 70 do 72 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija odločilo, da sodna praksa Sodišča nasprotuje ugotovitvi, da je nacionalni davčni ukrep, katerega dostopnost je odvisna od izpolnjevanja določenih pogojev, selektiven, čeprav podjetja, ki so upravičena do teh ukrepov, nimajo skupne nobene lastnosti, ki bi jih ločevala od drugih podjetij, razen tega, da lahko izpolnjujejo pogoje, od katerih je odvisna dodelitev ukrepa.

29

Komisija trdi, da se Splošno sodišče glede tega opira na napačno analizo zadevne sodne prakse.

30

Kar zadeva sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), Komisija trdi, da iz točk 90 in 91 navedene sodbe izhaja, da se je ta nanašala na poseben položaj, v katerem je Sodišče za selektivno štelo referenčno davčno ureditev samo, ker je ta že sama po sebi dajala prednost „offshore“ podjetjem, ne pa kakršno koli odstopanje od te ureditve. Sklicevanje v navedeni sodbi na „posebne lastnosti“ kategorije podjetij naj bi bilo torej treba razumeti tako, da napotuje na značilnosti, zaradi katerih so bila ta podjetja davčno ugodneje obravnavana v okviru referenčnega sistema, ki je po naravi selektiven, in ga ni mogoče ekstrapolirati na okolišine zunaj tega posebnega okvira.

31

Kar zadeva točko 42 sodbe z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), naj Splošno sodišče ne bi upoštevalo drugega stavka te točke, v katerem je izraženo narelo, določeno v ustaljeni sodni praksi Sodišča, po katerem je ukrep selektiven, če lahko daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ pred drugimi, ki so z vidika cilja navedene ureditve v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.

32

Družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa uvodoma navajajo, da Komisija v sporni odločbi in spornem sklepu ni trdila, da je sporni ukrep selektiven de facto, tako da je treba v okviru teh pritožb preučiti le kritike izpodbijanih sodb v zvezi s tem, da je Splošno sodišče v njih odločilo, da na podlagi razlogov, ki jih je Komisija navedla v tej odločbi in tem sklepu, ni mogoče ugotoviti, da je ta ukrep selektiven de iure.

33

Družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa trdijo, da iz sodbe z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), izhaja, da ukrepa, ki je dostopen vsem podjetjem, ni mogoče obravnavati kot selektivnega. Iz navedene sodbe pa naj, nasprotno, ne bi bilo mogoče sklepati, kot trdi Komisija, da nacionalni ukrep ni selektiven, če se uporablja za vsa podjetja države članice brez izjeme, ker bi bilo treba na podlagi take teze skoraj vsa davčna pravila šteti za selektivna.

34

Družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa zavražajo tudi tezo Komisije, da so bili nacionalni davžni ukrepi že vežkrat opredeljeni kot selektivni, tudi že niso doložali nobenega minimalnega zneska naložb in so se uporabljali neodvisno od vrste dejavnosti upraviženca. Spornega ukrepa, ki daje davžno ugodnost vsakemu podjetju, ki želi biti do nje upraviženo, ne glede na to, v kategorijo spada, že zaradi tega nikakor ni mogože obravnavati, kot da je prima facie in de iure selektiven.

35

Splošno sodišže naj bi se pravilno oprlo na sodbo z dne 19. septembra 2000, Nemžija/Komisija (Cž156/98, EU:C:2000:467), saj je v odložbi, obravnavani v navedeni sodbi, Komisija izrecno priznala neobstoj selektivnosti nacionalnega ukrepa v zvezi z zadevnimi vlagatelji, kar naj bi Sodišže potrdilo.

36

Komisija naj bi sicer v praksi odložanja že vežkrat izkljužila selektivnost davžnih ukrepov na podlagi istega merila, to je merila neobstoja selektivnosti splošnih ukrepov, ki se brez razlikovanja uporabljajo za vsa podjetja in do katerih je lahko upravižen vsak davžni zavezanec.

37

Uporaba tega merila naj poleg tega ne bi pripeljala do ugotovitve neobstoja selektivnosti ukrepov v zvezi z nakupom nekaterih sredstev, ki jih je omenila Komisija. Te ukrepe naj bi bilo mogože opredeliti kot selektivne, že bi bilo dokazano, da de facto koristijo nekaterim podjetjem, z izkljužitvijo drugih. Vsekakor naj njihova selektivnost ne bi izhajala iz narave pridobljenih sredstev, temvež iz dejstva, da je mogože sklepati, da zadevni kupci sestavljajo posebno kategorijo.

38

Kar zadeva sodbo z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (Cž501/00, EU:C:2004:438), družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa menijo, da je Splošno sodišže pravilno razsodilo, da se ukrep, obravnavan v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, razlikuje od ukrepa v obravnavanem primeru, ker je bil njegov namen dajati prednost loženi in opredeljivi kategoriji podjetij, to je podjetjem, ki opravljajo izvozne dejavnosti.

39

Poleg tega naj bi iz sodbe z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (Cž106/09 P in Cž107/09 P, EU:C:2011:732, zlasti tožka 104), jasno izhajalo, da je ukrep mogože opredeliti kot selektiven le, že koristi kategoriji podjetij, ki imajo „lastnosti“, ki so „znažilne“ zanje. Iz navedene sodbe naj bi poleg tega izhajalo, da opredelitev odstopanja od skupne ureditve ni cilj sam po sebi. Pomemben naj bi bil zgolj dejanski užinek ukrepa, to je, ali koristi posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga ali ne.

40

Družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa trdijo, da razlage sodbe z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C?417/10, EU:C:2012:184), ki jo predlaga Komisija, prav tako ni mogo?e sprejeti. Po eni strani naj Sodiš?e v navedeni sodbi ne bi potrdilo opredelitve referen?nega sistema in odstopanja od njega. Po drugi strani naj na podlagi navedene sodbe ne bi bilo mogo?e sklepati, da je ukrep selektiven, ker podjetja, ki izpolnjujejo pogoje za njegovo uporabo, tvorijo lo?eno kategorijo.

41

Nazadnje, Splošno sodiš?e naj bi pravilno odlo?ilo, da ukrepa ni mogo?e opredeliti kot selektivnega v smislu ?lena 107 PDEU, ?e je upravi?enost do njega odvisna od ravnanja, ki je prima facie dostopno vsem podjetjem neodvisno od njihovega sektorja dejavnosti. To naj bi izhajalo iz ugotovitve v sodbi z dne 19. septembra 2000, Nem?ija/Komisija (C?156/98, EU:C:2000:467), o neobstoju selektivnosti nacionalnega ukrepa v zvezi z vlagatelji.

42

Kraljevina Španija trdi, da sodba z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C?143/99, EU:C:2001:598), potrjuje stališ?e, ki so ga španski organi zavzeli med upravnim postopkom pred Komisijo in po katerem je gospodarsko prednost mogo?e obravnavati kot pomo? le, ?e lahko daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v smislu ?lena 107(1) PDEU.

43

Španski organi pa naj bi med navedenim upravnim postopkom dokazali splošno dostopnost spornega ukrepa, ker se je uporabljal za podjetja iz zelo razli?nih sektorjev dejavnosti, s ?imer naj bi bila potrjena analiza, predstavljena v izpodbijanih sodbah, in dejstvo, da Komisija v sporni odlo?bi in spornem sklepu ni dokazala selektivnosti tega ukrepa.

44

Irska trdi, da v nasprotju s tem, kar zatrjuje Komisija, Splošno sodiš?e iz sodbe Sodiš?a z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C?143/99, EU:C:2001:598), ter sodb Splošnega sodiš?a z dne 6. marca 2002, Diputación Foral de Álava in drugi/Komisija (T?92/00 in T?103/00, EU:T:2002:61), in z dne 9. septembra 2009, Diputación Foral de Álava in drugi/Komisija (od T?227/01 do T?229/01, T?265/01, T?266/01 in T?270/01, EU:T:2009:315), ni sklepalo, da so selektivni le ukrepi, katerih uporaba je povezana z vrsto dejavnosti podjetja ali za katerih uporabo velja minimalni znesek, temve? je razsodilo, da selektivnosti ni mogo?e ugotoviti v zvezi z ukrepom, do katerega so lahko upravi?ena vsa podjetja z dav?nim domicilom v Španiji, ki prevzamejo vsaj 5?odstotni delež v tujem podjetju, neodvisno od vrste njihove dejavnosti in vloženih zneskov.

45

Splošno sodišče naj bi se pravilno oprlo na sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), ko je razsodilo, da je za to, da bi bilo davčno razlikovanje mogoče šteti za pomoč, potrebno opredeliti posebno kategorijo podjetij s posebnimi lastnostmi, ki so lahko upravičena do njega. Pogoj v zvezi s selektivnostjo, kot je določen v členu 107(1) PDEU, naj bi bilo poleg tega treba opredeliti enako v vseh zadevah, ki se nanašajo na domnevne davčne državne pomoči. Zato naj navedlo, ki je izrecno določeno v točki 104 navedene sodbe, ne bi moglo biti omejeno na položaj, v katerem je celotna davčna ureditev selektivna.

46

Irska meni, da se ukrepi, kot je sporni ukrep, ki iz kroga upravičencev a priori ne izključujejo nobenega podjetja in nobenega posebnega gospodarskega sektorja, ne bi smeli šteti za selektivne. Komisija naj bi se sicer že večkrat oprla na ta razlog za namene ugotovitve neobstoja selektivnosti nekaterih nacionalnih ukrepov.

47

Zvezna republika Nemčija trdi, da obstoj odstopanja ali izjeme od referenčnega okvira, ki ga je opredelila Komisija, tudi ob predpostavki, da bi bil dokazan, sam po sebi ne omogoča ugotovitve, da sporni ukrep daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v smislu člena 107(1) PDEU.

48

Nasprotno, iz tega naj bi izhajalo le, da je ta ukrep podoben subvenciji. Zato naj bi bilo treba po preučitvi tega, ali ukrep pomeni odstopanje, v skladu s sodno prakso, zlasti sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), in kot je Splošno sodišče pravilno odločilo v izpodbijanih sodbah, v nadaljevanju preveriti, ali kategorija davčnih zavezancev, ki imajo prednost zaradi davčnega ukrepa, združuje dovolj posebna podjetja oziroma proizvodnje dovolj posebnega blaga v smislu člena 107(1) PDEU.

49

Tako naj bi iz sodne prakse Sodišča izhajalo, da je kategorija podjetij, ki so upravičena do davčne ugodnosti, dovolj posebna, če Komisija dokaže, da so bila do zadevne ugodnosti upravičena le podjetja iz enega samega gospodarskega sektorja, ki opravljajo določene dejavnosti (sodba z dne 15. decembra 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774), ali podjetja, ki imajo določeno pravno obliko (sodba z dne 10. januarja 2006, Cassa di Risparmio di Firenze in drugi, C-222/04, EU:C:2006:8), ali podjetja določene velikosti (sodba z dne 13. februarja 2003, Španija/Komisija, C-409/00, EU:C:2003:92), ali pa samo podjetja, katerih sedež je zunaj določene regije (sodba z dne 17. novembra 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709).

50

Zvezna republika Nemčija opozarja, da je Sodišče že odločilo, da davčna olajšava, do katere so upravičeni davčni zavezanci, ki prodajajo nekatere gospodarske dobrine in ki lahko odbijejo dobiček od te prodaje v primeru pridobitve drugih gospodarskih dobrin, tem zavezancem daje prednost, ki kot splošen ukrep, ki se uporablja za vse gospodarske subjekte brez razlikovanja, ne more biti opredeljena kot državna pomoč (sodba z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija, C-156/98, EU:C:2000:467, točka 22).

51

Še pomembneje, davčni ukrep, kot je sporni ukrep, katerega uporaba je na splošno povezana s posamezno kategorijo poslov, za katere se uporablja pravo družb, v tem primeru s prevzemi deležev, ki niso odvisni od dejavnosti in poslovanja podjetja, naj ne bi smel biti obravnavan kot selektiven.

52

Nazadnje, države članice, ki so intervenirale v teh zadevah, trdijo, da bi široka razlaga pogoja v zvezi s selektivnostjo nacionalnega ukrepa za namene njegove opredelitve kot državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU, kot jo predlaga Komisija v pritožbah, zamajala institucionalno ravnovesje Unije. Če bi bil pogoju v zvezi s selektivnostjo priznan tak obseg, bi namreč Komisija lahko nadzirala skoraj vse ukrepe neposredne obdavčitve na podlagi svojih pristojnosti na področju državnih pomoči, čeprav neposredna obdavčitev na celoma spada v zakonodajno pristojnost držav članic.

Presoja Sodišča

53

Najprej je treba opozoriti, da morajo biti v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za to, da se nacionalni ukrep opredeli kot „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, izpolnjeni vsi pogoji, navedeni v nadaljevanju. Prvič, intervencija mora biti državna ali iz državnih sredstev. Drugič, ta intervencija mora biti taka, da lahko vpliva na trgovino med državami članicami. Tretjič, z njo mora biti prejemniku podeljena selektivna prednost. Četrto, izkrivljati mora konkurenco ali groziti z izkrivljanjem konkurence (glej zlasti sodbo z dne 16. julija 2015, BVVG, C-39/14, EU:C:2015:470, točka 24).

54

Glede pogoja v zvezi s selektivnostjo prednosti, ki je sestavni del pojma „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, iz prav tako ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba pri presoji tega pogoja ugotoviti, ali je v okviru dane pravne ureditve zadevni nacionalni ukrep take vrste, da omogoča prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi, ki so glede na cilj, ki se uresničuje z zadevno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju in so tako deležni drugačnega obravnavanja, ki ga je v bistvu mogoče opredeliti kot diskriminacijo (glej zlasti sodbe z dne 28. julija 2011, Mediaset/Komisija, C-403/10 P, neobjavljena, EU:C:2011:533, točka 36; z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točki 75 in 101; z dne 14. januarja 2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, točke od 53 do 55, in z dne 4. junija 2015, Komisija/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, točka 59).

55

Poleg tega mora Komisija v primeru, da je zadevni ukrep predviden kot shema pomoči, in ne kot

individualna pomo?, dokazati, da ta ukrep, ?eprav dolo?a splošno prednost, dostop do nje daje izključno posameznim podjetjem ali posameznim sektorjem dejavnosti (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 30. junija 2016, Belgija/Komisija, C?270/15 P, EU:C:2016:489, to?ki 49 in 50).

56

Kar natan?neje zadeva nacionalne ukrepe, s katerimi se podeljuje dav?na ugodnost, je treba opozoriti, da tovrstni ukrep, ki ?eprav ne zajema prenosa državnih sredstev, upravi?ence postavlja v ugodnejši finan?ni položaj kot druge dav?ne zavezanke, upravi?encem lahko daje selektivno prednost in zato pomeni državno pomo? v smislu ?lena 107(1) PDEU. Dav?na ugodnost, ki izvira iz splošnega ukrepa, ki se uporablja brez razlikovanja za vse gospodarske subjekte, pa, nasprotno, ne pomeni državne pomo?i v smislu te dolo?be (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 18. julija 2013, P, C?6/12, EU:C:2013:525, to?ka 18).

57

V okviru tega mora Komisija za namene ugotovitve, da je nacionalni dav?ni ukrep „selektiven“, najprej opredeliti skupno ali „obi?ajno“ dav?no ureditev, ki se uporablja v zadevni državi ?lanici, nato pa dokazati, da zadevni dav?ni ukrep odstopa od navedene skupne ureditve, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresni?uje s to skupno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C?78/08 do C?80/08, EU:C:2011:550, to?ka 49).

58

Ukrepi, s katerimi se uvaja razlikovanje med podjetji, ki so z vidika cilja, ki se uresni?uje z zadevno pravno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju ter ki so torej a priori selektivni, pa niso zajeti s pojmom „državna pomo?“; ?e zadevna država ?lanica dokaže, da je to razlikovanje upravi?eno, ker izhaja iz narave ali sistematike ureditve, v katero spadajo ti ukrepi (glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 29. aprila 2004, Nizozemska/Komisija, C?159/01, EU:C:2004:246, to?ki 42 in 43; z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C?78/08 do C?80/08, EU:C:2011:550, to?ki 64 in 65, in z dne 29. marca 2012, 3M Italia, C?417/10, EU:C:2012:184, to?ka 40).

59

Poleg tega je treba opozoriti, da dejstvo, da imajo lahko samo dav?ni zavezanci, ki izpolnjujejo pogoje za uporabo ukrepa, od njega korist, samo po sebi ne pomeni, da je ta ukrep selektiven (sodba z dne 29. marca 2012, 3M Italia, C?417/10, EU:C:2012:184, to?ka 42).

60

Iz vseh zgornjih preudarkov izhaja, da je treba pri dokazovanju selektivnosti zadevnega ukrepa preveriti, ali se z njim med gospodarskimi subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresni?uje z zadevno splošno dav?no ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, uvaja razlikovanje, ki ni upravi?eno z naravo in sistematiko te ureditve (glej v tem smislu sodbo z dne 4. junija 2015, Komisija/MOL, C?15/14 P, EU:C:2015:362, to?ka 61).

61

Ob upoštevanju teh preudarkov je treba preizkusiti, ali je v obravnavani zadevi Splošno sodišče kršilo člen 107(1) PDEU, kot ga razlaga Sodišče, ker je razsodilo, da Komisija v sporni odločbi in spornem sklepu ni pravno zadostno dokazala, da je bila s spornim ukrepom dana selektivna prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“.

62

V obravnavani zadevi sporni ukrep določa davčno ugodnost z zmanjšanjem davčne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb v obliki amortizacije dobrega imena v primerih, v katerih podjetja, ki imajo davčni domicil v Španiji, prevzamejo vsaj 5%odstotni delež v podjetjih, ki imajo davčni domicil zunaj te države članice. Ker ta ukrep lahko koristi vsem navedenim podjetjem, ki opravljajo take posle, je treba zanj šteti, da lahko pomeni shemo pomoči. Komisija je torej morala dokazati, da ta ukrep ne glede na to, da daje splošno prednost, dostop do nje daje izključno posameznim podjetjem ali posameznim sektorjem dejavnosti.

63

Glede tega je Splošno sodišče v točki 50 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in v točki 54 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija navedlo, da se je Komisija v sporni odločbi oziroma v spornem sklepu za ugotovitev selektivnosti spornega ukrepa primarno oprla na razlog, da ta ukrep pomeni odstopanje od referenčnega okvira, ker je 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 kategoriji podjetij v primerljivih položajih z vidika cilja, ki se uresničuje z navedenim referenčnim okvirom, pri čemer ta okvir tvorijo splošna španska ureditev davka od dohodkov pravnih oseb in, natančneje, pravila v zvezi z davčnim obravnavanjem finančnega dobrega imena, vsebovana v navedeni davčni ureditvi.

64

Splošno sodišče je v točki 51 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in v točki 55 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija odločilo, da je Komisija tako uporabila analitično metodo, izhajajočo iz sodne prakse Sodišča in Splošnega sodišča, ki je bila opisana v točkah od 29 do 33 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija oziroma v točkah od 33 do 37 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija in ki v bistvu ustreza sodni praksi Sodišča, opisani v točkah od 53 do 60 te sodbe.

65

Splošno sodišče pa je v točkah 44, 45, 52 in 53 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija ter v točkah 48, 49, 56 in 57 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija razsodilo, da obstoj odstopanja ali izjeme od referenčnega okvira, ki ga je opredelila Komisija, tudi če bi bil dokazan, sam po sebi ne dokazuje, da sporni ukrep daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v smislu člena 107(1) PDEU, saj je bil ta ukrep a priori dostopen vsakemu podjetju in se ni nanašal na posebno kategorijo podjetij, ki bi edina imela korist od tega ukrepa, ampak na kategorijo gospodarskih poslov.

66

Vendar je treba ugotoviti, da to razlogovanje temelji na napačni uporabi pogoja v zvezi s selektivnostjo iz člena 107(1) PDEU, kot je bilo nanj opozorjeno v tej sodbi.

67

Kot namreč izhaja iz točk od 53 do 60 te sodbe, je v zvezi z nacionalnim ukrepom, s katerim se podeljuje splošna davčna ugodnost, kot je sporni ukrep, ta pogoj izpolnjen, če Komisija dokaže, da ta ukrep odstopa od splošne ali „običajne“ davčne ureditve, ki se uporablja v zadevni državi članici, s čimer s konkretnimi uinki uvaja različno obravnavanje gospodarskih subjektov, čeprav so subjekti, ki so upravičeni do davčne ugodnosti, in subjekti, ki so iz nje izključeni, z vidika cilja, ki se uresničuje z navedeno davčno ureditvijo te države članice, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.

68

Iz izpodbijanih sodb izhaja, da se je Komisija v sporni odločbi in spornem sklepu pri dokazovanju selektivnosti spornega ukrepa oprla na različno obravnavanje rezidenčnih podjetij, ki ga je vseboval ta ukrep. Na podlagi uporabe tega ukrepa so bila namreč lahko samo rezidenčna podjetja, ki so prevzela vsaj 5% odstotni delež v tujih družbah, pod določenimi pogoji upravičena do zadevne davčne ugodnosti, medtem ko rezidenčna podjetja, ki so izvajala takšne prevzeme v podjetjih, ki so obdavčena v Španiji, te ugodnosti niso mogla pridobiti, čeprav so bila po mnenju Komisije v primerljivem položaju z vidika cilja, ki se uresničuje s špansko skupno davčno ureditvijo.

69

Splošno sodišče pa je presodilo, da spornega ukrepa, ker se ni nanašal na nobeno posebno kategorijo podjetij ali proizvodnje, ker njegova uporaba ni bila odvisna od vrste dejavnosti podjetij in ker je bil a priori ali potencialno dostopen vsem podjetjem, ki bi želela prevzeti vsaj 5% odstotni delež v tujih družbah in ta delež neprekinjeno obdržati vsaj eno leto, ni bilo treba obravnavati kot selektiven ukrep, ampak kot splošen ukrep v smislu sodne prakse, na katero je opozorjeno v točki 56 te sodbe. Splošno sodišče je s tem napačno uporabilo pravo.

70

Tako je Splošno sodišče v točkah 41, 45, 67 in 68 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija ter v točkah 45, 49, 71 in 72 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija razsodilo, da je v zvezi z ukrepom, ki je a priori dostopen vsem podjetjem, za to, da je za namene ugotovitve državne pomoči izpolnjen pogoj v zvezi s selektivnostjo nacionalnega ukrepa, potrebno, da se v vseh primerih opredeli posebna kategorija podjetij, ki so edina, ki jim zadevni ukrep koristi in ki jih je mogoče ločiti zaradi njihovih posebnih skupnih lastnosti.

71

Vendar na to dodatno zahtevo v zvezi z opredelitvijo posebne kategorije podjetij – ki bi bila dodana analitični metodi za ugotavljanje selektivnosti na področju davkov, ki izhaja iz ustaljene sodne prakse Sodišča in v okviru katere je treba v bistvu ugotoviti, ali izključitev nekaterih gospodarskih subjektov iz upravičenosti do davčne ugodnosti, izhajajoče iz ukrepa, ki pomeni odstopanje od splošne davčne ureditve, pomeni, da so ti obravnavani diskriminatorno – ni mogoče sklepati iz sodne prakse Sodišča in zlasti iz sodbe z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732).

72

Sodišče je v točki 104 te sodbe z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), res razsodilo, da

morajo biti merila davčne ureditve, ki sestavljajo davčno osnovo, da bi bilo mogoče šteti, da dajejo selektivne prednosti, primerna za to, da se upravičena podjetja na podlagi lastnosti, ki so značilne zanje, opredelijo kot privilegirana kategorija, kar omogoča, da se taka ureditev opredeli tako, da daje prednosti „posameznim“ podjetjem ali proizvodnji „posameznega“ blaga v smislu člena 107(1) PDEU.

73

Vendar je treba ta razlog iz sodbe z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), razumeti v kontekstu celotne obrazložitve, katere del je in ki je navedena v točkah od 87 do 108 zadevne sodbe.

74

Iz te celotne razlage tako izhaja, da ukrep, na katerega se je nanašala navedena sodba, ni imel oblike davčne ugodnosti, ki bi pomenila odstopanje od skupne davčne ureditve, ampak obliko uporabe „splošne“ davčne ureditve, utemeljene z merili, ki so bila tudi sama splošna. Sodišče je razsodilo, da v nasprotju s tem, kar je odločilo Splošno sodišče, narava te ureditve ni nasprotovala temu, da se ugotovi selektivnost zadevnega ukrepa, ker ima pogoj v zvezi s selektivnostjo širši obseg in vključuje ukrepe, ki na podlagi svojih učinkov dajejo prednost posameznim podjetjem – v navedeni zadevi so bile to „offshore“ družbe – zaradi posebnih značilnosti, ki jih imajo ta podjetja. Navedeni ukrep je tako pomenil dejansko diskriminacijo med podjetji, ki so bila v primerljivem položaju z vidika cilja navedene ureditve, in sicer je bil v obravnavani zadevi ta cilj uvedba splošne obdavčitve za vse rezidenčne družbe.

75

Komisija se je, nasprotno, kot je bilo že navedeno v točki 63 te sodbe, v sporni odločbi oziroma v spornem sklepu za ugotovitev selektivnosti spornega ukrepa primarno oprla na razlog v zvezi z različnim obravnavanjem, ki izhaja iz tega ukrepa, ker je z njim podeljena davčna ugodnost posameznim rezidenčnim podjetjem v nasprotju z drugimi, ki spadajo v skupno davčno ureditev, od katere sporni ukrep odstopa.

76

Iz sodbe z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), tako sicer izhaja, da je selektivnost davčnega ukrepa lahko dokazana, tudi če ne pomeni odstopanja od skupne davčne ureditve, ampak je njen sestavni del, vendar ta sodba spada med ustaljeno sodno prakso Sodišča, na katero je opozorjeno v točki 57 te sodbe in v skladu s katero za ugotovitev selektivnosti ukrepa, ki pomeni odstopanje od skupne davčne ureditve, zadošča, da se dokaže, da so do njega upravičeni posamezni gospodarski subjekti, drugi pa ne, čeprav so vsi ti gospodarski subjekti v objektivno primerljivem položaju z vidika cilja skupne davčne ureditve.

77

Prejeto za namene dokazovanja selektivnosti davčne ukrepa ni vedno potrebno, da ta pomeni odstopanje od skupne davčne ureditve, je namreč okoliščina, da ima takšno naravo, povsem upoštevna za to dokazovanje, če iz njega izhaja, da sta dve kategoriji gospodarskih subjektov ločeni in sta a priori različno obravnavani, in sicer tako, da se za eno uporablja ukrep, ki pomeni odstopanje, za drugo pa še naprej velja splošna davčna ureditev, čeprav sta ti dve kategoriji v primerljivem položaju z vidika cilja, ki se uresničuje z navedeno ureditvijo.

78

V nasprotju s tem, kar je razsodilo Splošno sodišče v izpodbijanih sodbah, za namene dokazovanja selektivnosti takšnega ukrepa ni mogoče dodatno zahtevati, da Komisija opredeli določene posebne značilnosti, skupne podjetjem, ki so upravičena do davčne ugodnosti, zaradi katerih jih je mogoče ločiti od podjetij, ki so iz nje izključena.

79

Za to je namreč pomembno le, da ukrep ne glede na svojo obliko ali uporabljeno zakonodajno tehniko uinkuje tako, da upravičena podjetja postavlja v ugodnejši položaj od drugih podjetij, čeprav so vsa ta podjetja v primerljivem dejanskem in pravnem položaju z vidika cilja, ki se uresničuje z zadevno davčno ureditvijo.

80

Poleg tega v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča okoliščina, da je število podjetij, ki so upravičena zahtevati uporabo nacionalnega ukrepa, precej veliko ali da spadajo ta podjetja v različne sektorje dejavnosti, ne zadošča za izključitev selektivnosti tega ukrepa in torej za izključitev možnosti, da se ta ukrep opredeli kot državna pomoč (glej zlasti sodbi z dne 13. februarja 2003, Španija/Komisija, C-409/00, EU:C:2003:92, točka 48, in z dne 8. septembra 2011, Komisija/Nizozemska, C-279/08 P, EU:C:2011:551, točka 50).

81

Tako v nasprotju s tem, kar je razsodilo Splošno sodišče v točkah od 53 do 58 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in v točkah od 57 do 62 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija, morebitne selektivnosti spornega ukrepa nikakor ne izključuje dejstvo, da se bistveni pogoj za pridobitev davčne ugodnosti, ki se podeljuje s tem ukrepom, nanaša na gospodarski posel, natančneje na „povsem finančni posel“, glede katerega ni določen nikakršen minimalen znesek naložbe in ki ni odvisen od narave dejavnosti upravičenih podjetij.

82

V okviru tega v nasprotju s tem, kar je razsodilo Splošno sodišče v točki 57 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in v točki 61 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija, iz točke 36 sodbe z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), v skladu s katero ukrepi niso selektivni, če se uporabljajo za vsa podjetja na nacionalnem ozemlju „ne glede na predmet njihove dejavnosti“, ni mogoče sklepati, da ukrep, katerega uporaba ni odvisna od narave dejavnosti podjetij, a priori ni selektiven.

83

Iz celotne razlage te sodbe z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), namreč izhaja, da je Sodišče v tej točki 36,

Če se razume v povezavi s točko 35 iste sodbe, ugotovilo, da nacionalni ukrepi, kakršni so bili predmet navedene zadeve, niso bili selektivni, ker so se brez razlikovanja uporabljali za vsa podjetja zadevne države članice in so zato pomenili splošen ukrep v smislu sodne prakse, na katero je opozorjeno v točki 56 te sodbe.

84

Pojasniti je treba tudi, da čeprav se je Sodišče v točki 36 sodbe z dne 8. novembra 2001, *Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), sklicevalo na predmet dejavnosti podjetij, ki so bila upravičena do nacionalnih ukrepov, je to sklicevanje pojasnjeno z vsebino drugega vprašanja, ki ga je postavilo predložitveno sodišče v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba. To potrjuje dejstvo, da v poznejših sodbah Sodišča, v katerih je opozorjeno na to navedbo, tega sklicevanja ni (glej zlasti sodbi z dne 15. novembra 2011, *Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo*, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 73, in z dne 29. marca 2012, *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, točka 39).

85

Poleg tega sicer drži, da – kot je opozorilo Splošno sodišče v točki 66 izpodbijane sodbe *Autogrill España/Komisija* in v točki 70 izpodbijane sodbe *Banco Santander in Santusa/Komisija* – je Sodišče v točki 42 sodbe z dne 29. marca 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184), odločilo, da dejstvo, da so imeli lahko koristi od ukrepa, ki se je obravnaval v navedeni zadevi, le davčni zavezanci, ki so izpolnjevali pogoje za uporabo zadevnega ukrepa, samo po sebi ne pomeni, da je ta ukrep selektiven. Vendar je treba ugotoviti, da je Sodišče v isti točki 42 izrecno pojasnilo, da ta neselektivnost izhaja iz ugotovitve, da osebe, ki niso mogle uveljavljati koristi iz zadevnega ukrepa, z vidika cilja, ki mu je sledil nacionalni zakonodajalec, niso bile v dejanskem in pravnem položaju, ki bi bil primerljiv s položajem davčnih zavezancev, ki so te koristi lahko uveljavljali.

86

Iz tega izhaja, da je pogoj za uporabo ali pridobitev davčne pomoči lahko podlaga za selektivnost te pomoči, če se s tem pogojem uvaja razlikovanje med podjetji, ki so z vidika cilja, ki se uresničuje z zadevno davčno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, ter če posledično razkriva diskriminacijo glede podjetij, ki so iz te pomoči izključena.

87

Poleg tega, čeprav je, kot poudarja Splošno sodišče v izpodbijanih sodbah, davčna ugodnost, ki jo vsebuje sporni ukrep, mogoče pridobiti brez naložbe minimalnega zneska in torej koristi, ki jih zagotavlja ta ukrep, niso dejansko pridržane podjetjem z zadostnimi finančnimi sredstvi, ti okoliščini ne nasprotujeta temu, da se prizna morebitna selektivnost tega ukrepa iz drugih razlogov, kot je dejstvo, da rezidenčna podjetja, ki prevzemajo deleže v družbah z davčnim domicilom v Španiji, te ugodnosti ne morejo pridobiti.

88

Glede tega je Sodišče poleg tega že razsodilo, da je davčni ukrep, do katerega so upravičena samo podjetja, ki opravljajo posle, na katere se ta ukrep nanaša, ne pa tudi druga podjetja iz istega sektorja, ki teh poslov ne opravljajo, lahko selektiven, ne da bi bilo treba presoditi, ali je ta ukrep bolj koristil velikim podjetjem (glej v tem smislu sodbo z dne 15. decembra 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, točke od 47 do 50).

V nasprotju s tem, kar je Splošno sodišče trdilo v točkah od 59 do 62 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in v točkah od 63 do 66 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija, iz sodbe z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467), niso razvidna nasprotna napotila glede analize pogoja v zvezi s selektivnostjo davčnega ukrepa.

Iz točk 22 in 23 sodbe z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467), namreč izhaja, da je Komisija v zadevi, v kateri je bila navedena sodba izdana, zadevni ukrep opredelila kot selektiven v zvezi z nekaterimi geografsko opredeljenimi podjetji, v katera so zasebni vlagatelji ponovno vložili dobiček od prodaje gospodarskih dobrin, in ne v zvezi z navedenimi vlagatelji, glede katerih je menila, da ta ukrep ni pomenil pomoči, ker je kot splošni ukrep koristil vsem gospodarskim subjektom brez razlikovanja, ta presoja pa poleg tega pred Sodiščem ni bila izpodbijana, zaradi česar je zadnje ni bilo dolžno obravnavati.

Položaja navedenih zasebnih vlagateljev nikakor ni mogoče primerjati s položajem rezidenčnih podjetij, ki so lahko upravičena do spornega ukrepa.

Komisija se je v sporni odločbi in spornem sklepu namreč za namene opredelitve spornega ukrepa kot selektivnega oprla na dejstvo, da do davčne ugodnosti, ki jo daje ta ukrep, niso bili brez razlikovanja upravičeni vsi gospodarski subjekti, ki so objektivno v primerljivem položaju z vidika cilja, ki se uresničuje s skupno špansko davčno ureditvijo, ker rezidenčna podjetja, ki so opravljala istovrstne prevzeme deležev v družbah z davčnim domicilom v Španiji, te ugodnosti niso mogla pridobiti. Komisija je v nadaljevanju menila, da utemeljitve tega razlikovanja med gospodarskimi subjekti, na katero se je sklicevala Kraljevina Španija in ki se je nanašala na naravo ali splošno sistematiko sistema, katerega del je ta ukrep, ni bilo mogoče sprejeti.

Iz vsega zgoraj navedenega izhaja, da je Splošno sodišče – s tem, da je razglasilo delno ničnost sporne odločbe in spornega sklepa, ker Komisija ni opredelila dane kategorije podjetij, ki so bila v prednosti zaradi zadevnega davčnega ukrepa, ne da bi preverilo, ali je Komisija pri uporabi metode za preizkus, na katero je bilo opozorjeno v točkah od 29 do 33 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in v točkah od 33 do 37 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija ter ki jo je bilo treba uporabiti za preizkus pogoja v zvezi s selektivnostjo spornega ukrepa, dejansko analizirala in dokazala diskriminatornost tega ukrepa – napačno uporabilo pravo.

Res je sicer, da mora biti ta preizkus opravljen natančno in mora biti zadostno obrazložen, da bi bilo mogoče izvesti celovit sodni nadzor, predvsem glede primerljivosti položajev gospodarskih subjektov, ki so do ukrepa upravičeni, in gospodarskih subjektov, ki so iz njega izključeni, ter po potrebi glede utemeljitve različnega obravnavanja, na katero se sklicuje zadevna država članica, vendar je Splošno sodišče s tem, da tega ni preverilo in je v izpodbijanih sodbah razsodilo, da je metoda za preizkus, ki jo je uporabila Komisija v sporni odločbi in spornem sklepu, ker ni vključevala opredelitve posebne kategorije podjetij, ki naj bi imela edina korist od zadevnega

dav?nega ukrepa, izhajala iz napa?ne razlage pogoja v zvezi s selektivnostjo, kot je dolo?en v ?lenu 107(1) PDEU, napa?no uporabilo pravo.

95

Zato je prvi del edinega pritožbenega razloga Komisije utemeljen.

Drugi del edinega pritožbenega razloga

Trditve strank

96

Komisija z drugim delom edinega pritožbenega razloga Splošnemu sodiš?u o?ita, da je napa?no uporabilo pravo pri uporabi sodne prakse v zvezi z izvoznimi pomo?mi ter da je uvedlo umetno razlikovanje med izvoznimi pomo?mi in pomo?mi pri izvozu kapitala.

97

Komisija na prvem mestu glede sodne prakse v zvezi z izvoznimi pomo?mi, na katero se je sklicevala v sporni odlo?bi in spornem sklepu, zlasti so to sodbe z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, neobjavljena, EU:C:1969:68), z dne 7. junija 1988, Gr?ija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284), in z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C?501/00, EU:C:2004:438), trdi, da je Splošno sodiš?e s tem, da je v to?kah od 69 do 76 izpodbijane sodbe Autogrill Espa?na/Komisija in v to?kah od 73 do 80 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija razsodilo, da se ta sodna praksa ne nanaša na pogoj v zvezi s selektivnostjo nacionalnega ukrepa, ampak zgolj na pogoj v zvezi z dejstvom, da sta prizadeti konkurenca in trgovina, napa?no uporabilo pravo.

98

Iz sodb, ki so navedene v prejšnji to?ki, naj bi izhajalo, da je Sodiš?e ugotovilo, da so bili zadevni dav?ni ukrepi selektivni, ker so imela korist od njih samo podjetja, ki so opravljala posle v tujini, kot so naložbe, ne pa podjetja, ki so opravljala podobne posle na nacionalni ravni. Iz tega naj bi izhajalo, da je vsak ukrep, ki koristi ?ezmejnem poslom, izklju?uje pa enake posle na nacionalni ravni, selektiven.

99

Komisija na drugem mestu Splošnemu sodiš?u o?ita, da je v to?kah od 79 do 81 izpodbijane sodbe Autogrill Espa?na/Komisija in v to?kah od 83 do 85 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija uvedlo umetno razlikovanje med izvoznimi pomo?mi in pomo?mi pri izvozu kapitala, ker je razsodilo, da iz sodne prakse v zvezi z izvoznimi pomo?mi, ki je bila navedena v sporni odlo?bi in spornem sklepu, zlasti so to sodbe z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, neobjavljena, EU:C:1969:68), z dne 7. junija 1988, Gr?ija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284), in z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C?501/00, EU:C:2004:438), izhaja, da „je pri skupini upravi?enih podjetij, zaradi katere je mogo?e ugotoviti selektivnost [spornega] ukrepa, šlo za skupino podjetij izvoznikov“, to je skupino, ki je zajemala podjetja, ki se lahko razlikujejo zaradi skupnih zna?ilnosti, povezanih z njihovo izvozno dejavnostjo.

100

Po mnenju Komisije podjetja, na katera se nanaša sporni ukrep, tvorijo lo?eno kategorijo podjetij, in sicer je to kategorija podjetij izvoznikov kapitala, ker imajo skupne posebne zna?ilnosti,

povezane z njihovo dejavnostjo izvoza kapitala.

101

Komisija meni, da ker z vidika pogoja v zvezi s selektivnostjo ne obstaja nikakršna razlika med izvozom blaga in izvozom kapitala, je sporni ukrep selektiven iz istega naslova kot ukrepi, na katere se nanaša sodna praksa v zvezi z izvoznimi pomočmi, navedena v sporni odločbi in spornem sklepu.

102

Komisija trdi, da ne obstaja dodatna kategorija podjetij izvoznikov, ločena od skupine, ki jo sestavljajo podjetja, ki opravljajo čezmejne posle. Vsako podjetje neke države članice naj bi lahko opravljalo čezmejne posle in tako imelo korist od sheme izvoznih pomoči. Meni, da selektivnost nacionalnega ukrepa lahko izhaja iz prednosti, ki je dana njegovemu upravičencu zaradi opravljanja posla izvoza blaga, storitev ali kapitala, ne pa zaradi tega, ker bi zadevna podjetja spadala v domnevni sektor izvoza.

103

Tako naj bi morale Splošno sodišče, enako kot je razsodilo Sodišče v sodbi z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438), v kateri je bil položaj primerljiv s tem v obravnavani zadevi, ugotoviti, da je Komisija pravilno dokazala selektivnost spornega ukrepa, ker so bila do njega upravičena samo posamezna podjetja, in sicer tista, ki so opravljala dejavnosti izvoza kapitala.

104

Nazadnje, pristop, ki ga je uporabilo Splošno sodišče, naj ne bi upošteval vloge in cilja pravil glede državnih pomoči z vidika varovanja notranjega trga. Namen teh pravil naj bi bil predvsem preprečiti, da bi države članice dodelile gospodarske prednosti, ki so posebej povezane z izvozom blaga ali kapitala. Dejstvo, da se posebej daje prednost izvozu kapitala, pa naj bi lahko povzročilo izkrivljanje na notranjem trgu enako kot dejstvo, da se posebej daje prednost izvozu blaga.

105

Družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa odgovarjajo, da je Splošno sodišče pravilno razsodilo, da se sodbe Sodišča, ki so navedene v sporni odločbi in spornem sklepu, niso nanašale na pogoj selektivnosti, ampak na pogoj v zvezi s prizadetostjo trgovine.

106

Poleg tega naj bi Splošno sodišče pravilno ugotovilo, da je Sodišče v sodni praksi v zvezi z izvoznimi pomočmi, ki je navedena v sporni odločbi in spornem sklepu, zlasti so to sodbe z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, neobjavljena, EU:C:1969:68), z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284), in z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438), odločilo, da so bili zadevni ukrepi selektivni predvsem zaradi skupnih značilnosti upravičenih podjetij, zaradi česar je bilo zanje mogoče šteti, da spadajo v določen sektor gospodarstva, in sicer v sektor izvoza, natančneje izvoza blaga. Ukrepi, na katere so se nanašale zadeve, v katerih so bile izdane navedene sodbe, naj bi v ugodnejši položaj postavljali podjetja, za katera je bilo znano, da so izvažala večji ali manjši del svojega blaga ali storitev.

107

Družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa trdijo, da spornega ukrepa poleg tega ni mogoče obravnavati kot selektivnega, ker se uporablja za kategorijo t. i. podjetij „izvoznikov kapitala“.

108

Ta kategorija naj ne bi obstajala, Komisija pa naj se nanjo ne bi sklicevala niti v sporni odločbi in spornem sklepu niti pred Splošnim sodiščem. Ta trditev naj ne bi bila dopustna v fazi pritožbe, ker gre za dejansko vprašanje, ki je poleg tega izpostavljeno prepozno. Poleg tega naj bi bilo v protislovju z glavno utemeljitvijo Komisije, v skladu s katero naj zadnji ne bi bilo treba opredeliti kategorije podjetij, na katere se ukrep nanaša, da bi dokazala selektivnost tega ukrepa.

109

Družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa trdijo, da selektivnosti nacionalnega ukrepa nikakor ni mogoče ugotavljati na podlagi značilnosti, kot je kapital podjetja ali njegova naložbena zmogljivost, ker sta to nujni značilnosti vseh podjetij.

110

Poleg tega naj pravila na področju prostega pretoka kapitala ne bi nasprotovala ukrepu, kakršen je sporni. Če bi ta ukrep vseboval različno obravnavanje, tako da bi bilo prevzemanje deležev v tujini ugodneje obravnavano, bi šlo kvečjemu za obrnjeno diskriminacijo, ki je združljiva s temeljnimi svoboščinami.

111

Kraljevina Španija ponavlja svoje stališče, ki ga je navedla že v upravnem postopku pred Komisijo, v skladu s katerim ne obstaja gospodarska dejavnost, ki bi zajemala izvoz kapitala. Sporni ukrep naj ne bi dajal prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, ker se ne nanaša na ponudbo blaga ali storitev na trgu.

112

Irska trdi, da so se sodbe, na katere se je sklicevala Komisija v sporni odločbi in spornem sklepu, nanašale na ukrepe, ki so dajali prednost lahko opredeljivi kategoriji podjetij ali proizvodenj, to je kategoriji, ki tvori izvozni sektor. Ne bi pa naj, nasprotno, obstajala enotna skupina podjetij, ki „izvažajo kapital“, ker vsako podjetje, ki opravi pridobitev v tujini, „izvozi kapital“.

113

Zvezna republika Nemčija trdi, da je treba to, da Komisija podredno trdi, da je sporni ukrep primerljiv z ukrepom pomoči za izvoz blaga in se torej nanaša tudi na dovolj opredeljeno skupino podjetij izvoznikov, obravnavati kot obrazložitev sporne odločbe in spornega sklepa, dodano po njenem sprejetju. Meni, da je treba to trditev v fazi pritožbe razglasiti za nedopustno.

114

Po mnenju te države članice se kategorija podjetij izvoznikov, obravnavana v sodni praksi, na katero se je sklicevala Komisija v sporni odločbi in spornem sklepu, razlikuje od drugih podjetij zaradi značilnosti, ki so jim skupne in se nanašajo na njihovo izvozno dejavnost, ki je bila glede na okoliščine primera povezana z izvajanjem posebnih naložb.

115

Glede sodne prakse v zvezi z izvoznimi pomočmi, ki je bila navedena v sporni odločbi in spornem sklepu, zlasti so to sodbe z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, neobjavljena, EU:C:1969:68), z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284), in z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438), je treba ugotoviti, da – kot je v bistvu navedel generalni pravobranilec v točkah od 126 do 130 sklepnih predlogov – je Splošno sodišče s tem, da je v točkah od 69 do 76 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in v točkah od 73 do 80 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija razsodilo, da se ta sodna praksa ne nanaša na pogoj v zvezi s selektivnostjo nacionalnega ukrepa, ampak zgolj na pogoj v zvezi z dejstvom, da sta prizadeti konkurenca in trgovina, napačno uporabilo pravo.

116

Sodišče je namreč v točki 20 sodbe z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, neobjavljena, EU:C:1969:68), in v točki 8 sodbe z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284), s tem, da je ugotovilo obstoj državne pomoči, nujno razsodilo, da so bili izpolnjeni vsi pogoji, ki so glede tega določeni v členu 107(1) PDEU, vključno s pogojem v zvezi s selektivnostjo. Poleg tega se je Sodišče v točki 120 sodbe z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438), s sklicevanjem zlasti na dve zgoraj navedeni sodbi izrecno izreklo o selektivnosti preučenega nacionalnega ukrepa, in sicer je razsodilo, da je v obravnavani zadevi ta selektivnost izhajala iz dejstva, da so bila zgolj podjetja z izvoznimi dejavnostmi, ki opravljajo določene naložbe v tujini, upravičena do davčne ugodnosti, ki jo je vseboval ta ukrep.

117

Splošno sodišče je prav tako napačno uporabilo pravo, ker je v točkah od 77 do 82 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in v točkah od 81 do 86 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija razsodilo, da je treba sodno prakso v zvezi z izvoznimi pomočmi, ki je bila navedena v sporni odločbi in spornem sklepu, razumeti tako, da je kategorija upravičenih podjetij, za katera je treba preizkusiti selektivnost shem izvoznih pomoči, tista, ki jo tvorijo „podjetja izvozniki“ in ki jo je treba razumeti kot kategorijo, ki je seveda zelo široka, vendar vseeno posebna, saj združuje podjetja, ki jih je mogoče ločiti zaradi skupnih in posebnih značilnosti, povezanih z njihovo izvozno dejavnostjo.

118

Kot je namreč v bistvu navedel generalni pravobranilec v točkah od 133 do 136 sklepnih predlogov, te sodne prakse ni mogoče razumeti tako, da mora selektivnost nacionalnega ukrepa nujno izhajati iz dejstva, da ta koristi zgolj podjetjem, ki izvažajo blago ali storitve, čeprav je bilo to dejansko lahko res v zvezi s posebnimi davčnimi ukrepi, na katere se nanašata izpodbijani sodbi.

119

Nasprotno, ob upoštevanju navedenih, ki izhajajo iz ustaljene sodne prakse Sodišča, na katero je bilo opozorjeno že v točkah od 53 do 60 te sodbe, in ki se v celoti uporabljajo za davčne izvozne pomoči, je ukrep, kakršen je sporni, s katerim se daje prednost izvozu, mogoče škodljiv za selektiven, če daje prednost podjetjem, ki opravljajo premešane posle, zlasti naložbe, v škodo drugih podjetij, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju z vidika cilja, ki se uresničuje z zadevno davčno ureditvijo, in opravljajo istovrstne posle na nacionalnem ozemlju.

120

V teh okoliščinah je drugi del edinega pritožbenega razloga prav tako utemeljen.

121

Ker sta oba dela edinega pritožbenega razloga Komisije utemeljena, je treba izpodbijani sodbi razveljaviti.

Tožbi pred Splošnim sodiščem

122

Člen 61, prvi odstavek, Statuta Sodišča Evropske unije določa, da lahko Sodišče v primeru razveljavitve odločbe Splošnega sodišča samo dokončno odloči v zadevi, če stanje postopka to dovoljuje.

123

V obravnavani zadevi ni tako, ker je Splošno sodišče dvema tožbama za razglasitev ničnosti ugodilo, ne da bi preuči tri tožbene razloge od štirih, ki so bili navedeni v vsaki tožbi, pri čemer se ti tožbeni razlogi prekrivajo zgolj delno, in ne da bi v okviru preizkusa prvega razloga iz navedenih tožb preuči, ali so bila podjetja, ki niso izpolnjevala pogojev za pridobitev davčne ugodnosti, ki jo daje sporni ukrep, z vidika cilja, ki se uresničuje z zadevno davčno ureditvijo, v primerljivem pravnem in dejanskem položaju kot podjetja, ki so s tem ukrepom pridobila prednost. Poleg tega preizkus teh tožbenih razlogov lahko vključuje presojo dejstev. Zadevi je torej treba vrniti v razsojanje Splošnemu sodišču.

Stroški

124

Ker se zadevi vrne v razsojanje Splošnemu sodišču, se odločitev o stroških pridržuje.

125

V skladu s členom 140(1) Poslovnika Sodišča Zvezna republika Nemčija, Irska in Kraljevina Španija, ki so intervenirale v sporu, nosijo svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1.

Sodbi Splošnega sodišča Evropske unije z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), in z dne 7. novembra 2014, Banco Santander in Santusa/Komisija

(T-399/11, EU:T:2014:938), se razveljavita.

2.

Zadevi se vrmeta v razsojanje Splošnemu sodišču Evropske unije.

3.

Odločitev o stroških se pridrži.

4.

Zvezna republika Nemčija, Irska in Kraljevina Španija nosijo svoje stroške.

Podpisi

(*1) * Jezik postopka: španščina.