Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MELCHIORJA WATHELETA,
predstavljeni 28. julija 2016[1]

Združeni zadevi C-20/15 P in C-21/15 P

Evropska komisija
proti
World Duty Free Group SA, nekdanja Autogrill España SA (C-20/15 P),
Banco Santander SA,

Santusa Holding SL (C-21/15 P)

„Pritožba — Člen 107(1) PDEU — Španske 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 Komisije 2011/5/ES in Sklep Komisije 2011/282/EU — Odločba in sklep, s katerima je bil ta sistem opredeljen kot državna pomoč, ta pomoč razglašena za nezdružljivo z notranjim trgom in naložena zagotovitev vračila te pomoči — Pojem državne pomoči — Selektivnost — Opredelitev skupine podjetij, ki so edina, ki jim ukrep, ki odstopa od skupnega sistema, daje prednost“

I – **Uvod**

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, EU:T:2014:939)[2], s katero je to sodišče razglasilo za nična člena 1(1)[3] in 4[4] Odločbe Komisije z dne 28. oktobra 2009 o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije (2011/5/ES)[5].

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

2 — V nadaljevanju: izpodbijana sodba Autogrill España/Komisija.

3 — Ta člen v bistvu določa, da shema pomoči, ki jo Španija uporablja v skladu s shemo iz člena 12(5), 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), pri čemer jo je Kraljevina Španija nezakonito uveljavila v nasprotju s členom 108(3) PDEU, ni združljiva s skupnim trgom.

4 — Ta določba predvideva zagotovitev vračila pomoči.

5 — 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, EU:T:2014:938)[6], s katero je to sodišče razglasilo za nična člena 1(1)[7] in 4[8] Sklepa Komisije z dne 12. januarja 2011 o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev št. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije (2011/282/EU)[9].

3. Komisija je s spornima odločbo in sklepom[10] ugotovila, da davčna ugodnost, ki podjetjem, obdavčljivim v Španiji, omogoča amortizacijo finančnega dobrega imena,[11] ki izhaja iz prevzema deležev[12] v „tujih podjetjih“,[13] ni združljiva s skupnim trgom, in Kraljevini Španiji odredila, naj zagotovi vračilo pomoči, dodeljene na podlagi te sheme.

4. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da mora biti intervencija, da bi bilo mogoče ukrep opredeliti kot državno pomoč v okviru člena 107(1) PDEU[14], prvič, državna ali iz državnih sredstev, drugič, biti taka, da lahko vpliva na trgovino med državami članicami, tretjič, pomeniti prednost za upravičenca in, četrtič, izkrivljati konkurenco ali groziti z izkrivljanjem konkurence, pri čemer so ti pogoji kumulativni.[15]

5. Pritožbi se nanašata le na tretjega od teh pogojev, to je selektivnost. To merilo je že dolgo eno najbolj spornih vprašanj na področju državnih pomoči. Zato dajeta pritožbi Sodišču priložnost, da natančneje opredeli obseg tega merila, zlasti v primeru davčnih ukrepov.

6. Sodišču bo zlasti predlagano, naj razloži izraz „z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“, uporabljen v členu 107(1) PDEU, in ugotovi, ali selektivnost lahko izhaja zgolj iz ugotovitve, da je bilo uvedeno odstopanje od skupne ali „običajne“ davčne ureditve[16], ali pa je treba, kot je Splošno sodišče razsodilo v točki 45 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točki 49 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija[17], v vseh primerih ugotoviti tudi obstoj skupine podjetij, ki so edina v prednosti zaradi ukrepa, ki odstopa od zadevne skupne ureditve.

6 — V nadaljevanju: izpodbijana sodba Banco Santander in Santusa/Komisija.

7 — Ta člen določa, da „[s]hema pomoči, ki jo je [Kraljevina] Španija izvajala v skladu s členom 12(5) kraljeve zakonske uredbe št. 4/2004 z dne 5. marca 2004 o konsolidaciji sprememb španskega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, pri čemer jo je nezakonito uveljavila v nasprotju s členom 108(3) [PDEU], ni združljiva z notranjim trgom v zvezi s pomočjo, dodeljeno upravičencem glede prevzemov zunaj EU“.

8 — Ta določba predvideva zagotovitev vračila pomoči.

9 — UL 2011, L 135, str. 1, v nadaljevanju: sporni sklep.

10 — V nadaljevanju skupaj: sporna odločba in sklep.

11 — V skladu s spornim ukrepom se finančno dobro ime določi tako, da se od cene, ki je bila plačana za prevzem deleža, odšteje tržna vrednost opredmetenih in neopredmetenih sredstev prevzete družbe. 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. Glej točko 20 obrazložitve sporne odločbe, ki je enaka točki 29 obrazložitve spornega sklepa.

12 — 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. Glej točko 23 obrazložitve sporne odločbe, ki je enaka točki 32 obrazložitve spornega sklepa.

13 — Sporna odločba in sklep natančno določata, da mora za družbo, da se opredeli kot „tuja družba“, veljati podoben davek, kot se uporablja v Španiji, njen dohodek pa mora večinoma izhajati iz poslovnih dejavnosti, ki se izvajajo v tujini. Glej točko 21 obrazložitve sporne odločbe, ki je enaka točki 30 obrazložitve spornega sklepa.

14 — Člen 107(1) PDEU določa, da „[r]azen če Pogodbi ne določata drugače, je vsaka pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršna koli vrsta pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, nezdružljiva z notranjim trgom, kolikor prizadene trgovino med državami članicami“.

15 — Glej v tem smislu sodbo z dne 16. aprila 2015, Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, točka 17 in navedena sodna praksa). Treba je opozoriti, da morajo biti v skladu z ustaljeno sodno prakso za opredelitev „pomoči“ v smislu člena 107(1) PDEU izpolnjeni vsi pogoji iz te določbe. Sodba z dne 1. julija 2008, Chronopost in La Poste/UFEX in drugi (C-341/06 P in C-342/06 P, EU:C:2008:375, točka 121 in navedena sodna praksa).

16 — Skupna ali običajna davčna ureditev je včasih imenovana tudi referenčna ureditev.

17 — V nadaljevanju skupaj: izpodbijani sodbi.

7. V teh sklepnih predlogih bom trdil, prvič, da je od trenutka, ko davčni ukrep pomeni odstopanje od „običajne“ ali referenčne davčne ureditve in koristi podjetjem, ki opravljajo transakcije, na katere se ukrep nanaša, v škodo drugih podjetij, ki opravljajo podobne transakcije in so zato v primerljivem položaju, ta ukrep zaradi svoje narave diskriminatoren ali selektiven, razen če je razlikovanje, ki ga uvaja ukrep, utemeljeno z naravo ali splošno sistematiko sistema, v katerega spada.

8. Dejstvo, da je pogoje, ki veljajo za transakcije, na katere se nanaša odstopajoči davčni ukrep, razmeroma preprosto izpolniti in da je ta ukrep zato dostopen številnim podjetjem, ne povzroča dvomov o njegovi selektivnosti, temveč le o stopnji selektivnosti.

9. Prav tako ne verjamem, da dejstvo, da besedilo člena 107 PDEU govori le o ukrepih, ki „dajejo prednost posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“, s področja uporabe tega člena izključuje gospodarske posle, ki bi jim isti ukrepi dajali prednost. Ker transakcije opravljajo podjetja, se z dajanjem prednosti posameznim gospodarskim poslom daje prednost nekaterim podjetjem.

10. Zato po mojem mnenju v nasprotju s tem, kar je Splošno sodišče razsodilo v izpodbijanih sodbah, merilo selektivnosti iz člena 107(1) PDEU ne zahteva, da se opredeli skupina podjetij z lastnimi značilnostmi,[18] zaradi katerih bi zadevni davčni ukrep dajal prednost le njim.

11. Drugič, v skladu s sodno prakso Sodišča, opredeljeno v sodbah z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, EU:C:1969:68, točka 20), z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, točka 8), in z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točka 120), bom sklepal, da je sporni ukrep selektiven, ker koristi podjetjem, ki opravljajo čezmejne transakcije, in ne podjetjem, ki opravljajo enake transakcije na nacionalni ravni.

II – **Dejansko stanje**

12. Komisija se je 10. oktobra 2007 po več pisnih vprašanjih, ki so jih v letih 2005 in 2006 postavili poslanci Evropskega parlamenta, in na podlagi pritožbe, ki jo je istega leta prejela od zasebnega subjekta, odločila začeti formalni postopek preiskave v zvezi s spornim ukrepom.

13. Ta ukrep določa, da se v primeru, da podjetje, obdavčljivo v Španiji, prevzame delež v „tuji gospodarski družbi“ – če 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.

14. Nasprotno, 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.[19]

18 — Glej točke od 64 do 68 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točke od 68 do 72 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

19 — Glej točko 19 obrazložitve sporne odločbe, ki je enaka točki 28 obrazložitve spornega sklepa. Poslovna združitev pomeni operacijo, s katero ena ali več družb ob prenehanju brez likvidacije prenesejo 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. Glej točko 23 obrazložitve sporne odločbe, ki je enaka točki 32 obrazložitve spornega sklepa.

15. Komisija je postopek v zvezi s prevzemi deležev, opravljenimi v Uniji, končala s sporno odločbo. S členom 1(1) te odločbe je Komisija ugotovila, da sporna shema, ki pomeni davčno ugodnost, ki španskim podjetjem omogoča amortizacijo dobrega imena, ki izhaja iz prevzema deležev v tujih podjetjih, ni združljiva s skupnim trgom, kadar se uporablja za prevzeme deležev v podjetjih, ustanovljenih v Uniji. V členu 4 te odločbe je Kraljevini Španiji odredila, naj zagotovi vračilo pomoči, dodeljene na podlagi te sheme.

16. Komisija ni zaključila postopka glede prevzema deležev zunaj Unije, pri čemer so se španski organi zavezali, da bodo predložili nove elemente glede ovir za čezmejne združitve, ki naj bi obstajale zunaj Unije.

17. Komisija je v spornem sklepu ugotovila tudi, da sporna shema, ki pomeni davčno ugodnost, ki španskim podjetjem omogoča amortizacijo dobrega imena, ki izhaja iz prevzema deležev v tujih podjetjih, ni združljiva s skupnim trgom, kadar se uporablja za prevzeme deležev v podjetjih, ustanovljenih v Uniji,[20] in Kraljevini Španiji odredila, naj zagotovi vračilo pomoči, dodeljene na podlagi te sheme.[21]

III – **Postopka pred Splošnim sodiščem in izpodbijani sodbi**

18. Družba Autogrill España SA, ki je nato postala World Duty Free Group SA (WDFG), je 14. maja 2010 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila tožbo za razglasitev ničnosti sporne odločbe. Družba WDFG je v utemeljitev tožbe navedla štiri tožbene razloge, od katerih se je prvi nanašal na to, da je Komisija pri uporabi pogoja selektivnosti napačno uporabila pravo.[22]

19. Družbi Banco Santander, SA in Santusa Holding, SL sta 29. julija 2011 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložili tožbo za razglasitev ničnosti spornega sklepa. Družbi Banco Santander in Santusa sta v utemeljitev tožbe navedli pet tožbenih razlogov, od katerih se je prvi nanašal na to, da je Komisija pri uporabi pogoja selektivnosti napačno uporabila pravo.[23]

20. Splošno sodišče je z izpodbijanima sodbama na podlagi vsebinsko enakih tožbenih razlogov sprejelo prvi tožbeni razlog v obeh tožbah, ki se je nanašal na napačno uporabo člena 107(1) PDEU z vidika merila selektivnosti, ter za nična razglasilo člena 1(1) in 4 sporne odločbe in sklepa, ne da bi preučilo druge tožbene razloge.

21. Splošno sodišče v izpodbijanih sodbah meni, na prvem mestu, „da je treba, da bi bilo nacionalni davčni ukrep mogoče opredeliti kot ‚selektiven‘, [prvič,] predhodno najprej ugotoviti in proučiti skupni ali ‚običajni‘ davčni sistem, ki se uporablja v zadevni državi članici. Glede na ta skupni ali ‚običajni‘ davčni sistem je treba nato presojati morebitno selektivnost prednosti, dodeljene z zadevnim davčnim ukrepom, ter dokazati, da ta ukrep odstopa od navedenega skupnega sistema, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, določen za davčni sistem te države članice, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju […]. Nazadnje je treba po potrebi proučiti, ali je zadevna država članica dokazala, da je ukrep utemeljen z naravo ali splošno shemo sistema, v katerega spada […].“[24]

20 — Glej člen 1(1) spornega sklepa.

21 — Glej člen 4 spornega sklepa.

22 — Drugi tožbeni razlog je temeljil na neselektivnosti ukrepa, ker naj bi razlikovanje, ki ga uvaja, izviralo iz narave ali sistematike ureditve, v katero spada, tretji je temeljil na tem, da naj ta ukrep ne bi dajal nobene prednosti družbam, za katere se uporablja sporna shema, četrti tožbeni razlog pa je temeljil na neobstoju obrazložitve sporne odločbe tako glede merila selektivnosti kot glede merila obstoja prednosti.

23 — Drugi tožbeni razlog je temeljil na napačni opredelitvi referenčnega sistema, tretji je temeljil na neselektivnosti ukrepa, ker naj bi razlikovanje, ki ga uvaja, izviralo iz narave ali sistematike ureditve, v katero spada, četrti je temeljil na tem, da naj ta ukrep ne bi dajal nobene prednosti družbam, za katere se uporablja sporna shema, peti pa je temeljil na neobstoju obrazložitve spornega sklepa tako glede merila selektivnosti kot glede merila obstoja prednosti.

24 — Glej točko 33 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 37 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

22. Splošno sodišče je kljub temu razsodilo, da „[č]e je […] 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. […] [D]a bo izpolnjen pogoj selektivnosti, [je treba] v vsakem primeru ugotoviti obstoj skupine podjetij, ki so edina v prednosti zaradi zadevnega ukrepa […]. [S]elektivnost ne more biti posledica zgolj ugotovitve, da je bilo vzpostavljeno odstopanje od skupnega ali ‚običajnega' davčnega sistema." [25]

23. Zato je Splošno sodišče razsodilo, da obstoj odstopanja ali izjeme od referenčnega okvira, ki ga je opredelila Komisija, tudi če se šteje za dokazan, namreč sam po sebi ne dokazuje, da sporni ukrep daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga" v smislu člena 107(1) PDEU, saj je ta ukrep *a priori* dostopen vsakemu podjetju. [26]

24. Glede spornega ukrepa je Splošno sodišče ugotovilo, da se uporablja za prevzeme vsaj 5-odstotnega deleža v tujih družbah, ki je bil neprekinjeno obdržan vsaj eno leto, in se ne nanaša na nobeno posebno skupino podjetij ali proizvodnjo blaga, ampak na kategorijo gospodarskih poslov. [27]

25. Po mnenju Splošnega sodišča mora podjetje, da bi imelo ugodnosti iz spornega ukrepa, kupiti delnice tuje družbe. [28] Splošno sodišče je ocenilo, da tak povsem finančni posel prevzemnemu podjetju *a priori* ne nalaga obveznosti, da spremeni svojo dejavnost, in poleg tega načeloma za to podjetje pomeni le omejeno odgovornost v višini naložbe. [29] Splošno sodišče je menilo, da v skladu s točko 36 sodbe z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), „ukrep, katerega uporaba ni odvisna od vrste dejavnosti podjetij, ni *a priori* selektiven". [30]

26. Splošno sodišče je dodalo, da sporni ukrep ne določa nobenega minimalnega zneska, ki bi ustrezal najnižjemu pragu, to je 5-odstotnemu deležu, in torej njegove ugodnosti dejansko niso omejene le na podjetja, ki imajo zadostna finančna sredstva za ta namen. [31] Nazadnje je Splošno sodišče navedlo, da sporni ukrep za dodelitev davčne ugodnosti določa pogoj nakupa specifičnih gospodarskih dobrin, namreč deležev tujih družb. [32] „Sodišče pa je v točki 22 [sodbe z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467),] 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 upoštevnih določb Pogodbe […]. Nobena skupina podjetij torej ni *a priori* izključena iz ugodnosti spornega ukrepa […]. Zato tudi ob predpostavki, da sporni ukrep pomeni odstopanje od referenčnega okvira, na katerega se sklicuje Komisija, s to okoliščino v nobenem primeru ni mogoče utemeljiti, da navedeni ukrep daje prednost ‚posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga' v smislu člena [107 PDEU]." [33]

25 — Glej točki 44 in 45 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija ter točki 48 in 49 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

26 — Glej točko 52 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 56 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

27 — Glej točko 53 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 57 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

28 — Glej točko 55 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 59 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

29 — Glej točko 56 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 60 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

30 — Glej točko 57 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 61 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

31 — Glej točko 58 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 62 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

32 — Glej točko 59 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 63 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

33 — Glej točke od 60 do 62 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točke od 64 do 66 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

27. Na drugem mestu, Splošno sodišče je navedlo, da je po mnenju Komisije sporni ukrep selektiven, ker daje prednost le nekaterim skupinam družb, ki izvajajo nekatere naložbe v tujini, in da je, še vedno po mnenju Komisije, ukrep, ki koristi le podjetjem, ki izpolnjujejo pogoje, od katerih je odvisna odobritev tega ukrepa, selektiven „po samem pravu“, ne da bi se bilo treba prepričati, ali je s svojimi učinki lahko prednost zagotovil le posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga. [34]

28. Splošno sodišče pa meni, da tudi s tem drugim razlogom iz sporne odločbe in sklepa ni mogoče dokazati selektivnosti spornega ukrepa. Splošno sodišče meni, da v skladu z ustaljeno sodno prakso [35] člen 107(1) PDEU razlikuje med državnimi intervencijami glede na njihove učinke in da lahko pristop, ki ga predlaga Komisija, vodi 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. [36]

29. Na tretjem mestu, Splošno sodišče ugotavlja, da je po mnenju Komisije namen spornega ukrepa dajanje prednosti izvozu kapitala iz Španije, da bi se okrepil položaj španskih družb v tujini in s tem izboljšala konkurenčnost upravičencev do sheme. [37]

30. Po mnenju Splošnega sodišča ugotovitev selektivnosti ukrepa temelji na različnem obravnavanju skupin podjetij, za katere se uporablja zakonodaja iste države članice, in ne na različnem obravnavanju podjetij iz ene države članice in podjetij iz drugih držav članic. [38] Poleg tega Splošno sodišče meni, da naj bi bilo na podlagi povezave med izvozom kapitala in izvozom blaga, ob predpostavki, da je dokazana, mogoče ugotoviti le vpliv na konkurenco in trgovino, ne pa selektivnosti spornega ukrepa, ki jo je treba presojati na nacionalni ravni. [39]

31. Na četrtem mestu, Splošno sodišče je odločilo, da je treba zavrniti tudi trditev Komisije, v skladu s katero je Sodišče v svoji sodni praksi že potrdilo, da se davčni ukrep šteje za selektiven, ne da bi bilo dokazano, da zadevni ukrep daje prednost specifični skupini podjetij ali proizvodnji blaga z izključitvijo drugih podjetij ali druge proizvodnje blaga. [40]

32. V zvezi s tem je Splošno sodišče menilo, na eni strani, da je bila v treh sodbah, na katere se je sklicevala Komisija (sodbe z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, EU:C:1969:68, točka 20); z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, točka 8), in z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točka 120)), skupina upravičenih podjetij, na podlagi katere je bilo mogoče ugotoviti selektivnost zadevnega ukrepa, skupina, ki so jo sestavljala „podjetja izvozniki“ in ki jo je treba razumeti kot skupino, ki je seveda zelo široka, vendar vseeno posebna, saj združuje podjetja, ki se lahko razlikujejo zaradi skupnih in posebnih značilnosti, povezanih z njihovo izvozno dejavnostjo. [41]

34 — Glej točko 63 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 67 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

35 — Glej sodbe z dne 2. julija 1974, Italija/Komisija (173/73, EU:C:1974:71, točka 27); z dne 29. aprila 2004, Nizozemska/Komisija (C-159/01, EU:C:2004:246, točka 51), in 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 87 in 88).

36 — Glej točke od 64 do 68 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točke od 68 do 72 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

37 — Glej točko 69 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 73 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

38 — Glej točko 75 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 79 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

39 — Glej točko 76 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 80 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

40 — Glej točko 77 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 81 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

41 — Glej točki 79 in 80 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija ter točki 82 in 83 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

33. Na drugi strani je Splošno sodišče v zvezi s sodbo z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točka 120), menilo, da čeprav se je davčna ugodnost, obravnavana v zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, sicer nanašala na vse izvozne dejavnosti, med drugim na nakup delnic tujih družb, to ne spremeni dejstva, da so morala podjetja, da bi lahko koristila zadevno davčno ugodnost, kupiti deleže v družbah, ki so neposredno povezane z dejavnostjo izvoza blaga ali storitev. Ta ukrep je torej zadeval posebno skupino podjetij izvoznikov. [42]

IV – **Postopek in predlogi strank**

34. Komisija v pritožbah v zadevah C-20/15 P in C-21/15 P Sodišču predlaga, naj:

— razveljavi izpodbijano sodbo Autogrill España/Komisija in izpodbijano sodbo Banco Santander in Santusa/Komisija;

— zadevi vrne Splošnemu sodišču v razsojanje in

— pridrži odločitev o stroških.

35. Družbe WDFG (C-20/15 P) ter Banco Santander in Santusa (C-21/15 P) Sodišču predlagajo, naj:

— ugotovi dopustnost razlogov za ugovor zoper pritožbo Komisije, ki so jih navedle v odgovorih na pritožbi, in jih sprejme;

— zavrne edini pritožbeni razlog Komisije in potrdi izpodbijano sodbo Autogrill España/Komisija in izpodbijano sodbo Banco Santander in Santusa/Komisija ter

— Komisiji naloži plačilo stroškov.

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

37. Nasprotno pa sta bila predloga za intervencijo družb Telefónica SA in Iberdrola SA v podporo predlogom družb WDFG (C-20/15 P) ter Banco Santander in Santusa (C-21/15 P) zavrnjena s sklepoma predsednika Sodišča z dne 6. oktobra 2015.

38. Komisija, družbe WDFG, Banco Santander in Santusa, Zvezna republika Nemčija, Irska in Kraljevina Španija so predložile pisna stališča. Vse so ustno podale stališča na obravnavi 31. maja 2016.

V – **Pritožbi**

39. Komisija v podporo pritožbama navaja enak edini pritožbeni razlog, sestavljen iz dveh delov, ki temelji na tem, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo pri razlagi pogoja selektivnosti, kot se zahteva v členu 107(1) PDEU.

42 — Glej točko 82 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 86 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

A – *Prvi del*

1. Trditve strank

40. Komisija s prvim delom edinega pritožbenega razloga Splošnemu sodišču očita, da je s tem, da ji je naložilo obveznost, da za dokaz selektivnosti ukrepa opredeli skupino podjetij z lastnimi značilnostmi, napačno uporabilo pravo.

41. Komisija trdi, da je bilo v sporni odločbi in sklepu ugotovljeno, da je sporni ukrep izjema od splošne ureditve, ki daje prednost le podjetjem, ki izvajajo določeno vrsto naložb v tujini (in sicer prevzeme vsaj 5-odstotnega deleža), pred podjetji, ki izvajajo enako vrsto naložb v Španiji in so zato v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Komisija trdi, da čeprav je Splošno sodišče uporabo te metode potrdilo, je Komisiji dodatno naložilo obveznost dokazati, da 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.

42. Po mnenju Komisije ta dodatna in nespremenljivo bolj stroga analiza pojma selektivnost, na katero se je Splošno sodišče oprlo s tem, da je razglasilo ničnost členov 1(1) in 4 sporne odločbe in sklepa, pomeni napačno uporabo prava in je v nasprotju z ustaljeno sodno prakso sodišč Unije, ki jo Splošno sodišče poleg tega pogosto razlaga izkrivljeno.

43. Komisija Splošnemu sodišču očita, da je s tem, da je zanikalo, da je lahko ukrep, katerega uporaba ni odvisna od dejavnosti podjetja ali za katerega uporabo ne velja noben minimalni znesek, selektiven, napačno uporabilo pravo. Po mnenju Komisije v nasprotju s tem, kar je Splošno sodišče razsodilo v točki 57 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točki 61 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija, iz točke 36 sodbe z dne 8. novembra 2001, AdriaWien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), ni mogoče sklepati, da ukrep, katerega uporaba ni odvisna od vrste dejavnosti podjetij, ni *a priori* selektiven. Komisija trdi, da iz te točke 36 izhaja, da ukrep ni selektiven, če se na splošno za vsa podjetja v državi članici uporablja brez vsakršnega razlikovanja, in ne – kot trdi Splošno sodišče v izpodbijanih sodbah – glede na njegovo povezavo z dejavnostjo podjetij.

44. Komisija Splošnemu sodišču očita tudi, da je s tem, da je v točkah od 59 do 62 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točkah od 63 do 66 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija odločilo, da sporni ukrep ni selektiven, ker je povezan z nakupom specifičnih gospodarskih dobrin in ker nobena skupina podjetij ni *a priori* izključena iz ugodnosti tega ukrepa, napačno uporabilo pravo. Splošno sodišče naj bi se namreč v zvezi s tem nepravilno oprlo na točko 22 sodbe z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467). Iz točk 22 in 23 te sodbe naj bi namreč izhajalo, da je Komisija v zadevi, v kateri je bila sodba izdana, zadevni ukrep opredelila kot selektiven le 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. Vsekakor v tej zadevi presoja selektivnosti ukrepa ni bila izpodbijana pred Sodiščem.

45. Poleg tega Komisija Splošnemu sodišču očita, da je v točkah od 66 do 68 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točkah od 70 do 72 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija odločilo, da sodna praksa Sodišča potrjuje, da ukrep, katerega 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“, ne more biti selektiven.

46. Komisija trdi, da se je Splošno sodišče tako oprlo na napačno analizo zadevne sodne prakse.

47. 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 te sodbe izhaja, da se je zadeva, v kateri je bila izdana ta sodba, nanašala na zelo poseben položaj, v katerem je Sodišče kot selektivno obravnavalo samo referenčno davčno ureditev, ker je ta kot taka dajala prednost „offshore“ podjetjem, ne pa kakršno koli odstopanje od te ureditve. Sklicevanje v tej sodbi na „posebne lastnosti“ skupine podjetij bi bilo torej treba razumeti tako, da napotuje na značilnosti, zaradi katerih imajo ta podjetja davčno prednost v okviru referenčnega sistema, ki je po naravi selektiven, in ga ni mogoče ekstrapolirati na okoliščine zunaj tega posebnega okvira.

48. Komisija navaja, da Splošno sodišče v točki 66 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točki 70 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija citira le prvi stavek točke 42 sodbe z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184),[43] čeprav drugi stavek te točke 42 odraža načelo, 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.

49. Komisija trdi, da je ravnala v skladu z metodo analize v zvezi s selektivnostjo na davčnem področju, kot je potrjena v ustaljeni sodni praksi Sodišča, ko je v sporni odločbi in sklepu ugotovila, da sporni ukrep pomeni odstopanje od referenčnega okvira, ker za vsa 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.

50. Komisija meni, da se je Splošno sodišče, ko 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, oprlo na pojem selektivnosti, ki je nujno ožji od pojma, potrjenega v ustaljeni sodni praksi Sodišča, in je posledično v nasprotju s to sodno prakso, zaradi česar je napačno uporabilo pravo.

51. Družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa uvodoma navajajo, da Komisija v sporni odločbi in sklepu ni trdila, da je sporni ukrep selektiven *de facto*, tako da je treba v okviru teh pritožb preučiti le kritike izpodbijanih sodb, ker je Splošno sodišče v njih odločilo, da razlogi, ki jih je Komisija navedla v tej odločbi in sklepu, ne omogočajo sklepanja, da je ta ukrep selektiven *de jure*.

52. 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 in se potencialno uporablja za vsa podjetja, ni mogoče obravnavati kot selektivnega. Iz te sodbe pa, nasprotno, ni mogoče sklepati, kot je storila Komisija, da se mora ukrep, da ne bi bilo selektivnosti, dejansko uporabljati za vsa podjetja države članice brez izjeme, ker bi bila posledica take teze, da so skoraj vsa davčna pravila selektivna.

53. Družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa zavračajo tudi tezo Komisije, da so bili ukrepi že večkrat opredeljeni kot selektivni, tudi če niso določali nobenega minimalnega zneska naložb in so se uporabljali neodvisno od vrste dejavnosti upravičenca.

54. Ker pa sporni ukrep daje davčno ugodnost glede na ravnanje, ki je dejansko in pravno dostopno vsem vrstam podjetij in sektorjev, ga ni mogoče samodejno in zgolj zaradi tega obravnavati kot *prima facie* in *de jure* selektivnega.

43 — Po mnenju Splošnega sodišča je „Sodišče [v točki 42 te sodbe] odločilo, da dejstvo, da imajo lahko koristi od ukrepa, ki se je obravnaval v navedeni zadevi, le davčni zavezanci, ki izpolnjujejo pogoje za uporabo zadevnega ukrepa, ne pomeni, da je ta ukrep selektiven“.

55. Družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa trdijo, da se je Splošno sodišče upravičeno oprlo na točko 22 sodbe z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467), katere besedilo je strogo upoštevalo. V odločbi, obravnavani v zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, je Komisija sama izrecno priznala neobstoj selektivnosti ukrepa v zvezi z zadevnimi vlagatelji, kar je Sodišče potrdilo.

56. Komisija naj bi sicer v praksi odločanja že večkrat izključila selektivnost davčnih ukrepov na podlagi tega istega merila, to je merila neobstoja selektivnosti splošnih ukrepov, ki se brez razlikovanja uporabljajo za vsa podjetja in do katerih je lahko upravičen vsak davčni zavezanec.

57. Uporaba tega merila naj sicer ne bi pripeljala do neobstoja selektivnosti ukrepov v zvezi z nakupom nekaterih sredstev, ki jih je omenila Komisija. Ti ukrepi naj bi bili selektivni, če bi se preverilo, da *de facto* koristijo posameznim podjetjem, z izključitvijo drugih. Vsekakor naj bi njihova selektivnost izhajala ne iz narave pridobljenih sredstev, temveč iz dejstva, da je na podlagi te narave mogoče sklepati, da zadevni kupci sestavljajo posebno skupino.

58. Kar zadeva sodbo z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točka 120), družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa menijo, da je Splošno sodišče pravilno sklepalo, da se ukrep, obravnavan v zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, razlikuje od ukrepa v obravnavanem primeru, ker je bil njegov namen dajati prednost ločeni in opredeljivi skupini podjetij, to je podjetjem, ki opravljajo izvozne dejavnosti.

59. Družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa trdijo še, da iz točke 104 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), jasno izhaja, da je ukrep mogoče opredeliti kot selektiven le, če koristi skupini podjetij, ki imajo „lastnosti“, ki so „značilne“ zanje. Poleg tega naj bi iz te sodbe izhajalo, da opredelitev odstopanja od skupne ureditve ni cilj sam po sebi, saj je pomemben dejanski učinek ukrepa, to je, ali koristi določenim podjetjem ali proizvodnji določenega blaga ali ne.

60. Razlage sodbe z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), ki jo predlaga Komisija, naj prav tako ne bi bilo mogoče sprejeti. Sodišče naj bi v tej sodbi menilo, da dejstvo, da imajo lahko koristi od ukrepa le davčni zavezanci, ki izpolnjujejo pogoje za uporabo zadevnega ukrepa, ne pomeni, da je ta ukrep selektiven.

61. Družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa nazadnje trdijo, da je Splošno sodišče pravilno odločilo, da ukrepa ni mogoče opredeliti kot selektivnega v smislu člena 107 PDEU, če je upravičenost do njega odvisna od ravnanja, ki je *prima facie* dostopno vsem podjetjem neodvisno od njihovega sektorja dejavnosti. To naj bi odlično poudarjala ugotovitev v sodbi z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467), o neobstoju selektivnosti takega ukrepa. Analiza Splošnega sodišča naj bi bila sicer v bistvu enaka analizi, ki jo je generalna pravobranilka J. Kokott predlagala v svojih sklepnih predlogih v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 6. oktobra 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661). Nasprotna teza naj bi sicer privedla do absurdnega položaja, v katerem bi bil vsak davčni ukrep samodejno selektiven, če se ne bi uporabljal brez izjeme za vsa podjetja države članice.

62. 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 stališče, ki so ga španski organi zavzeli med upravnim postopkom in po katerem je gospodarsko prednost mogoče obravnavati kot pomoč le, če lahko daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v smislu člena 107(1) PDEU. Španski organi naj bi med upravnim postopkom dokazali dostopnost spornega ukrepa, kar naj bi tako potrjevala analiza, predstavljena v izpodbijanih sodbah, in dejstvo, da Komisija v sporni odločbi in sklepu ni dokazala selektivnosti ukrepa.

63. Irska trdi, da v nasprotju s tem, kar zatrjuje Komisija, Splošno sodišče iz sodb z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), 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, temveč le, da selektivnosti spornega ukrepa ni mogoče ugotoviti v zvezi z ukrepom, do katerega so lahko upravičena vsa španska podjetja, ki vlagajo v prevzeme vsaj 5-odstotnega deleža v tujem podjetju, neodvisno od vrste njihove dejavnosti in vloženih zneskov.

64. Ta država članica trdi, da se je Splošno sodišče pravilno oprlo na točko 104 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), ko je odločilo, 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. Po mnenju Irske je treba pogoj selektivnosti, kot je določen v členu 107(1) PDEU, opredeliti enako v vseh zadevah, ki se nanašajo na domnevne davčne državne pomoči, tako da v nasprotju s tem, kar trdi Komisija, načelo, ki je izrecno določeno v točki 104 navedene sodbe, ne more biti omejeno na preučitev „celotne“ davčne ureditve.

65. Irska meni, da se ukrepi, kot je sporni ukrep, ki so resnično dostopni vsem podjetjem, saj ni mogoče opredeliti posameznega sektorja ali posameznega podjetja, ki bi bilo izključeno iz njegove uporabe in bi bilo zato v slabšem položaju, ne bi nikoli smeli šteti za selektivne. Komisija naj bi se sicer v svoji praksi odločanja oprla na ta razlog za ugotovitev neobstoja selektivnosti nekaterih ukrepov davčne amnestije, tudi če je šlo za odstopanje od referenčnega okvira. Stališče, ki ga je Komisija zavzela v okviru teh pritožb, naj torej ne bi bilo v skladu s prakso te institucije.

66. Zvezna republika Nemčija trdi, da obstoj odstopanja ali izjeme od referenčnega okvira, ki ga je opredelila Komisija, tudi če se šteje za dokazan, sam po sebi ne dokazuje, da sporni ukrep daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v smislu člena 107(1) PDEU. Nasprotno, iz tega naj bi izhajalo le, da se za davčno olajšavo lahko šteje, da je enakovredna subvenciji (to je dejanskemu finančnemu prispevku, dodeljenemu določenemu podjetju) in ima podoben spodbujevalni učinek. Zato naj bi bilo po tej preučitvi treba, v skladu s sodno prakso (sodba 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 104); sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 6. oktobra 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, točke od 83 do 85)) in kot je Splošno sodišče pravilno odločilo v izpodbijanih sodbah, v dodatni fazi preveriti, ali skupina davčnih zavezancev, ki imajo prednost zaradi davčnega ukrepa, združuje dovolj posebna podjetja oziroma proizvodnje dovolj posebnega blaga v smislu člena 107(1) PDEU.

67. Sodišče naj bi tako razsodilo, da je Komisija pravno zadostno dokazala, da je skupina upravičenih podjetij dovolj posebna, ker ta podjetja pripadajo posameznim sektorjem ali posameznim gospodarskim panogam (sodba z dne 15. decembra 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, točka 44 in naslednje)), ker imajo določeno pravno obliko (sodba z dne 10. januarja 2006, Cassa di Risparmio di Firenze in drugi (C-222/04, EU:C:2006:8, točka 136)) ali določeno velikost (sodba z dne 13. februarja 2003, Španija/Komisija (C-409/00, EU:C:2003:92, točki 48 in 49)) ali celo ker je njihov sedež v določeni regiji (sodba z dne 17. novembra 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, točka 63).

68. Iz sodne prakse pa naj bi, nasprotno, izhajalo, da to, da so za davčno ugodnost določeni pogoji dodelitve ali da se odstopa od splošne davčne ureditve, samo po sebi ne zadostuje za ugotovitev selektivnosti davčnega ukrepa.

69. 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).

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

71. Nazadnje, po mnenju vseh intervenientk bi se s sprejetjem tega, da se pogoj selektivnosti razume v širšem pomenu, kot predlaga Komisija v pritožbah, zamajalo obstoječe institucionalno ravnotežje. Komisija bi namreč lahko nadzirala skoraj vse ukrepe neposredne obdavčitve na podlagi svojih pristojnosti na področju državnih pomoči, čeprav ta ukrep načeloma spada v zakonodajno pristojnost držav članic.

2. Analiza

72. Ti pritožbi se nanašata na nacionalni ukrep neposredne obdavčitve in njegovo zakonitost z vidika člena 107(1) PDEU. Člen 107(1) PDEU prepoveduje vsako pomoč, ki „daj[e] prednost[…] posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“, torej selektivno pomoč. V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da člen 107(1) PDEU določa, naj se ugotovi, ali je nacionalni ukrep v okviru določene pravne ureditve take vrste, da daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi podjetji in proizvodnjo drugega blaga, ki so glede na cilj, ki si ga prizadeva doseči zadevna ureditev, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. [44]

73. Najprej je treba omeniti, da kadar je treba, kot v tem primeru, preučiti, ali je davčni ukrep selektiven, je določitev referenčnega okvira načeloma [45] bistvena. [46]

74. Dalje, preučiti je treba, ali zadevni davčni ukrep odstopa od tega referenčnega okvira in pomeni prednost za posamezna podjetja glede na druga podjetja, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. [47]

44 — Sodbi z dne 14. januarja 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, točki 54 in 55), in z dne 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, točka 82).

45 — Temu ne nasprotujejo točke od 91 do 93 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), v katerih je Sodišče odločilo, da opredelitev davčnega sistema kot „selektivnega“ ni odvisna od opredelitve referenčnega okvira in odstopanja od tega okvira, kadar davčni sistem, namesto da bi določil splošna pravila za vsa podjetja, na podlagi katerih za nekatera podjetja ne velja, *vodi do enakega izida s spremembo in kombiniranjem davčnih pravil tako, da njihova sama uporaba vodi v različno davčno breme za različna podjetja*.

46 — Glej sodbo z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija (C-88/03, EU:C:2006:511, točka 56), v kateri je Sodišče odločilo, „da je treba za presojo selektivnosti zadevnega ukrepa preučiti, ali ta ukrep v okviru določene pravne ureditve pomeni prednost za posamezna podjetja glede na druga, ki so v dejansko in pravno primerljivem položaju. *Določitev referenčnega okvira ima poseben pomen pri davčnih ukrepih, ker je sam obstoj prednosti mogoče dokazati le, če se primerja s tako imenovano ‚normalno‘ obdavčitvijo* […]“. Moj poudarek.

47 — Komisija je na obravnavi navedla, da je treba tak ukrep obravnavati kot *prima facie* selektiven.

75. Nazadnje, v skladu s sodno prakso Sodišča tega pogoja selektivnosti ne izpolnjuje ukrep, ki je, čeprav pomeni prednost za upravičenca, utemeljen z naravo ali splošno sistematiko sistema, v katerega spada.[48] [49]

76. Iz izpodbijanih sodb izhaja, da je Komisija v sporni odločbi in sklepu menila, da sporni ukrep odstopa od „običajne“ ali referenčne davčne ureditve, ki se uporablja za podjetja, obdavčljiva v Španiji, in da ta ureditev ni splošen ukrep davčne ali gospodarske politike.[50] Na podlagi spornega ukrepa se namreč lahko amortizira le finančno dobro ime, ki izhaja iz prevzema deleža v „tuji družbi“ s strani podjetja, obdavčljivega v Španiji.[51] Nasprotno pa finančnega dobrega imena, ki izhaja iz prevzema deleža v družbi s sedežem v Španiji s strani podjetja, obdavčljivega v Španiji, ni mogoče amortizirati.[52] Komisija je na podlagi takšnega različnega obravnavanja, čeprav sta ti skupini podjetij v primerljivih položajih, sklenila, da sporni ukrep odstopa od referenčnega sistema.[53]

77. Poudariti je treba, da Splošno sodišče ni podvomilo o primerljivosti prevzemov deležev s strani podjetja, obdavčljivega v Španiji, glede na to, ali so bili ti opravljeni v „tuji družbi“ ali v družbi s sedežem v Španiji. Poleg tega Splošno sodišče ni menilo, da je razlikovanje na podlagi spornega ukrepa med temi prevzemi deležev utemeljeno z naravo ali sistematiko sistema, v katerega spada.

78. V izpodbijanih sodbah je Splošno sodišče namreč menilo, da obstoj odstopanja ali izjeme od referenčnega okvira, ki ga je opredelila Komisija, tudi če se šteje za dokazan,[54] namreč sam po sebi ne dokazuje, da sporni ukrep daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v smislu člena 107(1) PDEU, saj je ta ukrep *a priori* dostopen vsakemu podjetju in se torej ne nanaša na nobeno posebno skupino podjetij ali proizvodnjo blaga, ampak na kategorijo gospodarskih poslov.[55]

79. Po mojem mnenju take razlage člena 107(1) PDEU in merila selektivnosti ni mogoče upoštevati.

48 — Sodba Sodišča z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, točka 42 in navedena sodna praksa). V točki 49 sodbe z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550), je Sodišče odločilo, da je treba, „da bi se nacionalni davčni ukrep opredelil kot ‚selektiven‘, […] najprej […] predhodno določiti in preučiti skupno ali ‚običajno‘ davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici. Glede na to skupno ali ‚običajno‘ davčno ureditev je treba nato presoditi in ugotoviti morebitno selektivnost prednosti, dodeljene z zadevnim davčnim ukrepom, ter dokazati, da ta ukrep odstopa od navedenega skupnega sistema, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, določen za davčni sistem te države članice, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.“ Če torej upravičenci do zadevnega davčnega ukrepa in davčni zavezanci, ki niso upravičeni do tega ukrepa, niso v primerljivem dejanskem in pravnem položaju z vidika cilja običajne ureditve, ukrep ni selektiven. Glej v tem smislu sodbi z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točki 63 in 64), in z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 42).

49 — Po mnenju Komisije se je s to tretjo fazo mogoče izogniti temu, da bi se resnično splošni ukrepi šteli za selektivne. Zato Komisija meni, da novo merilo, ki ga je določilo Splošno sodišče, ni potrebno in da posega v klasično analizo selektivnosti, določeno v sodni praksi Sodišča. Navaja tudi, da je Splošno sodišče s tem, da je uvedlo to novo merilo, ustvarilo novo kategorijo ukrepov, to je ukrepov, ki so hkrati splošni in odstopajoči. Meni, da je taka kategorija ukrepov nelogična.

50 — Glej v tem smislu točko 54 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 58 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

51 — Glej točko 9 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 14 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

52 — Glej točko 13 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 18 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

53 — Glej točko 50 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 54 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

54 — Po mnenju družb WDFG in Banco Santander ter Santusa Splošno sodišče nikakor ni potrdilo opredelitve referenčnega sistema.

55 — Glej točki 44 in 45 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija ter točki 48 in 49 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

80. Kadar davčni ukrep pomeni odstopanje od „običajne“ ali referenčne davčne ureditve in koristi *posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga* v škodo drugih,[56] ki so v primerljivem položaju,[57] je ta ukrep po mojem mnenju zaradi svoje narave diskriminatoren ali selektiven,[58] razen če je razlikovanje utemeljeno z naravo ali splošno sistematiko sistema, v katerega spada.

81. Poudariti je treba, da je Sodišče v sodbah z dne 15. decembra 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, točki 49 in 50) in Italija/Komisija (C-66/02, EU:C:2005:768, točke od 97 do 100),[59] potem ko je ugotovilo, da se zadevni davčni ukrepi uporabljajo le za bančni sektor[60] in da znotraj bančnega sektorja koristijo le podjetjem, ki izvajajo navedene transakcije, odločilo, da se s temi ukrepi ne izvaja le razlikovanje med bančnim sektorjem in drugimi gospodarskimi sektorji, temveč celo znotraj bančnega sektorja. Zato je Sodišče v točkah 99 in 100 sodbe z dne 15. decembra 2005, Italija/Komisija (C-66/02, EU:C:2005:768), odločilo, da ker zadevni davčni ukrepi „ne veljajo za vse gospodarske subjekte, jih ni mogoče šteti za splošne ukrepe davčne ali gospodarske politike. […] Dejansko odstopajo od davčne ureditve splošnega prava. Upravičena podjetja uživajo davčne olajšave, do katerih ne bi imela pravice v okviru pravilne uporabe te ureditve in *ki jih ne morejo zahtevati podjetja drugih sektorjev, ki opravljajo enake operacije, ali podjetja bančnega sektorja, ki ne opravljajo navedenih operacij*.“[61]

82. Ugotavljam, da je besedilo člena 107(1) PDEU zelo široko in abstraktno. Čeprav bi se izraz „proizvodnja posameznega blaga“ namreč lahko eventualno razumel tako, da se na primer nanaša na posamezne sektorje ali posamezne storitve in torej na posamezne skupine podjetij, pa je izraz „posamezna podjetja“ še bolj splošen.

83. Člen 107(1) PDEU se ne nanaša le na ukrepe, ki so selektivni ali diskriminatorni na podlagi omejenega in vnaprej opredeljenega števila meril, kot so med drugim zadevni sektor, velikost podjetij ali narava podjetij.[62] Pomembno je vedeti, ali ukrep postavlja upravičence v finančni položaj, ki je ugodnejši od finančnega položaja drugih podjetij, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju,[63] ne glede na naravo podjetij, njihove dejavnosti ali zadevne transakcije, razen če je to utemeljeno z naravo ali splošno sistematiko sistema, v katerega spada.

84. Niti iz besedila člena 107(1) PDEU niti iz sodne prakse Sodišče nikakor ne izhaja, da izraz „dajanje prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ zahteva, da se opredeli skupina podjetij z lastnimi značilnostmi, ki so edina v prednosti zaradi zadevnega ukrepa, kot določa Splošno sodišče v točkah 41 in 45 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točkah 45 in 49 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija. Menim tudi, da bi bila opredelitev podjetij z lastnimi značilnostmi izjemno nenatančno, celo samovoljno dejanje, ki bi ustvarilo pravno negotovost.

56 — Nasprotno, v skladu s sodno prakso Sodišča državni ukrep, ki brez razlikovanja koristi vsem družbam na nacionalnem ozemlju, ne more pomeniti državne pomoči. Glej v tem smislu sodbo Sodišča z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, točka 35).

57 — V točki 61 sodbe z dne 4. junija 2015, Komisija/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362), je Sodišče odločilo, da „je za ugotovitev selektivnosti ukrepa, ki je sporen v tej zadevi, pravilno merilo primerjave vključevalo ugotovitev, ali je postopek sklepanja in določanja pogojev pogodbe o podaljšanju rudarske pravice, določene v členu 26/A(5) zakona o rudarstvu, uvedel razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki so glede na želeni cilj v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, pri čemer narava in sistematika zadevnega sistema tega razlikovanja ne upravičujeta“.

58 — Pojem selektivnosti je namreč primerljiv s pojmom diskriminacije. Glej v tem smislu sodbi z dne 14. januarja 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, točka 53), ter 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 101). Glej točko 54 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Komisija/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32) in točko 29 sklepnih predlogov M. Bobka v zadevi Belgija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:289).

59 — Obe zadevi sta se nanašali na Odločbo Komisije 2002/581/ES z dne 11. decembra 2001 o sistemu državnih pomoči, ki ga je v korist bank izvajala Italija (UL 2002, L 184, str. 27).

60 — Zato ukrepi niso koristili podjetjem v drugih gospodarskih sektorjih.

61 — Moj poudarek.

62 — Zelo očitno so davčni ukrepi, ki dajejo prednost podjetjem v enem sektorju v škodo podjetij v drugih sektorjih ali ki dajejo prednost velikim podjetjem v škodo majhnih podjetij, selektivni.

63 — Glej po analogiji 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, točki 87 in 93).

85. Po mojem mnenju je Splošno sodišče v analizi merila selektivnosti v izpodbijanih sodbah dalo prednost pretirano formalističnemu in ozkemu pristopu, ko je poskušalo opredeliti posebno skupino podjetij, ki so edina v prednosti zaradi spornega ukrepa, namesto da bi se osredotočilo na bistveno vprašanje, ki je, ali se s tem ukrepom izvaja razlikovanje med podjetji, ki so v primerljivem položaju.

86. Poudariti je treba, da dejstvo, da je pogosto mogoče opredeliti enega ali več sektorjev ali skupin podjetij, ki so v prednosti zaradi davčnega ukrepa, zlasti glede na pogoje, ki so davčnim zavezancem naloženi, zato da so lahko upravičeni do posebne ureditve,[64] ne pomeni, da je selektivnost ukrepa odvisna od take opredelitve.

87. Poleg tega okoliščina, da je število podjetij, ki so lahko upravičena do zadevnega ukrepa, veliko ali da ta podjetja spadajo v različne sektorje dejavnosti, ne more zadostovati za izpodbijanje selektivnosti ukrepa in posledično za zavrnitev opredelitve ukrepa kot državne pomoči.[65]

88. V zvezi s tem menim, da to, da pogoji, naloženi s spornim ukrepom, niso bili zelo strogi[66] in da je bil ta ukrep zato dostopen številnim podjetjem, ne povzroča dvoma o njegovi selektivnosti, temveč le o stopnji selektivnosti.

89. Naj spomnim, da je Zvezna republika Nemčija na obravnavi in v odgovor na vprašanje Sodišča menila, da bi bil sporni ukrep, obravnavan v tej zadevi, selektiven, če bi zahteval prevzem 75-odstotnega deleža namesto 5-odstotnega, in to za deset let namesto za eno leto. Po mnenju te vlade bi v takem položaju sporni ukrep koristil le velikim podjetjem in bi bil zato selektiven.

90. Takega pristopa ne morem sprejeti, saj je nenatančen, nepraktičen in samovoljen. Kje namreč določiti prag za razlikovanje med prevzemom 75-odstotnega deleža in prevzemom 5-odstotnega deleža ter med prevzemom deleža, ki traja deset let, in prevzemom, ki traja eno leto? Kakšno je merilo za razlikovanje med obema transakcijama?

91. Zato menim, da je davčni ukrep, ki odstopa od splošne davčne ureditve in razlikuje med podjetji, ki izvajajo *podobne transakcije*, selektiven, razen če je razlikovanje, ustvarjeno z ukrepom, utemeljeno z naravo ali splošno sistematiko sistema, v katerega spada.

64 — Glej v tem smislu sodbo z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točka 120). Sodišče je odločilo, da je odbitek davka, ki lahko koristi samo eni kategoriji podjetij, namreč tistim, ki imajo izvozne dejavnosti in opravijo določene naložbe, ki so navedene v spornih ukrepih, selektiven.

65 — Glej sodbo z dne 13. februarja 2003, Španija/Komisija (C-409/00, EU:C:2003:92, točka 48 in navedena sodna praksa). Pomoč je lahko selektivna z vidika člena 107(1) PDEU, tudi če zadeva celoten posamezen gospodarski sektor (glej zlasti sodbi z dne 17. junija 1999, Belgija/Komisija (C-75/97, EU:C:1999:311, točka 33), in z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 53)) ali več gospodarskih sektorjev (glej sodbo z dne 20. novembra 2003, GEMO, C-126/01, EU:C:2003:622, točke od 37 do 39).

66 — Opozoriti je treba, da se je sporni ukrep uporabljal za vse prevzeme vsaj 5-odstotnega deleža v tujih družbah, ki je bil neprekinjeno obdržan vsaj eno leto, ne da bi bil določen znesek ali drug minimalni prag naložbe.

92. Kadar imajo namreč podjetja, upravičena do davčnega ukrepa, koristi od davčne olajšave, do katere ne bi bila upravičena v okviru uporabe običajne davčne ureditve in ki je ne morejo zahtevati podjetja, ki izvajajo podobne transakcije, je tak ukrep selektiven, saj se v resnici – v nasprotju s tem, kar trdi Splošno sodišče [67] – ne uporablja za vse [68] gospodarske subjekte. [69] Očitno je, da sporni ukrep koristi le skupini gospodarskih subjektov, ki izpolnjujejo zahtevane pogoje, [70] to je podjetjem, obdavčljivim v Španiji, ki prevzamejo delež v „tuji družbi“, in izključuje gospodarske subjekte, ki izvajajo podobne transakcije, to je prevzem deleža, vendar v družbi s sedežem v Španiji.

93. Namreč, v skladu s točko 42 sodbe z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), sicer „[d]ejstvo, da lahko ta ukrep koristi le davčnim zavezancem, ki izpolnjujejo te pogoje, samo po sebi ne pomeni, da je ta ukrep selektiven“, vendar je tak davčni ukrep selektiven, če razlikuje med primerljivimi položaji ali transakcijami. [71]

94. Zato se merilo selektivnosti iz člena 107(1) PDEU nanaša na davčne ukrepe, katerih posledica [72] je – neodvisno od uporabljenih tehnik – da nalagajo različno davčno breme za podjetja, [73] ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. [74]

95. V zvezi s tem ugotavljam, da je samo Splošno sodišče v točki 47 sodbe z dne 13. septembra 2012, Italija/Komisija (T-379/09, EU:T:2012:422), odločilo, da se „selektivnost ukrepa […] presoja glede na vsa podjetja, in ne glede na podjetja, upravičena do iste ugodnosti, znotraj iste skupine […]. Poleg tega zgolj to, da lahko ukrep koristi vsem subjektom, ki izpolnjujejo predvidene pogoje, to je, da določa svoje področje uporabe na podlagi objektivnih meril, samo po sebi ne dokazuje splošnosti tega ukrepa in ne preprečuje, da je ukrep selektiven […].“

67 — Glej točko 52 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 56 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

68 — Po mojem mnenju Splošno sodišče uporablja sofizem, ko meni, da davčni ukrep, ki je potencialno dostopen vsem podjetjem, ni selektiven, čeprav ta ukrep razlikuje med podjetji, ki izvajajo podobne transakcije. Poleg tega v nasprotju s tem, kar trdijo družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa, kot je navedeno v točki 61 teh sklepnih predlogov, davčni ukrep ni samodejno selektiven, če se ne uporablja za vsa podjetja države članice brez izjeme, saj vsa podjetja niso nujno v primerljivem položaju. Davčni ukrep je selektiven le, če razlikuje med primerljivimi položaji. Zato v nasprotju s stališči intervenientk, povzetimi v točki 71 teh sklepnih predlogov, uporaba merila selektivnosti, kadar obstaja razlikovanje med davčni zavezanci v primerljivih položajih, ne ogroža institucionalnega ravnotežja med Komisijo in državami članicami, temveč ustreza želji po ustavni oblasti, ki je izražena v skladu z besedilom člena 107(1) PDEU.

69 — Glej po analogiji točki 81 in 82 sklepnih predlogov generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242), v katerih ta navaja, da „zgolj na podlagi okoliščine, da davčna določba priznava ugodnost le tistim podjetjem, ki izpolnjujejo njene pogoje, še ni mogoče ugotoviti selektivnosti določbe. Na drugi strani selektivnosti očitno tudi ni mogoče vedno zanikati z utemeljitvijo, da lahko vsi gospodarski subjekti brez razlikovanja uveljavljajo ugodnost davčne določbe, če izpolnjujejo njene pogoje. V tem primeru bi bilo namreč treba selektivnost davčne določbe vedno zanikati. […] *Sodna praksa je zato pri davčnih ugodnostih za določitev njihove selektivnosti določila posebne pogoje. V skladu s tem je na koncu odločilno, ali so pogoji za davčno ugodnost v skladu z merili nacionalnega davčnega sistema izbrani nediskriminatorno* […].“ Moj poudarek.

70 — V nasprotju s tem, kar trdita Kraljevina Španija (glej točko 62 teh sklepnih predlogov) in Irska (glej točko 65 teh sklepnih predlogov), sporni ukrep ni dostopen vsem podjetjem, ki izvajajo primerljive transakcije.

71 — Čeprav je Sodišče v točki 42 sodbe z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), dejansko odločilo, da „[d]ejstvo, da lahko ta ukrep koristi le davčnim zavezancem, ki izpolnjujejo te pogoje, samo po sebi ne pomeni, da je ta ukrep selektiven“, je nato v isti točki 42 ugotovilo, da osebe, ki ne morejo biti upravičene do ukrepa, obravnavanega v tej zadevi, niso v dejanskem in pravnem položaju, ki bi bil primerljiv s položajem davčnih zavezancev, ki so upravičeni do ukrepa, z vidika cilja, ki mu sledi nacionalni zakonodajalec. Menim, da je glede na to, da Splošno sodišče v izpodbijanih sodbah ni podvomilo o primerljivosti prevzemov deležev s strani podjetja, obdavčljivega v Španiji, v „tuji družbi“ in prevzemov deležev s strani podjetja, obdavčljivega v Španiji, v družbi s sedežem v Španiji, upoštevnost točke 42 sodbe z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), v tej zadevi zelo omejena.

72 — Člen 107(1) PDEU namreč ne razlikuje med vzroki in cilji državnih intervencij, ampak te opredeljuje glede na njihove učinke, ne glede na uporabljene tehnike. Glej 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, točka 87).

73 — Glej po analogiji 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, točka 93).

74 — V nasprotju s tem, kar trdi Zvezna republika Nemčija (glej točko 66 teh sklepnih predlogov), ob taki analizi ni treba preveriti obstoja skupine davčnih zavezancev, ki imajo prednost. Selektivni davčni ukrepi, ki koristijo posameznim davčnim zavezancem v škodo drugih, ki so v primerljivem položaju, bi se takoj izognili nadzoru na področju državnih pomoči le zato, ker „spadajo v okvir druge zakonodajne tehnike, čeprav povzročajo pravno in/ali dejansko enake učinke“. Glej 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, točka 92).

96. Iz tega sledi, da dejstvo, da se davčni ukrep ne nanaša na nobeno posebno skupino podjetij, temveč na podjetja, ki izvajajo neko kategorijo gospodarskih poslov, v tem primeru finančne transakcije v tujini, in da za svojo uporabo ne določa nobenega minimalnega zneska,[75] nikakor ne zmanjšuje selektivnosti ali diskriminatornosti tega ukrepa, če določa različno davčno breme za podjetja, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju ter opravljajo primerljive finančne transakcije, vendar v družbah s sedežem v svoji državi članici.

97. Tega sklepa ni mogoče omajati s točko 22 sodbe z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467), ki jo navaja Splošno sodišče v točki 60 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točki 64 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

98. Splošno sodišče je namreč v izpodbijanih sodbah s tem, da je ugotovilo, da je „Sodišče […] 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 upoštevnih določb Pogodbe“,[76] v skladu s stališči Komisije neupravičeno združilo točki 22 in 23 sodbe z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467), in je zato napačno razložilo to sodbo.

99. Sodišče pa je v točki 23 te sodbe dodalo, da je treba „[o]pozoriti […] tudi, da je v izpodbijani odločbi [dodeljena] davčna olajšava […] opredeljena kot državna pomoč le, *kolikor daje prednost posameznim podjetjem s sedežem v novih deželah in zahodnem Berlinu*, kar ji odvzema naravo splošnega ukrepa davčne ali gospodarske politike“.[77] Zato v nasprotju s tem, kar Splošno sodišče trdi v izpodbijanih sodbah, iz točk 22 in 23 sodbe z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467), jasno izhaja, da davčni ukrep, ki daje prednost posameznim podjetjem v novih deželah in zahodnem Berlinu, ni splošni ukrep, ki se brez razlikovanja uporablja za vse gospodarske subjekte, temveč selektiven ukrep v smislu člena 107(1) PDEU.

100. Poleg tega je Sodišče sicer v točki 104 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), odločilo, da „morajo biti merila davčnega sistema, ki sestavljajo davčno osnovo, da bi bilo mogoče šteti, da dajejo selektivne prednosti, tudi *primerna za opredelitev podjetij upravičencev – na podlagi lastnosti, ki so značilne zanje – kot privilegirane skupine*, kar omogoča, da se taka ureditev opredeli tako, da daje prednosti ‚posameznim‘ podjetjem ali proizvodnji ‚posameznega‘ blaga v smislu člena [107](1) [PDEU]“,[78] toda menim, da se v tej zadevi ta sodna praksa ne uporablja.

101. Obstajajo namreč velike razlike med dejanskim položajem, še posebej davčno ureditvijo, obravnavano v tej zadevi, in dejanskim položajem, obravnavanim v zadevi, v kateri je bila izdana sodba 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), ki jih je Splošno sodišče v izpodbijanih sodbah prezrlo.

102. Sodišče je v točkah 92 in 93 te sodbe jasno navedlo, da selektivnost zadevnega davčnega ukrepa ne izhaja iz odstopanja od „običajne“ davčne ureditve, temveč iz dejstva, da ta ureditev dejansko razlikuje med družbami, ki so v primerljivem položaju.[79] Vendar je Sodišče odločilo, da četudi so merila sporne ureditve splošna, takoj izključujejo vsakršno obdavčenje opredeljive skupine podjetij, to

75 — Po mojem mnenju dejstvo, da sporni ukrep za svojo uporabo ne določa minimalnega zneska, ne pomeni, da ta ukrep ni selektiven. Neobstoj pogoja uporabe, ki temelji na minimalnem znesku, pomeni le, da ne obstaja merilo selektivnosti, temelječe na velikosti podjetij, ki je *a priori* selektivna. Glej v tem smislu sodbo z dne 8. septembra 2011, Komisija/Nizozemska (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

76 — Moj poudarek.

77 — Moj poudarek.

78 — Moj poudarek.

79 — Sodba Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 101).

je „offshore“ družb.[80] V teh posebnih okoliščinah, ki v tu obravnavani zadevi ne obstajajo, je Sodišče menilo, da če uporaba „splošne“ davčne ureditve sama po sebi ni dovolj za ugotovitev selektivnosti obdavčitve za namene člena 107(1) PDEU, je treba tako splošno ureditev šteti za selektivno, če je mogoče opredeliti skupino podjetij, ki so zaradi tega ukrepa v prednosti.[81]

103. Spomniti pa je treba, da je Komisija v sporni odločbi in sklepu menila, da sporni ukrep odstopa od „običajne“ ali referenčne davčne ureditve, ki se uporablja za podjetja, obdavčljiva v Španiji.[82] Splošno sodišče v izpodbijanih sodbah v to analizo ni podvomilo.[83]

104. Ker se sodba 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), nanaša posebej na položaj, v katerem ni bilo odstopanja od običajne ureditve, saj je Sodišče odločilo, da je zadevna običajna ureditev sama po sebi *de facto* diskriminatorna, menim, da je Splošno sodišče v izpodbijanih sodbah to sodno prakso razložilo in uporabilo napačno, ker okoliščine v teh zadevah niso bile primerljive. Zato je Splošno sodišče s tem, da je zahtevalo opredelitev skupine podjetij, ki so v prednosti zaradi spornega ukrepa, čeprav ta ukrep odstopa od „običajne“ ureditve, napačno uporabilo pravo.

105. Poleg tega je Splošno sodišče v točki 57 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točki 61 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija menilo, da iz točke 36 sodbe z dne 8. novembra 2001, AdriaWien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), izhaja, da ukrep, katerega uporaba ni odvisna od vrste dejavnosti podjetij, ni *a priori* selektiven.

106. Skladno s stališči Komisije menim, da je Splošno sodišče napačno razložilo sodbo z dne 8. novembra 2001, AdriaWien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), saj je v točki 35 te sodbe Sodišče sicer odločilo, da „državni ukrep, ki *brez razlikovanja koristi* vsem družbam na nacionalnem ozemlju, z vidika merila selektivnosti ne more pomeniti državne pomoči“,[84] vendar je nato v točki 36 te sodbe odločilo, da davčni sistem ne pomeni pomoči, če se uporablja za vsa podjetja s sedežem na nacionalnem ozemlju neodvisno od njihove dejavnosti.

107. V nasprotju s tem, kar je Splošno sodišče odločilo v točki 57 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točki 61 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija, iz sodbe z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, točki 35 in 36), ni mogoče sklepati, da ukrep, katerega uporaba ni odvisna od vrste dejavnosti ali glavne dejavnosti podjetij, ni *a priori* selektiven.

108. Ta sodna praksa[85] zgolj potrjuje, da davčna ureditev, ki se brez razlikovanja uporablja za vsa podjetja s sedežem na nacionalnem ozemlju, ni selektivna.

109. Dovolj pa je spomniti, da sporni ukrep jasno razlikuje med prevzemi deležev s strani podjetja, obdavčljivega v Španiji, v „tuji družbi“ in prevzemi deležev s strani podjetja, obdavčljivega v Španiji, v družbi s sedežem v Španiji. Ker Splošno sodišče ni ugotovilo, da podjetja, ki izvajajo te transakcije, niso v primerljivem položaju, menim, da je Splošno sodišče s tem, da je Komisiji naložilo obveznost, da za dokaz selektivnosti ukrepa na podlagi člena 107(1) PDEU opredeli skupino podjetij z lastnimi značilnostmi, napačno uporabilo pravo.

80 — Sodba Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točki 101 in 102).

81 — Sodba Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točki 103 in 104).

82 — Glej točko 50 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točko 54 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija.

83 — Glej točko 77 teh sklepnih predlogov.

84 — Moj poudarek.

85 — Sodba z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, točki 35 in 36).

110. Iz teh preudarkov izhaja, da je prvi del edinega pritožbenega razloga Komisije po mojem mnenju utemeljen.

B – *Drugi del*

1. Trditve strank

111. Komisija z drugim delom edinega pritožbenega razloga trdi, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo pri uporabi sodne prakse o izvoznih pomočeh in vneslo umetno razlikovanje med izvoznimi pomočmi in pomočmi pri izvozu kapitala.

112. Komisija trdi, da sodna praksa Sodišča nedvoumno določa, da je izvozna pomoč selektivna, tudi če ukrep daje prednost vsemu izvozu.

113. Prvič, Komisija meni, da je Splošno sodišče v točkah 73 in 74 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija ter točkah 77 in 78 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija napačno uporabilo sodbe z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, EU:C:1969:68, točka 20), z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, točka 8), in z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točka 120), ker je menilo, da se ta sodna praksa ne nanaša na selektivnost obravnavanega ukrepa, temveč le na pogoj vpliva na konkurenco in trgovino iz člena 107(1) PDEU.

114. Drugič, Komisija Splošnemu sodišču očita, da je v točkah od 79 do 81 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točkah od 83 do 85 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija uvedlo umetno razlikovanje med izvoznimi pomočmi in pomočmi pri izvozu kapitala.

115. Po mnenju Komisije je Splošno sodišče trdilo, da je bila skupina upravičenih podjetij, na podlagi katere je bilo mogoče sklepati o selektivnosti ukrepa, obravnavanega v zadevah, v katerih so bile izdane sodbe z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, EU:C:1969:68, točka 20), z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, točka 8), in z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točka 120), sestavljena iz podjetij izvoznikov. Navaja, da po mnenju Splošnega sodišča ta skupina združuje podjetja, ki se lahko razlikujejo zaradi skupnih značilnosti v zvezi z njihovo izvozno dejavnostjo. Komisija meni, da v zvezi s pogojem selektivnosti in posebej v zvezi z opredelitvijo posebne skupine podjetij ali proizvodenj blaga, ki se lahko razlikujejo zaradi skupnih značilnosti, ne obstaja nobena razlika med izvozom blaga in izvozom kapitala.

116. Komisija trdi, da pristop, ki ga je uporabilo Splošno sodišče, ne upošteva vloge in cilja pravil glede državnih pomoči z vidika varovanja notranjega trga. Namen teh pravil je 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, bi sicer lahko povzročilo izkrivljanje na notranjem trgu enako kot dejstvo, da se posebej daje prednost izvozu blaga.

117. Komisija v repliki trdi, da nikakor ni trdila, da izvozne subvencije spadajo v drugačen pojem selektivnosti. Komisija trdi, da opozarja na napake, ki jih je Splošno sodišče storilo pri razlagi in uporabi sodne prakse Sodišča na področju izvoznih pomoči.

118. Družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa menijo, da je Splošno sodišče pravilno razlagalo sodbe z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, EU:C:1969:68, točka 20), z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, točka 8), in z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točka 120). Kar zadeva sodbo z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, EU:C:1969:68, točka 20), navajajo, da je bil nadzor, opravljen v zvezi s pojmom pomoč, omejen ter da se je odločitev nanašala na vpliv na trgovino in konkurenco. Dalje,

po mnenju družb WDFG ter Banco Santander in Santusa vprašanje selektivnosti v sodbi z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, točka 8), ni bilo obravnavano. Družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa menijo, da je Splošno sodišče v točki 71 in naslednjih izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija ter točki 75 in naslednjih izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija opozorilo na referenčni okvir, ki ga je treba uporabiti za presojo, ali je ukrep selektiven ali ne. Menijo, da je Splošno sodišče navedlo, da je treba selektivnost presojati na ozemlju države članice in da mora Komisija dokazati, da ukrep daje prednost posamezni skupini podjetij z izključitvijo drugih podjetij. Družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa menijo, da čeprav je Komisija opravila tako opredelitev v zadevah, v katerih so bile izdane sodbe z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, EU:C:1969:68, točka 20), z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, točka 8), in z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točka 120), v obravnavani zadevi take opredelitve nikakor ni.

119. Družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa trdijo, da je treba izvozne pomoči z vidika merila selektivnosti presojati enako kot druge državne pomoči. Menijo, da je Sodišče v sodbah z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, EU:C:1969:68, točka 20), z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, točka 8), in z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točka 120), pravilno menilo, da so imela vsa upravičena podjetja skupne značilnosti, razen tega, da so izpolnjevala pogoje, na podlagi katerih so bila lahko upravičena do ukrepa, to je značilnosti, na podlagi katerih jih je bilo mogoče opredeliti tako, da pripadajo jasno opredeljenemu sektorju gospodarstva, to je izvoznemu sektorju. Šlo je za podjetja, ki proizvajajo blago, namenjeno izvozu.

120. Po mnenju družb WDFG ter Banco Santander in Santusa pa so sporni ukrep uporabljala podjetja iz vseh sektorjev in vseh velikosti ne glede na to, ali je bilo blago, ki so ga proizvedla, namenjeno nacionalnemu trgu ali tujini. Menijo, da je imela Komisija številne priložnosti tako med upravnim postopkom kot v okviru postopka na prvi stopnji, da dokaže obstoj skupine podjetij, ki so bila upravičena do spornega ukrepa, česar ni nikoli storila. Po mnenju družb WDFG ter Banco Santander in Santusa je trditev Komisije, da obstaja skupina podjetij „izvoznikov kapitala“, ki naj bi bila upravičena do spornega ukrepa, zato trditev o dejstvih, ki ni dopustna v okviru pritožbe.

121. Družbe WDFG ter Banco Santander in Santusa menijo, da izvoz blaga in izvoz kapitala nista enakovredna, zlasti ker pravila, ki se uporabljajo za blago in storitve, niso enaka pravilom, ki se uporabljajo za kapital. Navajajo, da imajo vsa podjetja kapital ali da ga lahko vlagajo, tako da se ne zdi, da gre za značilnost, ki bi lahko povzročila selektivnost. Poleg tega je, kot naj bi Komisija sama priznala v odločbi in sklepu,[86] jasno, da pravila o prostem pretoku kapitala ne prepovedujejo ukrepa, kakršen je zadevni, ki različno obravnava transakcije (prevzeme deležev v španskih podjetjih in prevzeme deležev v tujih podjetjih), ki so, tudi če jih izvajajo ista podjetja (vsako podjetje), prav tako različne.

122. Kraljevina Španija trdi, da 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.

123. Irska se strinja s stališčem družb WDFG ter Banco Santander in Santusa, po katerem so se sodbe, na katere se sklicuje Komisija, nanašale na ukrepe, ki so dajali prednost opredeljivi skupini podjetij ali proizvodov, to je izvoznemu sektorju. Izvozniki naj bi sestavljali skupino podjetij, ki jo je mogoče zlahka opredeliti. Nasprotno pa, drugače kot trdi Komisija, naj ne bi obstajala enotna skupina podjetij, ki „izvažajo kapital“, ker vsako podjetje, ki opravi pridobitev v tujini, „izvozi kapital“.

86 — Glej točko 135 obrazložitve sporne odločbe in točko 160 obrazložitve spornega sklepa.

124. Zvezna republika Nemčija trdi, da ker 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, gre za naknadni dodatek k obrazložitvi sporne odločbe in sklepa, ki ni dopusten v fazi pritožbe.

125. Skupina podjetij izvoznikov, obravnavana v sodni praksi, na katero se sklicuje Komisija, naj bi se razlikovala od drugih podjetij prav zaradi skupnih značilnosti v zvezi z njihovo izvozno dejavnostjo, ki je glede na okoliščine povezana z izvajanjem posebnih naložb. Sodišče naj se tako v sodbi z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438), ne bi oprlo na izvajanje naložb, temveč naj bi le upoštevalo to merilo med drugimi, med katerimi je – kot prvo in v skladu z besedilom člena 107(1) PDEU – narava „proizvodnje“ upravičenih podjetij, da je to skupino razlikovalo od vseh drugih podjetij.

2. Analiza

126. Prvič, v skladu s trditvami Komisije, predstavljenimi v točki 113 teh sklepnih predlogov, menim, da je Splošno sodišče s tem, da je odločilo, da se sodbe z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, EU:C:1969:68, točka 20), z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, točka 8), in z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točka 120), ne nanašajo na merilo selektivnosti, temveč le na pogoj vpliva na konkurenco in trgovino iz člena 107(1) PDEU, napačno uporabilo pravo.

127. Sodišče je v točki 20 sodbe z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, EU:C:1969:68), odločilo, da „preferenčna rediskontna stopnja, ki jo država dodeli samo za nacionalne izvožene proizvode, da bi jim pomagala, da v drugih državah članicah konkurirajo proizvodom, ki izvirajo iz teh držav članic, pomeni pomoč v smislu člena [107 PDEU]“. Poleg tega je Sodišče v točki 8 sodbe z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284), odločilo, da povračilo obresti, ki se uporablja le za izvozne kredite, pomeni državno pomoč za grška izvozna podjetja. Dalje, Sodišče je v točki 10 sodbe z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284), odločilo, da zadevni ukrep daje prednost posameznim podjetjem.

128. Spomniti je treba, da mora ukrep, da lahko spada v okvir člena 107(1) PDEU in pomeni državno pomoč, kumulativno izpolnjevati vse pogoje iz te določbe. Iz tega sledi, da je Sodišče, ko je ugotovilo obstoj državne pomoči v točki 20 sodbe z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, EU:C:1969:68), in točki 8 sodbe z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284), odločilo, da so izpolnjeni vsi pogoji iz člena 107(1) PDEU, vključno s pogojem selektivnosti.

129. Nazadnje, Sodišče je v točki 120 sodbe z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438), v odgovor na stališče španske vlade, po katerem ukrep, ki se uporablja za vsa podjetja, pomeni državno pomoč le, če ima nacionalna uprava določeno diskrecijsko pravico pri njegovi uporabi,[87] ugotovilo, da ta ukrep (odbitek davka) lahko koristi le podjetjem, ki imajo izvozne dejavnosti in opravijo določene naložbe, na katere se nanašajo sporni ukrepi. Menilo je, da taka ugotovitev zadostuje za dokaz, da ta odbitek davka izpolnjuje pogoj posebnosti, ki je ena od glavnih značilnosti pojma državne pomoči, to pa pomeni selektivnost zadevne prednosti.

130. Menim, da Sodišče dejansko je odločilo o selektivnosti davčnih ukrepov, obravnavanih v zadevah, v katerih so bile izdane sodbe z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, EU:C:1969:68, točka 20), z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, točka 8), in z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točka 120).

87 — Glej sodbo z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točka 96).

131. Drugič, kar zadeva stališče Komisije, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo, ker je uvedlo razlikovanje med pomočmi za izvoz blaga in pomočmi za izvoz kapitala, je treba spomniti, da se merilo selektivnosti nanaša na obstoj oziroma neobstoj diskriminacije, to je različnega davčnega bremena za podjetja, ki so z vidika cilja davčnega sistema te države članice v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, in to brez utemeljitve. Iz tega sledi, da tudi če se zadevni davčni ukrep uporablja neodvisno od sektorja, je treba uporabiti analizo v treh korakih, opisano v točkah od 73 do 75 teh sklepnih predlogov, da bi se ugotovilo, ali je ta ukrep selektiven.

132. Zato menim, da ni pomembno, ali je Splošno sodišče umetno razlikovalo med izvozom blaga in izvozom kapitala, kot trdi Komisija, ker za to, da se ukrep opredeli kot selektiven, ni treba dokazati, da se uporablja za poseben sektor ali skupino podjetij z lastnimi značilnostmi. [88]

133. Iz tega je razvidno, da drugi del edinega pritožbenega razloga temelji na napačni premisi.

134. Zato menim, da je treba ta drugi del edinega pritožbenega razloga zavrniti kot brezpredmeten.

C – *Dodatni preudarki*

135. Za dodatno pojasnitev poudarjam, da v nasprotju s tem, kar je Splošno sodišče odločilo v točkah od 79 do 83 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točkah od 83 do 86 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija, menim, da ne obstaja tako imenovana „skupina podjetij izvoznikov“. Sodbe z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, EU:C:1969:68, točka 20), z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, točka 8), in z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točka 120), se nanašajo le na ukrepe, ki dajejo prednost izvozu, in ne na *ex ante* opredeljivo skupino podjetij.

136. Menim, da lahko po zgledu naložb ali prevzemov deležev v tujih podjetjih vsako podjetje, ki deluje na nacionalnem trgu, eventualno izvaža blago ali storitve, tudi če ni bilo vnaprej namenjeno temu. Podjetja, ki vlagajo v tujini, ali podjetja, ki izvažajo blago ali storitve, po mojem mnenju nimajo lastnih značilnosti ter ne tvorijo določene in opredeljive skupine.

137. V skladu s sodno prakso Sodišča v sodbah z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, EU:C:1969:68, točka 20), z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, točka 8), in z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točka 120), menim, da je sporni ukrep selektiven, če koristi podjetjem, ki opravljajo čezmejne transakcije, podjetjem, ki opravljajo enake transakcije na nacionalni ravni, pa ne. [89] Po mojem mnenju je tak davčni ukrep posebej škodljiv za notranji trg, ker povzroča neposredno izkrivljanje trgovine med državami članicami. V zvezi s tem ugotavljam, da je namen določb Pogodbe DEU o pomoči, ki jo dodelijo države, predvsem preprečiti, da bi država članica lahko dajala prednost podjetjem, ki opravljajo čezmejne dejavnosti. [90] Te določbe so zato „druga plat medalje“ ali „zrcalna slika“ – kot je bilo rečeno na obravnavi – določb Pogodbe DEU o prostem pretoku blaga, oseb, storitev in kapitala, katerih namen je preprečiti postavljanje ovir za čezmejne dejavnosti.

88 — Glej točki 83 in 84 teh sklepnih predlogov.

89 — V točki 154 obrazložitve spornega sklepa je navedeno, da je „namen spornega ukrepa spodbujanje izvoza kapitala iz Španije, da bi okrepili položaj španskih družb v tujini in s tem izboljšali konkurenčnost upravičencev do sheme“. Glej tudi točko 129 sporne odločbe.

90 — Glej v tem smislu sodbo z dne 7. julija 2009, Komisija/Grčija (C-369/07, EU:C:2009:428, točka 119).

138. Iz tega sledi, da so davčni ukrepi, ki dajejo prednost podjetjem, ki izvažajo kapital iz države članice, v škodo drugih, ki v primerljivem položaju vlagajo na nacionalnem ozemlju,[91] v skladu s sodbami z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, EU:C:1969:68, točka 20), z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, točka 8), in z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točka 120), selektivni v smislu člena 107(1) PDEU.

139. Iz teh razlogov je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo, ker je v točki 81 izpodbijane sodbe Autogrill España/Komisija in točki 85 izpodbijane sodbe Banco Santander in Santusa/Komisija odločilo, da „na podlagi sodne prakse [iz sodb z dne 10. decembra 1969, Komisija/Francija (6/69 in 11/69, EU:C:1969:68, točka 20), z dne 7. junija 1988, Grčija/Komisija (57/86, EU:C:1988:284, točka 8), in z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točka 120)], v zvezi s podjetji, ki opravljajo izvozne dejavnosti, torej ni mogoče sklepati, da naj bi sodišča Unije potrdila, da se davčni ukrep šteje za selektiven, brez opredelitve specifične skupine podjetij ali proizvodnje blaga, ki jih je mogoče razlikovati po posebnih lastnostih“.

VI – **Predlog**

140. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj:

— razveljavi sodbo Splošnega sodišča Evropske unije z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, 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),

— razveljavi sodbo Splošnega sodišča Evropske unije z dne 7. novembra 2014, Banco Santander in Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), s katero je to razglasilo ničnost člena 1(1) in člena 4 Odločbe Komisije 2011/282/EU z dne 12. januarja 2011 o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije (UL 2011, L 135, str. 1),

— zadevi vrne Splošnemu sodišču Evropske unije v razsojanje in

— pridrži odločitev o stroških.

91 — In ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.