# SKLEP KOMISIJE (EU) 2015/314

## z dne 15. oktobra 2014

## o državni pomoči SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), ki jo je izvedla Španija Shema davčne amortizacije finančnega dobrega imena za prevzeme tujih deležev

*(notificirano pod dokumentarno številko C(2014) 7280)*

**(Besedilo v španskem jeziku je edino verodostojno)**

**(Besedilo velja za EGP)**

EVROPSKA KOMISIJA JE –

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

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

po pozivu vsem zainteresiranim stranem, naj predložijo pripombe v skladu z navedenima določbama ([1]), ter ob upoštevanju njihovih pripomb,

ob upoštevanju naslednjega:

### 1. POSTOPEK

(1) Komisija je 28. oktobra 2009 sprejela negativno odločbo z odreditvijo vračila pomoči, dodeljene upravičencem španske sheme, ki je omogočala uporabo davčnih olajšav v zvezi s prevzemom deležev v družbah nerezidentkah (v nadaljnjem besedilu: odločba) ([2]). Navedena odločba je bila omejena na prevzeme znotraj Unije in Komisija je pustila odprt postopek v zvezi s prevzemi deležev zunaj Unije, saj so se španski organi zavezali, da bodo predložili nove podatke v zvezi z ovirami za čezmejne združitve zunaj Unije.

(2) Komisija je 12. januarja 2011 sprejela negativen sklep z odreditvijo vračila pomoči, ki je bila upravičencem ob prevzemih zunaj EU dodeljena na podlagi sporne zakonodaje (v nadaljnjem besedilu: sklep) ([3]).

(3) Vendar je Komisija odločila, da zaradi obstoja legitimnih pričakovanj omeji obseg obveznosti vračila iz odločbe in sklepa.

(4) Španski organi so Komisijo 12. aprila 2012 z elektronsko pošto obvestili, da so 21. marca 2012 sprejeli novo zavezujočo upravno razlago ([4]) („consulta vinculante“) zadevne sheme pomoči, ki se bo uporabljala tudi za transakcije, izvedene pred navedenim datumom.

(5) Komisija je v okviru postopka vračila iz sklepa z dopisom z dne 4. julija 2012 od španskih organov zahtevala, naj pojasnijo več vprašanj v zvezi z novo upravno razlago. Španija je svoje pripombe predložila 5. septembra 2012.

(6) Komisija je oktobra 2012 v zvezi s to novo upravno razlago v svojem registru državnih pomoči evidentirala nov postopek po uradni dolžnosti ([5]).

([1]) UL C 258, 7.9.2013, str. 8.
([2]) UL L 7, 11.1.2011, str. 48.
([3]) UL L 135, 21.5.2011, str. 1.
([4]) Glej *Consulta vinculante* št. V0608-12 z dne 21. marca 2012.
([5]) SA 35550 (12/CP).

(7) Komisija je z dopisom z dne 29. oktobra 2012 od Španije zahtevala informacije. Španski organi so zahtevane informacije predložili 5. decembra 2012. Dne 12. decembra 2012 je med Komisijo in španskimi organi potekal tehnični sestanek. Komisija je po navedenem sestanku 19. decembra 2012 v okviru postopka vračila Španiji poslala še en dopis, v katerem je navedla tudi svoje pomisleke o legitimnosti nove upravne razlage. Španija je svoje pripombe predložila 14. februarja 2013.

(8) Komisija je 26. aprila 2013 španskim organom poslala dopis, v katerem jih je pozvala, naj novo upravno razlago sheme pomoči proučijo ob upoštevanju pravil o državni pomoči. Španski organi so na dopis Komisije odgovorili 31. maja 2013.

(9) Službe Komisije so z dopisom z dne 21. junija 2013 španske organe obvestile, da Komisija proučuje možnost izdaje odredbe, s katero bi zahtevala začasni odlog uporabe kakršne koli nezakonite pomoči, dodeljene na podlagi nove upravne razlage, in jih pozvale, naj v zvezi s tem predložijo pripombe. Španija je 26. junija 2013 zahtevala podaljšanje roka, ki ga je prvotno določila Komisija, zahteva pa je bila isti dan zavrnjena. Španija je svoje pripombe glede odredbe o začasnem odlogu predložila z dopisom z dne 1. julija 2013.

(10) Spremenjena shema ni bila priglašena v skladu s členom 108(3) Pogodbe in se je uporabljala pred predhodno odobritvijo Komisije v skladu s členom 107 Pogodbe, zato je Komisija ukrep v registru državnih pomoči evidentirala kot nepriglašeno pomoč pod številko SA. 35550 (13/NN).

(11) Komisija je z dopisom z dne 17. julija 2013 uradno obvestila Španijo, da bo v zvezi s pomočjo začela postopek iz člena 108(2) Pogodbe o delovanju Evropske unije.

(12) Odločitev Komisije o začetku postopka je bila objavljena v *Uradnem listu Evropske unije* ([6]). Komisija je zainteresirane strani pozvala, naj predložijo svoje pripombe.

(13) Komisija je prejela pripombe španskih organov in pet zainteresiranih strani. Pripombe zainteresiranih tretjih strani je posredovala Španiji in ji dala možnost odgovora. Njene pripombe je prejela z dopisoma z dne 25. novembra 2013 in 20. decembra 2013.

(14) Komisija je z dopisom z dne 26. marca 2014 od Španije zahtevala informacije. Španski organi so zahtevane informacije predložili 7. maja 2014.

## 2. **OPIS UKREPA**

### 2.1 **Uvod**

(a) *Člen 12(5) TRLIS*

(15) Pravna podlaga zadevne sheme pomoči je zajeta v španskem zakonu o davku od dohodka pravnih oseb (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, v nadaljnjem besedilu: TRLIS), zlasti členu 12(5), ki ga je treba razlagati skupaj s členom 21 TRLIS.

(16) V skladu s členom 12(5) TRLIS, ki je začel veljati 1. januarja 2002, lahko španska družba rezidentka od osnove za davek od dohodkov pravnih oseb odšteje finančno dobro ime, ki izhaja iz prevzemov deležev v družbi nerezidentki, katere prihodek je upravičen do davčne oprostitve iz člena 21 TRLIS (prejšnjega člena 20a LIS).

(17) Finančno dobro ime je v členu 12(5) TRLIS opredeljeno kot del razlike med nakupno ceno deleža in njegovo knjigovodsko vrednostjo na dan prevzema, ki se ni knjižilo pod blago in pravice družbe nerezidentke. Navedeni del razlike bi bilo mogoče odbiti od davčne osnove do največ ene dvajsetine njegove vrednosti letno. To ne vpliva na veljavna računovodska pravila.

([6]) Glej opombo 1.

(b) *Merila iz člena 21 TRLIS*

(18) Člen 21 TRLIS določa zahteve, ki jih mora izpolniti dohodek družbe nerezidentke, da lahko družba rezidentka uveljavlja odbitek na podlagi člena 12(5) TRLIS:

(a) odstotek neposrednega ali posrednega deleža lastniškega kapitala v družbi nerezidentki mora biti vsaj 5-odstoten. Poleg tega mora imeti družba rezidentka delež v lasti neprekinjeno vsaj eno leto ([7]);

(b) za družbo nerezidentko mora veljati tuj davek, podoben davku od dohodka pravnih oseb. Ta pogoj je domnevno izpolnjen, če je država, v kateri ima ciljna družba sedež, s Španijo podpisala davčni sporazum o izogibanju mednarodnemu dvojnemu obdavčevanju, ki vključuje klavzulo o izmenjavi informacij ([8]);

(c) dobiček bi moral izhajati iz poslovnih dejavnosti, ki se izvajajo v tujini. Ta pogoj je izpolnjen, če vsaj 85 % dohodka izpolnjuje naslednji merili ([9]):

(i) dohodki družbe nerezidentke so pridobljeni v tujini in jih zaradi uporabe predpisov o mednarodni davčni preglednosti ni mogoče vključiti v davčno osnovo. Za dohodke zlasti velja, da izpolnjujejo to zahtevo, če izhajajo iz naslednjih dejavnosti:

— trgovine na debelo, če je blago na voljo kupcem v državi ali na ozemlju, kjer ima družba nerezidentka sedež, ali v kateri koli državi ali na ozemlju, ki ni Španija, če dejavnosti izvaja družba nerezidentka,

— storitve na ozemlju, na katerem ima družba nerezidentka davčni domicil, če dejavnosti izvaja družba nerezidentka,

— finančnih storitev za stranke, ki nimajo davčnega domicila v Španiji, če dejavnosti izvaja družba nerezidentka,

— zavarovalniških storitev v zvezi s tveganji, ki nastanejo na ozemlju ali državi, ki ni Španija, če zavarovalniške storitve izvaja družba nerezidentka;

(ii) dividende ali delež od dobička v družbah nerezidentkah izhajajo iz posrednih deležev, ki izpolnjujejo zahteve iz člena 21(1)(a) TRLIS. Sem spadajo tudi kapitalski dobički, ki izhajajo iz prenosa deležev v družbah nerezidentkah, če izpolnjujejo zahteve iz člena 21(2) TRLIS.

(19) Opozoriti je treba, da se člen 12(5) sicer navzkrižno sklicuje na člen 21 TRLIS, vendar je bil slednji prvotno zasnovan zaradi določanja pogojev za izvzetje dividend in dohodka tujega izvora, ki izhajajo iz prevzema deležev v družbah nerezidentkah, iz davka na dohodek pravnih oseb, da bi se izognilo dvojnemu mednarodnemu obdavčevanju ([10]).

(c) *Pojem finančnega dobrega imena*

(20) Finančno dobro ime je davčni koncept, ki ga je španski zakonodajalec uvedel v člen 12(5) TRLIS, povezan pa je z računovodskim pojmom dobrega imena.

(21) Dobro ime je neopredmeteno sredstvo, ki predstavlja vrednost spoštovanega poslovnega imena, dobrih odnosov s strankami, znanja in spretnosti zaposlenih ter drugih podobnih dejavnikov, ki naj bi v prihodnosti po pričakovanjih dali večje zaslužke od običajnih. Z računovodskega vidika se dobro ime izračuna kot razlika med nakupno ceno družbe in knjigovodsko vrednostjo njene neto vrednosti.

(22) V skladu z informacijami, ki so jih predložili španski organi, lahko cena, plačana za delež v družbi, preseže njegovo knjigovodsko vrednost iz dveh razlogov: (1) dejanske dodane vrednosti sredstev družbe in (2) presežne cene, plačane zaradi pričakovanja, da se bodo v prihodnosti dosegli višji dohodki. Slednja kategorija ustreza finančnemu dobremu imenu.

([7]) Glej člen 21(1)(a) TRLIS.
([8]) Glej člen 21(1)(b) TRLIS.
([9]) Glej člen 21(1)(c) TRLIS.
([10]) Člen 21 TRLIS z naslovom „Izvzetje za izognitev mednarodnemu dvojnemu obdavčevanju dividend in dohodka iz tujih virov na podlagi prenosa vrednostnih papirjev, ki pomenijo lastniški kapital podjetij s sedežem zunaj Španije“ je zajet pod naslovom IV TRLIS.

(23) V skladu s členom 12(5) TRLIS bi bilo treba del razlike med nakupno ceno deleža in njegovo knjigovodsko vrednostjo na datum prevzema knjižiti pod blago in pravice družbe nerezidentke v skladu z merili iz Kraljevega odloka 1815/1991 o konsolidaciji računovodskih izkazov. Finančno dobro ime je tisti del navedene razlike, ki ni bil knjižen pod blago in pravice družbe nerezidentke. Finančno dobro ime se lahko odbije od davčne osnove v višini največ ene dvajsetine njegove vrednosti letno.

(24) Da se določi znesek finančnega dobrega imena, ki se lahko odšteje od davčne osnove, so potrebni naslednji koraki:

(i) izračun razlike med nakupno ceno in knjigovodsko vrednostjo deleža družbe nerezidentke na dan prevzema; knjigovodska vrednost bi morala izražati delež lastniškega kapitala, ki ustreza deležu in njegovi knjigovodski vrednosti;

(ii) knjiženje navedene razlike pod blagom in pravicami družbe nerezidentke v skladu z merili iz Kraljevega odloka 1815/1991 o konsolidiranih računovodskih izkazih;

(iii) znesek (navedene razlike), ki ga ni bilo mogoče knjižiti pod blago in pravice družbe nerezidentke, je finančno dobro ime. Od davčne osnove se lahko odbije v višini največ ene dvajsetine letno.

(d) *Pojem neposrednih in posrednih prevzemov*

(25) Neposredni prevzem je, ko družba kupi delež lastniškega kapitala družbe. Posredni prevzem je, ko družba kupi delež lastniškega kapitala družbe na drugi ali naslednjih ravneh na podlagi predhodnega neposrednega prevzema. Prevzemna družba zato posredno prevzame deleže družb na drugi ali naslednjih ravneh.

(26) Vendar Komisija ob upoštevanju informacij, ki so jih predložili španski organi in zainteresirane tretje strani, ugotavlja, da je sporni element v tem primeru posredni prevzem deležev na podlagi neposrednega prevzema deležev v holdingu nerezidentu. Holdingi so družbe, katerih glavni poslovni cilj je lastništvo deležev drugih delujočih družb. Holdingi ne opravljajo gospodarske dejavnosti kot take, zato ne morejo ustvarjati dobrega imena (torej tudi ne finančnega dobrega imena). Dobro ime na naslednjih ravneh ustvarjajo delujoče družbe, ki opravljajo gospodarsko dejavnost. Zato je treba v tem primeru ugotoviti, ali lahko imajo posredno prevzeti deleži prek neposrednega prevzema deleža v holdingu nerezidentu korist od odbitka iz člena 12(5) TRLIS.

### 2.2 **Spremembe besedila člena 12(5) TRLIS**

(27) Naslov člena 12 se glasi „Popravki vrednosti: izguba vrednosti sredstev“. Odstavek 5 zadevnega člena je začel veljati 1. januarja 2002. V španski zakon o davku od dohodka pravnih oseb št. 43/1995 z dne 27. decembra je bil uveden s členom 2(5) zakona št. 24/2001 z dne 27. decembra ([11]). Nato je bil člen 12(5) TRLIS vključen v Kraljevi zakonski odlok 4/2004 z dne 5. marca, v katerem je bila določena konsolidirana različica španskega zakona o davku od dohodka pravnih oseb ([12]).

(28) Člen 12(5) TRLIS je bil od uvedbe v španski zakon o davku od dohodka pravnih oseb večkrat spremenjen. V prvotnem osnutku člena 12(5) TRLIS, ki je bil uveden z zakonom št. 24/2001, je bilo določeno, da se razlika med nakupno ceno deleža in njegovo knjigovodsko vrednostjo v času prevzema pripiše blagu in pravicam družbe nerezidentke v skladu z merili iz Kraljevega odloka 1815/1991 z dne 20. decembra o konsolidaciji računovodskih izkazov. Leta 2007 je sklic na „Kraljevi odlok 1815/1991 z dne 20. decembra o konsolidaciji računovodskih izkazov“ nadomestil sklic na „globalno integracijsko metodo iz člena 46 trgovinskega zakonika in drugih izvedbenih pravil“.

([11]) Zakon št. 24/2001 z dne 27. decembra 2001 o ukrepih na področju upravnega, davčnega in socialnega reda.
([12]) Kraljevi zakonski odlok 4/2004 z dne 5. marca o konsolidirani različici španskega zakona o davku od dohodka pravnih oseb.

(29) Po trditvah španskih organov je bila ta sprememba posledica sprejetja zakona št. 16/2007 z dne 4. julija o reformi in prilagoditvi računovodskih pravil zaradi njihovega usklajevanja z zakonodajo EU ([13]). Zaradi sprejetja zakona št. 16/2007 je bilo spremenjenih več zakonov in določb, med njimi tudi člen 12(5) TRLIS. Zaradi sprememb v računovodski zakonodaji je bilo treba od Kraljevega odloka 1815/1991 odstopati in ga posodobiti, zato je bil naveden sklic na trgovinski zakonik, ki je zakon višje stopnje. Španski organi so pojasnili, da je navedena sprememba izključno tehnične narave, saj ni spremenila pravil o konsolidaciji ali vplivala na način izračuna finančnega dobrega imena. Španski organi so navedli, da se je finančno dobro ime vedno računalo z globalno integracijsko metodo in da je to računovodsko načelo vključeno v Kraljevem odloku 1815/1991 in členu 46 španskega trgovskega zakonika.

(30) Španija je po sprejetju odločbe in sklepa zaradi skladnosti s tema dvema aktoma Komisije členu 12(5) TRLIS dodala nov odstavek. Čeprav je bil člen 12(5) razglašen za nezakonito in nezdružljivo pomoč, ni uradno prenehal veljati, saj so ga še vedno lahko uporabljali upravičenci, ki so imeli upravičena pričakovanja, da dodeljene pomoči ne bo treba vrniti, in za katere je bilo v odločbi in sklepu priznano prehodno obdobje.

(31) Španija je členu 12(5) TRLIS dodala tretjo alineo, v kateri je bilo navedeno, da odbitek finančnega dobrega imena ne velja za prevzeme deležev v družbah s sedežem zunaj EU, ki so se izvedli po 21. decembru 2007 (brez poseganja v člen 1(3) Odločbe Komisije z dne 28. oktobra 2009 in člen 1(3) Sklepa Komisije z dne 12. januarja 2011 za prevzeme, za katere je nepreklicna obveznost začela veljati pred 21. decembrom 2007). Glede prevzemov večinskih deležev v subjektih s sedežem v državah zunaj EU, ki so bili prevzeti med 21. decembrom 2007 in 21. majem 2011 (datum objave sklepa v Uradnem listu), se lahko uveljavljajo odbitki, če se dokaže, da obstajajo izrecne pravne ovire za čezmejne poslovne združitve v smislu člena 1(4) in (5) Sklepa Komisije z dne 12. januarja 2011.

### 2.3 **Upravna razlaga člena 12(5) TRLIS**

(32) Glavna pravna določba, tj. člen 12(5) TRLIS, ne navaja, ali je mogoče odbitek finančnega dobrega imena uveljavljati za neposredne ali posredne prevzeme deležev. Člen 21 TRLIS neposredne in posredne prevzeme navaja v zahtevah, ki jih mora izpolniti dohodek družbe nerezidentke, da lahko družba rezidentka uveljavlja odbitek iz člena 12(5) TRLIS.

#### 2.3.1 Prvotna upravna razlaga

(33) Španski organi so med upravnim postopkom, na podlagi katerega je bil sprejet sklep o začetku postopka iz leta 2007, Komisiji pojasnili, da sta dosledna upravna praksa španske davčne uprave (Dirección General de Tributos, v nadaljnjem besedilu: organ DGT) in sodna praksa gospodarskega in upravnega sodišča (Tribunal Económico y Administrativo Central, v nadaljnjem besedilu: sodišče TEAC) omogočali le odbitek finančnega dobrega imena, ki je izhajalo iz neposrednih prevzemov deležev ([14]). Španski organi so navedli naslednje razloge:

(a) člen 12(5) TRLIS je metoda za amortizacijo naložbe, ta amortizacija pa neposredno vpliva na davčno osnovo. Za upravljanje odbitka je potreben nadzor nad naložbo, tak nadzor pa je mogoče izvajati le z neposrednim prevzemom deležev v delujočih družbah na prvi stopnji;

(b) zahteve iz člena 21 TRLIS glede gospodarske dejavnosti, ki jo družba nerezidentka opravlja v tujini, zanjo pa velja davek, podoben davku na dohodek pravnih oseb, so utemeljene z davčnimi predpisi o preprečevanju zlorab;

(c) poleg tega je člen 12(5) TRLIS omejen na prevzeme na prvi stopnji, saj se lahko v skladu s členom 21 TRLIS odbitek iz člena 12(5) TRLIS uveljavlja le pri prevzemu vsaj 5-odstotnega deleža lastniškega kapitala v družbi nerezidentki. Ta odstotek ne pomeni konsolidacije z družbo nerezidentko na prvi stopnji ali konsolidacije z odvisnimi družbami družbe nerezidentke na drugi ali naslednjih ravneh. Dobro ime lahko na drugi ali naslednjih ravneh nastane šele po konsolidaciji;

([13]) Zakon št. 16/2007 z dne 4. julija 2007 o reformi in prilagoditvi računovodskih pravil zaradi njihovega mednarodnega usklajevanja z računovodskimi pravili EU.

([14]) Glej dopis z dne 4. junija 2007, ki ga je Španija poslala v odgovor na zahtevo po informacijah z dne 26. marca 2007.

(d) poleg tega mora davčna uprava spremljati uveljavljanje odbitka finančnega dobrega imena. Ta nadzor se lahko izvaja le prek španske družbe rezidentke. Španska davčna uprava lahko zlahka spremlja, če so deleži na prvi stopnji, saj so deleži del sredstev španske družbe rezidentke. Španska davčna uprava bi težje spremljala dobro ime, ki bi nastalo pri družbah nerezidentkah na nadaljnjih ravneh, saj se deleži knjižijo pod sredstva družb nerezidentk, zanje pa ne velja obveznost, da morajo biti pod nadzorom španske davčne uprave.

(34) Španski organi so morali med formalnim postopkom preiskave, na podlagi katerega je bil sprejet ta sklep, predložiti seznam upravnih razlag (consultas) davčne uprave, ki so bile povezane z uporabo člena 12(5) TRLIS. Španski organi so predložili ([15]) izvod upravnih razlag št. 1490-02 z dne 4. oktobra 2002 in št. V0391-05 z dne 10. marca 2005 ([16]). Te upravne razlage potrjujejo, da je organ DGT od sprejetja člena 12(5) TRLIS iz uporabe navedenega člena izrecno izključil posredne prevzeme deležev, ki izhajajo iz neposrednega prevzema deležev holdinga.

(35) Španski organi so morali predložiti tudi seznam sodnih praks sodišča TEAC, ki so se nanašale na uporabo člena 12(5) TRLIS. Španski organi so predložili ([17]) izvod štirih resolucij sodišča TEAC ([18]), s katerimi se je potrdila izključitev posrednih prevzemov deležev, ki izhajajo iz neposrednega prevzema deležev holdinga, iz področja uporabe člena 12(5) TRLIS. Utemeljitev, s katero je bila podprta izključitev posrednih prevzemov iz uporabe člena 12(5) TRLIS, ki je bila določena v *consultas* organa DGT in resolucijah sodišča TEAC, se lahko povzame, kot sledi:

(a) ena od zahtev iz člena 12(5) TRLIS je, da bi bilo treba dobro ime, ki izhaja iz razlike med nakupno ceno deležev in njihovo knjigovodsko vrednostjo, pripisati sredstvom prevzete družbe nerezidentke;

(b) dobro ime se ustvari v delujočih družbah. Na podlagi uspešnosti gospodarske dejavnosti se ustvari neopredmeteno sredstvo na podlagi portfelja strank, geografske lokacije, strokovnega znanja, človeških virov, ugleda itd. Na koncu to prispeva k nakupni ceni, višji od tiste, ki je evidentirana kot knjigovodska vrednost. Finančno dobro ime lahko zato nastane le zaradi neposrednega prevzema delujoče družbe na podlagi razlike med nakupno ceno in knjigovodsko vrednostjo, če te razlike ni mogoče pripisati tihi dodani vrednosti, ki jo ustvarijo sredstva družbe;

(c) da se določi znesek finančnega dobrega imena (razlika med nakupno ceno in knjigovodsko vrednostjo, ki je ni mogoče pripisati neto vrednosti družbe nerezidentke), so potrebni naslednji trije koraki: (1) izračun razlike med nakupno ceno deleža in njegovo knjigovodsko vrednostjo. Knjigovodska vrednost bi morala izražati delež lastniškega kapitala, ki ustreza deležu družbe rezidentke v družbi nerezidentki; (2) razliko med navedenima vrednostma bi bilo treba pripisati sredstvom družbe nerezidentke do zgornje meje tržne vrednosti zadevnega sredstva v skladu z merili, določenimi v računovodskih pravilih glede konsolidacije ([19]); (3) preostali znesek je finančno dobro ime, ki se lahko odbije od davčne osnove v višini največ ene dvajsetine letno;

(d) holdingi so subjekti, katerih glavni poslovni cilj je lastništvo deležev drugih delujočih družb. Holdingi torej ne opravljajo poslovne ali gospodarske dejavnosti kot take. V skladu s členom 12(5) TRLIS bi bilo treba v primeru, da družba s sedežem v Španiji prevzame delež v holdingu nerezidentu (katerega glavna dejavnost je lastništvo deležev in upravljanje sredstev drugih delujočih družb), razliko med nakupno ceno in knjigovodsko vrednostjo lastniškega kapitala holdinga knjižiti kot sredstvo holdinga do zgornje tržne vrednosti zadevnega sredstva. Ker so sredstva holdinga deleži v delujočih družbah nerezidentkah, je tržna vrednost njegovih sredstev enaka nakupni ceni deležev, zato finančno dobro ime ne nastane. V skladu s to razlago lahko finančno dobro ime nastane le zaradi neposrednega prevzema delujoče družbe na podlagi razlike med nakupno ceno in knjigovodsko vrednostjo, če je mogoče to razliko neposredno pripisati dejanski dodani vrednosti, ki jo ustvarijo sredstva in pravice prevzete družbe.

([15]) Glej dopis z dne 7. maja 2014, ki so ga španski organi poslali v odgovor na zahtevo po informacijah z dne 26. marca 2014.
([16]) V skladu z informacijami, ki so jih predložile nekatere zainteresirane tretje strani, obstajata še drugi upravni razlagi, ki sta povezani s členom 12(5) TRLIS, tj. *consultas vinculantes* št. V316-05 in št. V2245-06.
([17]) Glej opombo 15.
([18]) Resolucija št. 00/2842/2009; resolucija št. 00/4872/2009 in skupne resolucije, resolucija št. 00/5337/2009 in skupna resolucija; resolucija št. 00/3637/2010 in skupna resolucija.
([19]) Člena 23 in 24 Kraljevega odloka 1815/1991.

(36) Dosledna upravna praksa španskih organov, ki je omogočila odbitek finančnega dobrega imena, ki izhaja izključno iz neposrednih prevzemov deležev delujočih družb, se je uporabljala tudi po sprejetju odločbe in sklepa ([20]).

2.3.2 Nova upravna razlaga

(37) Organ DGT je 21. marca 2012 po zahtevi španske družbe po davčnem mnenju sprejel zavezujočo razlago št. V0608-12 ([21]), ki določa, da člen 12(5) TRLIS omogoča odbitek finančnega dobrega imena ne le pri neposrednih prevzemih delujočih družb, ampak tudi pri posrednih prevzemih deležev, ki izhajajo iz predhodnega neposrednega prevzema deležev holdinga.

(38) Organ DGT je v navedeni *consulta vinculante* priznal odstopanje od svoje prvotne razlage člena 12(5) TRLIS glede njegove uporabe pri posrednem prevzemu deležev. Zato je organ DGT spremenil merilo, na katerem so temeljili njegovi prejšnji odzivi na vprašanja, ki so jih v zvezi s tem zastavljale španske družbe.

(39) Poleg tega je sodišče TEAC v resoluciji z dne 26. junija 2012 ([22]) svoje stališče uskladilo s stališčem organa DGT glede uporabe člena 12(5) TRLIS pri posrednih prevzemih deležev. Čeprav se je resolucija nanašala na drugo zadevo in prvotna družba ni bila ista kot v navedeni „consulta vinculante“ organa DGT z dne 21. marca 2012, je sodišče TEAC priznalo odstopanje od svoje prejšnje doktrine z razširitvijo uporabe odbitka finančnega dobrega imena na posredne prevzeme deležev, ki izhajajo iz neposrednega prevzema holdinga.

(40) Sodišče TEAC prav tako priznava odstopanje od svoje prejšnje doktrine. Po navedbah sodišča TEAC je bila njegova prejšnja doktrina podprta z obveznostjo iz člena 15 Kraljevega odloka 1777/2004, ki se je izključno nanašala na neposredno prevzete družbe. Vendar je sodišče TEAC zaradi polemike glede razlage člena 12(5) TRLIS ter obeh aktov, ki ju je sprejela Evropska komisija, ponovno proučilo svojo prejšnjo doktrino. Razloge, ki sta jih navedla organ DGT in sodišče TEAC, je mogoče na kratko povzeti, kot sledi:

(a) prvič, organ DGT in sodišče TEAC navajata člen 21(1)(c) TRLIS, na podlagi katerega trdita, da lahko imajo posredni prevzemi prav tako korist od odbitka iz člena 12(5) TRLIS. Po mnenju organa DGT in sodišča TEAC je lahko zahteva glede opravljanja gospodarske dejavnosti izpolnjena tudi, ko je delujoča družba na drugi ali naslednjih ravneh. Organ DGT in sodišče TEAC navajata zlasti člen 21(1)(c) 2º TRLIS, v katerem je izključno navedeno, da bodo v določbi zajete tudi dividende, ki izhajajo iz neposrednih ali posrednih deležev. Organ DGT in sodišče TEAC sta ugotovila, da dejstvo, da je delujoča družba na drugi ali naslednjih ravneh, ne bi smelo ovirati uveljavljanja odbitka iz člena 12(5) TRLIS;

(b) drugič, organ DGT in sodišče TEAC navajata utemeljitev določbe: člen 12(5) TRLIS je namenjen spodbujanju internacionalizacije in tujih naložb španskih družb, zato bi bilo v nasprotju z duhom določbe, če bi se iz uporabe člena 12(5) TRLIS izključile naložbe španskih družb v holdinge nerezidente. Poleg tega organ DGT in sodišče TEAC trdita, da se glede na gospodarsko resničnost prevzemi deležev v družbah nerezidentkah pogosto izvajajo prek prevzema holdinga. Dejstvo, da je naložba izvedena prek prevzema deležev holdinga, je zunanja okoliščina, ki ni odvisna od družbe, ki prevzame holding, ampak od strukture trga. Prisotnost posredniških družb, kot so holdingi, ne bi smela ovirati izvajanja naložb ali razlikovati med več vrstami prevzemov;

(c) tretjič, organ DGT in sodišče TEAC trdita, da so bili v besedilih odločbe in sklepa Komisije večkrat navedeni tako neposredni kot posredni prevzemi. Organ DGT in sodišče TEAC sta na podlagi besedil obeh aktov sklepala, da se Evropska komisija strinja z odbitkom finančnega dobrega imena tako za neposredne kot posredne prevzeme deležev;

([20]) Glej resolucijo sodišča TEAC z dne 3. novembra 2011; R.G.: 2842-09.
([21]) Glej tudi *Consulta vinculante* št. CV5615-12 z dne 25. oktobra 2012, ki temelji na enakih preudarkih.
([22]) Resolucija sodišča TEAC z dne 26. junija 2012; R.G.: 00/3637/2010 in R.G.: 00/1439/2011.

(d) četrtič, organ DGT priznava tudi, da je bila ta razlaga podana kljub obveznosti glede zagotavljanja informacij iz člena 15 Kraljevega odloka 1777/2004. Člen 15 zadevnega kraljevega odloka izrecno zahteva zagotavljanje informacij o prevzemu neposredno prevzete družbe, da se lahko uporabi člen 12(5) TRLIS. Če bi se ta odbitek uporabljal tudi za posredne prevzeme, bi bilo smiselno, da bi se zaradi boljše preglednosti vključile tudi posredne prevzeme. Vendar to ne bi smela biti ovira za širšo razlago člena 12(5) TRLIS;

(e) petič, da bi se lahko uveljavljal odbitek za posredne prevzeme, je treba posredni delež spremeniti v neposredni delež prek prejšnje združitve. Bilo bi v nasprotju z načelom fiskalne nevtralnosti, če bi se s fiskalnega vidika drugače obravnaval prevzem, katerega rezultat je poslovna združitev in prevzem deležev, katerih rezultat ni poslovna združitev. Organ DGT in sodišče TEAC ugotavljata, da bi moral biti odbitek mogoč na različnih ravneh deležev. Zato je treba s konsolidirano bilanco stanja ali katerim drugim pravnim sredstvom dokazati, da del nakupne cene deleža ustreza finančnemu dobremu imenu, ki obstaja v „posredno“ prevzetem deležu delujoče družbe.

(41) Na obe resoluciji sodišča TEAC št. 00/2842/2009 in št. 00/4871/2009 je bila vložena pritožba na španskem specializiranem vrhovnem sodišču Audiencia Nacional. Slednje v svoji sodbi z dne 6. februarja 2014 ([23]) ni podprlo nove upravne razlage in je potrdilo prvotna merila, ki sta jih uporabljala organ DGT in sodišče TEAC ter v skladu s katerimi so prevzemi posrednih deležev, ki izhajajo iz neposrednih prevzemov deležev holdinga, izključeni iz uporabe člena 12(5) TRLIS. Sodišče Audiencia Nacional v svoji sodbi meni, da lahko dobro ime, torej tudi finančno dobro ime, nastane le v delujočih družbah, ki opravljajo gospodarsko dejavnost. Holdingi so družbe, katerih glavni cilj je lastništvo deležev drugih delujočih družb. Holdingi ne opravljajo gospodarske dejavnosti, zato ne morejo ustvarjati dobrega imena (torej tudi ne finančnega dobrega imena).

## 3. **RAZLOGI ZA ZAČETEK POSTOPKA**

(42) Komisija je z dopisom z dne 17. julija 2013 španske organe obvestila, da bo v zvezi z učinki nove upravne razlage člena 12(5) TRLIS, ki so jo španski organi uvedli po sprejetju odločbe in sklepa, začela postopek iz člena 108(2) PDEU.

(43) Komisija je v svojem sklepu o začetku postopka menila, da je ta nova upravna razlaga očitno razširila področje uporabe ukrepa, ki ga je Komisija proučila v odločbi in sklepu, saj naj bi se ukrep zdaj uporabljal za finančno dobro ime, ki izhaja iz neposrednih prevzemov v tujih družbah, in za finančno dobro ime, ki izhaja iz posrednih prevzemov.

(44) Komisija je predhodno sklenila, da je nova upravna razlaga razširila področje uporabe sheme, ki je bila že razglašena za nezakonito in nezdružljivo pomoč, ne da bi bila priglašena Komisiji, in zato pomeni nezakonito pomoč. Izrazila je pomisleke, ali bi se lahko pomoč štela za združljivo z notranjim trgom.

(45) Komisija je predhodno menila, da bi bilo treba pomoč vrniti ter da legitimnih pričakovanj iz odločbe in sklepa ni mogoče (retroaktivno) razširiti na primere (posredne prevzeme), ki v skladu z dosledno upravno prakso španskih organov v času sprejetja odločbe in sklepa niso bili vključeni v področje uporabe spornega ukrepa.

(46) Komisija je odločila, da bo izdala odredbo o začasnem odlogu v skladu s členom 11(1) Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 ([24]), s katero bo od španskih organov zahtevala, naj začasno odložijo uporabo kakršne koli pomoči, dokler Komisija ne sprejme končnega sklepa.

(47) Sklep o začetku postopka je bil objavljen v *Uradnem listu Evropske unije* ([25]). Komisija je španske organe in zainteresirane strani pozvala k predložitvi pripomb.

## 4. **STALIŠČE ŠPANSKIH ORGANOV IN ZAINTERESIRANIH STRANI**

(48) Komisija je prejela pripombe španskih organov in petih zainteresiranih tretjih strani, tj. družb Telefónica, Iberdrola, Santander, Abertis in Axa. Vse zainteresirane strani so podprle stališče španskih organov.

([23]) Glej sodbo sodišča Audiencia Nacional; pritožba št. 125/2011; 6. februar 2014.
([24]) Uredba Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL L 83, 27.3.1999, str. 1).
([25]) Glej opombo 1.

(49) Niti španski organi niti zainteresirane strani se ne strinjajo z mnenjem Komisije, da nova upravna razlaga pomeni novo pomoč, pri čemer menijo, da bi se legitimna pričakovanja uporabljala tudi glede prevzemov posrednih deležev, ki izhajajo iz neposrednega prevzema deleža holdinga.

A. NOVA NARAVA POMOČI UKREPA

(50) Po mnenju španskih organov in petih zainteresiranih strani nova upravna razlaga ne pomeni nove pomoči iz naslednjih razlogov:

4.1 **Prvotna upravna razlaga ni končna ter ni zadevna in sistematska upravna praksa**

(51) Španski organi so navedli prvotno upravno razlago organa DGT iz *consultas* št. 1490-02 z dne 4. oktobra 2002 in št. V0391-05 z dne 10. marca 2005, ki je omogočala odbitek finančnega dobrega imena pri neposrednih prevzemih deležev v delujočih družbah nerezidentkah, če je prihodek, ki ga je ustvarila družba nerezidentka, izpolnjeval pogoje iz člena 21 TRLIS. Španski organi so pojasnili, da je bila njihova prvotna upravna razlaga člena 12(5) TRLIS, kot je bila vključena v obe zadevni *consultas*, utemeljena s tem, da pri posamičnih računovodskih izkazih holdinga ne more nastati dobro ime.

(52) Španski organi in zainteresirane strani trdijo, da upravna razlaga ni zadevna upravna praksa. Upravne razlage organa DGT niso pravni vir in niso zavezujoče za sodišča ali državljane, temveč zavezujejo le davčno upravo. Ta zavezujoča narava pomeni, da mora davčna uprava uporabljati enaka merila, če so pri davkoplačevalcih prisotna enaka dejstva in okoliščine. Španski organi so pojasnili tudi, da *consulta* št. 1490-02 za davčno upravo ni zavezujoča, ampak je le informativne narave za tretje strani. *Consulta* št. V0391-05 je za davčno upravo zavezujoča. Če pride do razhajanj glede meril iz upravne razlage, bi se davkoplačevalec lahko pritožil na pristojnih sodiščih. Nacionalnih sodišč torej merila iz upravne razlage ne zavezujejo.

(53) Po mnenju španskih organov se je Komisija motila, ko je v sklepu o začetku postopka trdila, da je bila „nova razlaga finančnega ministrstva potrjena z resolucijo sodišča TEAC z dne 26. junija 2012“. Organ DGT in sodišče TEAC sta neodvisni instituciji, pri čemer je organ DGT del uprave, sodišče TEAC pa je bilo za sodišče razglašeno s strani Evropskega sodišča ([26]). Sodišče TEAC preverja uporabo davčne zakonodaje ter določa doktrino in merila, ki jih mora uporabljati preostala uprava. Zainteresirane tretje strani trdijo, da sodišče TEAC ni sodišče, ampak subjekt, ki deluje v okviru davčne uprave in je odvisen od finančnega ministrstva. Trdijo tudi, da doktrina sodišča TEAC ni del pravnega reda. Čeprav je njegova doktrina za davčno upravo zavezujoča, je pod nadzorom sodišč na nadaljnjih stopnjah.

(54) Španski organi in zainteresirane tretje strani trdijo, da upravna razlaga in merila, ki jih vsebuje, niso končna in se lahko kadar koli spremenijo, če so te spremembe objektivno utemeljene. Španski organi so glede tega navedli člen 89 splošnega davčnega zakona št. 58/2003 z dne 17. decembra, ki določa pravne učinke davčnih razlag:

(a) odgovor na zahtevo po razlagi davčnih določb bo za davčno upravo zavezujoč;

(b) če sodna praksa ali zakonodaja, ki velja za zadevo, ni spremenjena, se bodo merila iz davčne razlage uporabila za prvotno družbo;

(c) davčna uprava, ki nadzoruje davčno izvrševanje, bi morala uporabiti merila iz davčnih razlag, če so pri prvotni družbi in naslovniku upravne davčne razlage prisotna enaka dejstva in okoliščine.

(55) Zainteresirane tretje strani trdijo tudi, da prvotne upravne razlage ni mogoče opredeliti kot konsolidirano prakso davčne uprave. Po mnenju nekaterih zainteresiranih tretjih strani je ta sestavljena le iz štirih upravnih razlag in ene resolucije sodišča TEAC ([27]). Poleg tega je bila po mnenju nekaterih zainteresiranih tretjih strani tudi pred *consulta* organa DGT in resolucijo sodišča TEAC iz leta 2012 upravna razlaga postopoma spremenjena z resolucijo sodišča TEAC z dne 1. junija 2010 in sodbo sodišča Audiencia Nacional z dne 13. oktobra 2011. Vprašanje, ki je bilo analizirano v resoluciji sodišča TEAC in sodbi sodišča Audiencia Nacional, je bilo povezano z uporabo člena 12(5) TRLIS pri prevzemih deležev znotraj skupine. Sodbo sodišča Audiencia Nacional z dne 13. oktobra 2011 je podprlo špansko vrhovno sodišče v sodbi z dne 24. junija 2013.

([26]) Glej združeni zadevi C-110/98 in C-147/98, Gabalfrisa in drugi.
([27]) *Consultas* št. 1490-02, št. V0391-05, št. V1316-05 in št. V2245-06; resolucija sodišča TEAC št. 4671-09 z dne 17. septembra 2011.

(56) Španski organi trdijo tudi, da zahteve, ki so jih družbe predložile glede odbitka finančnega dobrega imena pri posrednih prevzemih deležev, niso bile sistematično zavrnjene, kot je navedla Komisija v sklepu o začetku postopka iz leta 2013. Zahteve niso bile sistematično zavrnjene, ker sistem za pobiranje davkov od prvotne družbe ne zahteva, da zaprosi za uporabo člena 12(5) TRLIS. Sistem za pobiranje davkov od dohodka pravnih oseb temelji na sistemu „samoodmere“ (autoliquidación), pri tem pa mora prvotna družba opraviti vse davčne operacije, kot so razlaga zakona, primernost davčnih operacij in izračun končnega zneska davka, ki ga je treba plačati. Davčni organ pri tem postopku ne posreduje. Vendar lahko davčna uprava te davčne operacije „samoodmere“ preveri in spremlja, na koncu pa določi končno davčno odmero.

(57) Španski organi in zainteresirane tretje strani navajajo, da so španske družbe kljub prvotni upravni razlagi organa DGT odbitek finančnega dobrega imena uporabljale pri posrednih prevzemih deležev. Po navedbah španskih organov so tisti davkoplačevalci, ki so menili, da imajo pravico do uporabe člena 12(5) TRLIS pri posrednih prevzemih, ta člen tudi uporabili. Različne razlage organa DGT niso ovirale uporabe člena, saj so davkoplačevalci, pri katerih ni bil opravljen davčni inšpekcijski nadzor, zadevna merila dejansko potrdili po štiriletnem roku zastaranja, davkoplačevalci, pri katerih je bil opravljen davčni inšpekcijski nadzor, pa so se lahko na merila, ki jih je določil organ DGT, pritožili na nadaljnjih stopnjah.

### 4.2 **Nova upravna razlaga ne pomeni bistvene spremembe področja uporabe člena 12(5) TRLIS**

(58) Španski organi in zainteresirane tretje strani trdijo, da člen 12(5) TRLIS ni bil bistveno spremenjen, upravne razlage področja uporabe določbe pa ni mogoče šteti za spremembo pomoči. Dejstvo, da je organ DGT spremenil upravno razlago, ne vpliva na področje uporabe člena 12(5) TRLIS.

(59) Španski organi in zainteresirane tretje strani trdijo tudi, da nova upravna razlaga ni spremenila področja uporabe, saj se je člen 12(5) TRLIS že navzkrižno skliceval na člen 21 TRLIS, v katerem so v odstavku 1(a) navedeni neposredni in posredni prevzemi vsaj 5-odstotnega deleža. Ta zahteva od uvedbe člena 12(5) TRLIS v španski zakon o davku od dohodka pravnih oseb ni bila spremenjena.

(a) *Metoda za izračun finančnega dobrega imena*

(60) Ena od zainteresiranih strani je nasprotovala izjavi Komisije v sklepu o začetku postopka, da so bili v področje uporabe člena 12(5) TRLIS vključeni številni primeri, ki jih ukrep prvotno ni zajemal. Zainteresirana stran meni, da so prevzemi deležev holdingov vedno izpolnjevali merila za upravičenost tega ukrepa in da je uporaba člena 12(5) TRLIS sporna zaradi razhajanj glede metode izračuna, ki naj bi se uporabila. Zainteresirana stran meni, da je razumevanje tega vprašanja za zadevni primer ključnega pomena.

(61) Zainteresirana stran trdi, da so računovodska pravila glede konsolidacije upravičevala bistveno drugačno razlago od tiste, ki sta jo prvotno sprejela organ DGT in sodišče TEAC. V skladu z računovodskimi pravili glede konsolidacije je treba finančno dobro ime izračunati z uporabo metode integrirane konsolidacije, pri kateri je treba sredstva in obveznosti vseh odvisnih družb v lasti zadevnega subjekta obravnavati, kot da so sredstva in obveznosti enega samega subjekta. V skladu s tem načelom je delež holdinga v delujoči odvisni družbi odpravljen, v bilanci stanja holdinga pa vrednost navedenega deleža zamenja tržna vrednost sredstev in obveznosti delujoče družbe. Ko se sredstva vključijo v sredstva holdinga, se v konsolidirano bilanco stanja holdinga knjiži rezerva v znesku, ki je enak razliki med tržno vrednostjo sredstev delujoče odvisne družbe in njihovo knjigovodsko vrednostjo. Razlika med ceno, plačano za delež holdinga, in neto vrednostjo holdinga se po popolni konsolidaciji sredstev njegove delujoče odvisne družbe torej knjiži kot finančno dobro ime, ki pripada holdingu.

(62) V skladu s to metodo izračuna bi se za sredstva holdinga in delujočih družb štelo, kot da pripadajo eni sami družbi. Zato bi holding finančno dobro ime lahko odbil v skladu s členom 12(5) TRLIS.

(b) *Razlogi, ki utemeljujejo odstopanje od prejšnje upravne razlage*

(63) Španski organi in zainteresirane tretje strani priznavajo tudi, da sta organ DGT in sodišče TEAC odstopila od svoje prejšnje prakse, v skladu s katero je bilo člen 12(5) TRLIS mogoče uporabiti le pri neposrednih prevzemih deležev delujočih družb.

(64) Španski organi so pojasnili, da sta organ DGT in sodišče TEAC odstopanje od svoje prejšnje upravne razlage utemeljila z naslednjimi razlogi:

(a) prvič, člen 12(5) TRLIS je bil zasnovan kot del ukrepov, ki je bil namenjen spodbujanju gospodarske rasti in internacionalizacije španskih družb. Namen tega ukrepa je bilo spodbujanje naložb španskih družb v tujini. Zato bi bilo v nasprotju z duhom določbe, če bi se iz uporabe člena 12(5) TRLIS izključile naložbe španskih družb v holdinge nerezidente;

(b) drugič, člen 12(5) TRLIS se sklicuje na člen 21 TRLIS, v katerem so izrecno navedeni neposredni in posredni prevzemi deležev. Zato bi bilo treba razumeti, da člen 12(5) TRLIS vključuje posredne prevzeme deležev družb nerezidentk prek neposrednega prevzema deleža holdinga nerezidenta, če so izpolnjeni pogoji iz člena 21 TRLIS;

(c) tretjič, odločba Komisije iz leta 2009 in sklep Komisije iz leta 2011 v zvezi z amortizacijo finančnega dobrega imena se nanašata na neposredne in posredne prevzeme deležev;

(d) četrtič, da bi se lahko uveljavljal odbitek za posredne prevzeme, je treba posredni delež prek prejšnje združitve spremeniti v neposredni delež. Glede na težave pri izvajanju tujih poslovnih združitev bi bilo v nasprotju z načelom fiskalne nevtralnosti, če bi se s fiskalnega vidika drugače obravnaval prevzem, katerega rezultat je poslovna združitev in prevzem deležev, katerih rezultat ni poslovna združitev. Poleg tega je dejstvo, da je naložba izvedena prek prevzema deležev holdinga, zunanja okoliščina, ki ni odvisna od družbe, ki prevzame holding, ampak od strukture trga.

(c) *Navedbe posrednih prevzemov v odločbi in sklepu, parlamentarna vprašanja in objava sklepa o začetku postopka iz leta 2007*

(65) Španski organi in zainteresirane tretje strani trdijo, da je nova upravna razlaga, kakor je določena v zavezujoči upravni razlagi št. V0608-12 z dne 21. marca 2012 in resoluciji sodišča TEAC z dne 26. junija 2012, v skladu z odločbo in sklepom. To je razvidno z dveh vidikov:

(a) prvič, v obeh aktih Komisije so večkrat navedeni neposredni in posredni prevzemi. V obeh aktih je bil odbitek finančnega dobrega imena za neposredni in posredni prevzem deležev razglašen za nezakonito pomoč. Španski organi in zainteresirane strani navajajo več odstavkov odločbe in sklepa, v katerih so navedeni neposredni in posredni prevzemi, tj. odstavke 21, 167, 170 in 175 odločbe ter člen 1 odločbe in sklepa;

(b) drugič, očitno po mnenju Komisije upravna razlaga ni bila pomembna, saj ni bila omenjena v besedilu odločbe ali sklepa.

(66) Poleg tega španski organi ugotavljajo, da so službe Komisije dopis službe poslale 26. marca 2007, tj. pred začetkom formalnega postopka preiskave, v njem pa so navedle, da je upravna razlaga člena 12(5) TRLIS očitno preveč omejevalna.

(67) Španski organi trdijo, da sta davčna uprava in organ DGT pri sprejetju upravne razlage št. V0608-12 z dne 21. marca 2012 in resolucije sodišča TEAC z dne 26. junija 2012 upoštevala načelo dosledne razlage s pravom EU ter načelo neposrednega učinka in primarnosti prava EU. Nacionalni organi, sodniki ali uprava bi dejansko morali vedno uporabljati nacionalno pravo, ki je v skladu s pravom EU, zavezuje pa jih načelo lojalnega sodelovanja iz člena 4 PDEU.

(68) Sklepi in odločbe, ki jih sprejme Evropske komisija, so za naslovnika zavezujoči, zato sta morala organ DGT in sodišče TEAC spremeniti svoja upravna merila glede razlage člena 12(5) TRLIS. Upravna razlaga in resolucija sodišča TEAC sta bila zato popolnoma skladna z ubeseditvijo in področjem uporabe obeh aktov Komisije, saj nista bila predmet vračila finančnega dobrega imena, ki izhaja iz neposrednih in posrednih prevzemov, izvedenih v obdobju, v katerem je Komisija priznala obstoj legitimnih pričakovanj za upravičence in so izpolnjevali posebne pogoje iz odločbe in sklepa.

(69) Španski organi in zainteresirane tretje strani trdijo, da je Komisija napačno sklepala, ko je v tem primeru uporabila sodno prakso Sodišča iz sodbe v zadevi Kahla ([28]) in sodbe v zadevi Namur-Les assurances du crédit ([29]). V sodbi v zadevi Kahla je navedeno, da so vse dodatne informacije, ki jih Komisija zahteva zaradi pojasnitve področja uporabe ukrepa pomoči, del priglašenega sistema pomoči. Po trditvah španskih organov Komisija, čeprav je bila že seznanjena z upravno razlago, v kateri je bila izključena uporaba člena 12(5) TRLIS za posredne prevzeme, te razlage v odločbi ali sklepu ni navedla. Kljub temu da je že bila seznanjena z upravno razlago, je v obeh aktih navajala neposredne in posredne prevzeme. Zainteresirane strani trdijo, da niso bile nikdar seznanjene s komunikacijo med Komisijo in španskimi organi, v kateri je bilo navedeno, da bi bilo v praksi finančno dobro ime mogoče uveljavljati le pri neposrednem prevzemu deležev.

(70) V sodbi v zadevi Namur-Les assurances du crédit Sodišče določa, da je treba nadalje priglasiti le spremembe, ki v sistem pomoči uvajajo bistvene spremembe. Po mnenju španskih organov ne gre za spremembo obstoječega ukrepa pomoči ali novo pomoč, če pravne določbe, ki so prvotno vključevale ukrep pomoči, njihove omejitve, pogoji in načini niso bili spremenjeni. Zadevni pravni določbi, tj. člen 12(5) in člen 21(1)(a) TRLIS, njune omejitve, pogoji in načini niso bili spremenjeni, zato je na podlagi sodbe Sodišča mogoče sklepati, da nova razlaga ne more pomeniti nove pomoči.

(71) Poleg tega španski organi in zainteresirane tretje strani trdijo, da je Komisija v odločbi in sklepu priznala, da se je formalni postopek preiskave začel zaradi parlamentarnih vprašanj, ki so jih zastavili nekateri poslanci Evropskega parlamenta. Ta parlamentarna vprašanja so se nanašala zlasti na posredne prevzeme, tj. prevzeme deležev v holdingu nerezidentu, ki ima v lasti deleže v delujočih družbah nerezidentkah. Primerih teh prevzemov so bili prevzem družbe O2, ki jo je prevzela družba Telefónica, družbe Scottish Power Ltd, ki jo je prevzela družba Iberdrola, in družbe Abbey National Bank, ki jo je prevzela družba Banco Santander. Komisija je bila torej seznanjena s tem, da so bili v člen 12(5) TRLIS vključeni tudi posredni prevzemi.

(72) Španski organi in zainteresirane tretje strani trdijo tudi, da se je objava, v kateri je Komisija podala obvestilo o začetku formalnega postopka preiskave leta 2007, nanašala na parlamentarna vprašanja, v katerih so bile navedene nekatere od teh transakcij, zlasti prevzem družbe O2, ki jo je prevzela družba Telefónica, prevzem družbe Scottish Power Ltd, ki jo je prevzela družba Iberdrola in ponudbe družb Sacyr, Abertis in Cintra za koncesijo za avtoceste v Franciji. Družba Iberdrola poleg tega trdi, da je Komisija odobrila združitev ([30]) družb Iberdrola in Scottish Power, torej je morala biti seznanjena s tem, da je družba Iberdrola prevzela deleže holdinga z delujočimi odvisnimi družbami.

(d) *Načela enake obravnave, nediskriminacije in fiskalne nevtralnosti*

(73) Španski organi in nekatere zainteresirane tretje strani menijo, da se primerljive dejanske razmere v skladu z načeli enake obravnave in nediskriminacije ne smejo obravnavati različno, različne dejanske razmere pa se ne smejo obravnavati enako, razen če je taka obravnava objektivno utemeljena.

(74) Španski organi in nekatere zainteresirane tretje strani trdijo, da je posredni prevzem deleža delujočih družb nerezidentk, ki izhaja iz predhodnega neposrednega prevzema deleža holdinga, primerljiv z neposrednim prevzemom deležev v delujoči družbi. Ugotovitve iz odločbe in sklepa bi zato morale veljati za posredne in neposredne prevzeme. V skladu s tem bi bilo treba upravno razlago, ki vključuje posredne prevzeme, prav tako razglasiti za nezakonito in nezdružljivo pomoč, Komisija pa bi morala samodejno priznati obstoj legitimnih pričakovanj glede posrednih prevzemov deležev med 1. januarjem 2002 in 21. decembrom 2007 (21. majem 2011) v skladu s pogoji iz člena 1 odločbe in sklepa.

([28]) Glej sodbo z dne 16. decembra 2010 v zadevi Kahla Thüringen Porzellan GmbH proti Komisiji, C-537/08P.
([29]) Glej sodbo z dne 9. avgusta 1994 v zadevi Namur-Les assurances du crédit proti Komisiji, C-44/93.
([30]) Združitev COMP M.4517 – Iberdrola/Scottish Power.

(75) Zainteresirane tretje strani navajajo tudi načelo fiskalne nevtralnosti. Načelo fiskalne nevtralnosti zahteva enako obravnavo naložbe ne glede na način njene izvedbe. Pri posrednih prevzemih deležev lahko finančno dobro ime pri posrednih prevzemih deležev nastane le, če se posredni prevzem spremeni v neposrednega prek združitve, pri kateri družba rezidentka prevzame družbo nerezidentko. Zaradi težav pri mednarodnih poslovnih združitvah za nastanek finančnega dobrega imena ne bi smela biti potrebna združitev z delujočo družbo nerezidentko. Prav tako ne bi smelo biti potrebno, da se izvede združevanje na več ravneh med matično družbo in holdingom nerezidentom, ki se je hkrati združil z delujočo odvisno družbo. To, da člen 12(5) TRLIS vključuje neposredne in posredne prevzeme, bi bilo v skladu z logiko načela fiskalne nevtralnosti.

(e) *Nova upravna razlaga nima retroaktivnih učinkov*

(76) Španski organi in zainteresirane tretje strani so nasprotovali tudi navedbi iz sklepa o začetku postopka iz leta 2013 glede retroaktivnih učinkov upravne razlage. Po mnenju španskih organov retroaktivnost obstaja le glede pravnih določb ali pravnih aktov, ki imajo pravne učinke za tretje strani. V skladu s španskim vrhovnim sodiščem upravna razlaga, kot je davčno mnenje, ni pravni, ampak le postopkovni akt. Prvotna družba se na davčna mnenja ne more pritožiti, njihov namen pa je le informativen. Ker nimajo pravnih učinkov, ne morejo imeti retroaktivnega učinka. Zainteresirane tretje strani se strinjajo, da se ukrep retroaktivno ne uporablja. Prvič, davkoplačevalec predloži davčne razlage za tiste davke, ki še niso bili odmerjeni in pobrani. Drugič, številni davkoplačevalci niso upoštevali prvotnih meril iz upravne razlage in so odbitek finančnega dobrega imena iz člena 12(5) TRLIS uveljavljali pri posrednih prevzemih deležev.

B. LEGITIMNA PRIČAKOVANJA, PRAVNA VARNOST IN NAČELO „ESTOPPEL“

(77) Če bi Komisija ugotovila, da je nova upravna razlaga v zvezi s členom 12(5) TRLIS nezakonita nova pomoč, bi morale po mnenju španskih organov enake ugotovitve iz člena 1 odločbe in sklepa glede legitimnih pričakovanj veljati tudi za posredne prevzeme deležev.

(78) Španski organi so se pri trditvah glede neobstoja vračila pomoči v tem primeru zaradi obstoja legitimnih pričakovanj sklicevali na člen 14(1) Uredbe (ES) št. 659/1999, v skladu s katerim Komisija ne zahteva vračila pomoči, če bi bilo to v nasprotju s splošnim načelom prava Skupnosti.

(79) Po mnenju španskih organov in zainteresiranih strani so nastanek legitimnih pričakovanj za upravičence pomoči podprli naslednji akti Komisije:

(a) Komisija je s stalnimi navedbami posrednih prevzemov v odločbi in sklepu za subjekte, ki so izvedli posredne prevzeme deležev in izpolnjujejo pogoje iz obeh aktov Komisije, ustvarila nova legitimna pričakovanja. Priznanje legitimnih pričakovanj v odločbi (odstavki 164 do 167) in sklepu (odstavki 190 do 193) se je nanašalo na neposredne in posredne prevzeme.

(b) Odgovori Komisije na pisna parlamentarna vprašanja, ki so jih postavili poslanci Evropskega parlamenta Erik Mejier, Sharon Bowles in David Martín ([31]) glede tega, ali bo zadevni ukrep razglašen za pomoč, so se nanašali izrecno na prevzem družbe O2, ki jo je prevzela družba Telefónica, ponudbe družb Abertis, Cintra in Sacyr glede francoskih avtocest ter prevzem družbe Scottish Power, ki jo je prevzela družba Iberdrola. V odločbi in sklepu je priznano, da so odgovori na ta parlamentarna vprašanja ustvarili legitimna pričakovanja. Španski organi in zainteresirane tretje strani menijo, da ti odgovori niso izrecno omejili uporabe člena 12(5) TRLIS na neposredne prevzeme, predvidevalo pa se je tudi, da se bodo glede na strukturo prevzetih skupin družb nanašali tudi na posredne prevzeme. Španski organi in zainteresirane tretje strani so navedli zlasti združitev družb Scottish Power in Iberdrola, ki jo je odobrila Komisija. Španski organi in zainteresirane tretje strani menijo, da je bila Komisija na podlagi informacij, predloženih službam GD za konkurenco, seznanjena s tem, da je bil navedeni prevzem posredni prevzem deleža v družbi nerezidentki, ki izhaja iz predhodnega prevzema holdinga. Previden in skrben gospodarski subjekt zato na podlagi odgovorov poslancem Evropskega parlamenta ni mogel sklepati, da se nanašajo le na neposreden prevzem deležev.

([31]) Pisni vprašanji E-4431/05 in E-4772/05.

(80) Po mnenju španskih organov obstoj prejšnje omejevalne upravne razlage člena 12(5) TRLIS ne vpliva na legitimna pričakovanja tistih upravičencev, ki so izvedli posredne prevzeme deležev. Člen 12(5) TRLIS je namreč jasna določba, vključuje sklic na pravila o konsolidaciji računovodskih izkazov in je namenjen spodbujanju naložb španskih družb v tujini, če se lahko v določeni meri vpliva na dejavnost prevzete družbe, ki opravlja gospodarske dejavnosti.

(81) Po mnenju zainteresiranih tretjih strani interni pogovori med Komisijo in španskimi organi v okviru formalnega postopka preiskave ne spreminjajo legitimnih pričakovanj glede upravičencev ukrepa pomoči. Ti interni pogovori bi lahko imeli pravne učinke za tretje strani, če bi bili vključeni v besedilo odločbe in sklepa.

(82) Zainteresirane tretje strani trdijo, da je Komisija prekršila načelo „estoppel“, v skladu s katerim Komisija ne more nasprotovati lastnim aktom ali ukrepom. Komisija je v odločbi in sklepu stalno navajala posredne prevzeme. Zato ne bi smela spremeniti prvotnega jamstva iz navedenega pravnega ukrepa s trditvijo, da je davčna uprava spremenila razlago določbe.

(83) Zainteresirane tretje strani trdijo tudi, da Komisija krši načelo pravne varnosti. Komisija namreč večkrat navaja neposredne in posredne prevzeme, obenem pa v besedilu obeh aktov ne navaja upravne razlage člena 12(5) TRLIS. Zainteresirane tretje strani menijo, da bi previden in skrben subjekt na podlagi besedila odločbe in sklepa menil, da so posredni prevzemi vključeni v področje uporabe člena 12(5) TRLIS.

## 5. **PRIPOMBE ŠPANIJE NA PRIPOMBE TRETJIH STRANI**

(84) Španski organi ugotavljajo, da imajo vse zainteresirane tretje strani enako mnenje in podpirajo trditve, predložene v pripombah španskih organov.

(85) Španski organi ponavljajo, da nova upravna razlaga organa DGT iz *consulta* št. V0608/12 z dne 21. marca 2012 in resolucije sodišča TEAC z dne 26. junija 2012 ne pomeni nove pomoči. Odgovori na davčna mnenja in resolucije sodišča TEAC nimajo pravnih učinkov.

(86) Sodba španskega vrhovnega sodišča z dne 24. junija 2013 dokazuje, da bi bilo treba pri izračunu finančnega dobrega imena upoštevati pravila glede konsolidiranih računovodskih izkazov ne glede na to, ali prevzete družbe nerezidentke predložijo konsolidirane ali posamične računovodske izkaze. Čeprav se predmet te sodbe ni nanašal na uporabo člena 12(5) TRLIS za neposredne ali posredne prevzeme, bi bilo potrebno sklicevanje na računovodska pravila, kar pomeni, da bi morali biti neposredni in posredni prevzemi za namene člena 12(5) TRLIS obravnavani podobno.

(87) Pet zainteresiranih strani je v svojih pripombah navedlo, da so v svojih odmerah davka od dohodka pravnih oseb v zvezi s posrednimi prevzemi odbile finančno dobro ime. Nova upravna razlaga torej ni vplivala na področje uporabe člena 12(5) TRLIS.

(88) Komisija je glede na odgovora na pisni parlamentarni vprašanji, ki sta ju zastavila Erik Mejier in Sharon Bowles, v odločbi in sklepu priznala obstoj legitimnih pričakovanj. Iz odgovorov ni razvidno, da bi bila ta pričakovanja omejena na neposredne prevzeme. Ravno nasprotno, odgovori na ta parlamentarna vprašanja so se nanašali na določene posredne prevzeme.

(89) Poleg tega je cilj načela legitimnih pričakovanj zaščita upravičencev do domnevne državne pomoči, ne pa države članice. Upravičenci do pomoči so torej tisti, ki bi morali oceniti, ali bi lahko ukrepi, ki jih je sprejela Komisija (nikoli pa država članica), povzročili obstoj legitimnih pričakovanj.

(90) Komisija bo z začetkom tega postopka preiskave proučila lastne ukrepe, s tem pa bo kršila načeli pravne varnosti in „estoppel“.

(91) Španski organi so spomnili Komisijo, da narava pomoči iz člena 12(5) TRLIS ni končna, saj jo mora proučiti še Sodišče Evropske unije.

## 6. **OCENA UKREPA**

(92) Komisija je v svoji odločbi in sklepu ugotovila, da člen 12(5) TRLIS pomeni nezakonito in nezdružljivo shemo tako glede prevzemov znotraj EU kot zunaj EU. Ugotovila je zlasti, da zadevni ukrep, ki španskim družbam omogoča odbitek finančnega dobrega imena, ki izhaja iz prevzemov vsaj 5-odstotnega deleža v tuji družbi, pomeni selektivno prednost, ki ni utemeljena z logiko davčnega sistema. Poleg tega je bil ukrep razglašen za nezdružljiv z notranjim trgom ([32]). Komisija se sklicuje na utemeljitev, na kateri temeljita ta dva akta, da bi pokazala, da so zadevni ukrepi pomenili nezakonito nezdružljivo državno pomoč.

(93) Španski organi zoper odločbo ali sklep niso vložili ničnostne tožbe. So pa na Splošnem sodišču v odločanju številni spori, ki so jih sprožile tretje strani ([33]).

(94) Ta sklep obravnava izključno učinke nove upravne razlage člena 12(5) TRLIS, ki so jo španski organi uvedli po sprejetju odločbe in sklepa.

### A. NOVA NARAVA POMOČI UKREPA

(95) Namen odločbe in sklepa je bil oceniti združljivost španske sheme, kot so jo španski organi predložili med upravnim postopkom, na podlagi katerega sta bila sprejeta odločba in sklep, z notranjim trgom. V odločbi in sklepu je bila shema (člen 12(5) TRLIS) „ki jo je Španija nezakonito uporabljala“, razglašena za nezakonito in nezdružljivo ([34]).

(96) V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba področje uporabe sklepa ali odločbe določiti s sklicevanjem na dejansko besedilo zadevnega akta, pa tudi z upoštevanjem sheme pomoči, kakor jo je opisala država članica ([35]). Sodišče je v zadevi Kahla menilo, da je treba zahtevo Komisije po dodatnih informacijah, ki bi pojasnile področje uporabe sheme pomoči, in odgovor države članice na to zahtevo šteti za sestavni del sheme pomoči ([36]).

(97) Španski organi so v dopisu z dne 4. junija 2007 ([37]) pojasnili, da je zadevna upravna praksa omogočala le odbitek finančnega dobrega imena za neposredne prevzeme deležev v delujočih družbah.

(98) Ta praksa je razvidna tudi iz doslednih upravnih razlag organa DGT in sodišča TEAC, ki so se uporabljale od leta 2002 do leta 2012. Ne glede na besedilo zadevnih določb TRLIS sta organ DGT in sodišče TEAC v času sprejetja odločbe in sklepa člen 12(5) TRLIS dosledno sistematično uporabljala le za neposredne prevzeme deležev delujočih družb. Ta razlaga se je uporabljala od 1. januarja 2002, ko je prvič začel veljati člen 12(5) TRLIS.

---

([32]) Glej odstavek 83 in naslednje odstavke odločbe ter odstavek 96 in naslednje odstavke sklepa.

([33]) Številni spori so bili sproženi z Odločbo z dne 28. oktobra 2009 v zadevi C 45/07. Zlasti sodba Splošnega sodišča z dne 8. marca 2012 v zadevi Iberdrola proti Komisiji, T-211/10; sklepi Splošnega sodišča z dne 21. marca 2012 v zadevah BBVA proti Komisiji, T-225/10; Telefónica proti Komisiji, T-228/10; Ebro/Puleva proti Komisiji, T-234/10, in Modelo Continente proti Komisiji, T-174/11; in Sklep z dne 29. marca 2012 v zadevi AEB proti Komisiji, T-236/10. Sodba Sodišča z dne 19. decembra 2013 v zadevi Telefónica proti Komisiji, C-274/12P. Še vedno so v postopku pred Splošnim sodiščem zadeve Deutsche Telekom proti Komisiji, T-207/10, Autogrill proti Komisiji, T-219/10, in Banco Santander proti Komisiji, T-227/10. Številni spori so bili sproženi tudi s Sklepom z dne 12. januarja 2011 v zadevi C 45/07. Zlasti Sklep Splošnega sodišča z dne 5. junija 2012 v zadevi Iberdrola proti Komisiji, T-431/11; Sklep z dne 13. decembra 2012 v zadevi Cementos Molins proti Komisiji, T-424/11; Sklep z dne 10. junija 2013 v zadevi Barloworld proti Komisiji, T-459/11; Sklep z dne 9. septembra 2013 v zadevah BBVA proti Komisiji, T-429/11; Telefónica proti Komisiji, T-430/11; Altadis proti Komisiji, T-400/11; in Telefónica proti Komisiji, T430/11. Še vedno so v postopku pred Splošnim sodiščem zadeve Sigma proti Komisiji, T-239/11; Banco Santander proti Komisiji, T-399/11; Axa proti Komisiji, T-405/11; in Prosegur proti Komisiji, T-406/11. Na Sodišču sta v obravnavi naslednje pritožbi: BBVA proti Komisiji, C-587/13P; in Telefónica proti Komisiji, C-588/13P.

([34]) Jasno je tudi, da je vprašanje legitimnih pričakovanj iz odločbe in sklepa omejeno na področje uporabe ukrepov, ki so bili v teh dveh aktih opredeljeni za nezakonito nezdružljivo pomoč. Namen priznanja legitimnih pričakovanj s sklepom ali odločbo ni in ne more biti razširitev področja uporabe nezakonite nezdružljive pomoči, ki se je proučevala, ampak le omejitev njenega vračila.

([35]) Glej sodbo z dne 16. decembra 2010 v zadevi Kahla Thüringen Porzellan GmbH proti Komisiji, C-537/08P, točka 44 in naslednje; glej tudi sodbo z dne 20. maja 2010 v zadevi Todaro Nunziatina, C-138/09, točka 31.

([36]) Glej sodbo z dne 16. decembra 2010 v zadevi Kahla Thüringen Porzellan GmbH proti Komisiji, C-537/08P, točka 45.

([37]) Glej dopis z dne 4. junija 2007, v odgovor na zahtevo Komisije po informacijah z dne 26. marca 2007.

(99) Poleg tega je nova upravna razlaga člena 12(5) TRLIS, ki so jo španski organi uvedli marca 2012, razširila področje uporabe člena 12(5) TRLIS, saj naj bi ukrep od takrat veljal za finančno dobro ime, ki izhaja iz neposrednih prevzemov deležev v družbah nerezidentkah, pa tudi finančno dobro ime, ki izhaja iz posrednih prevzemov deležev družb nerezidentk prek prevzema deležev holdinga.

(100) Poudariti je treba, da namen tega sklepa ni ugotoviti, ali bi se lahko pomoč opredelila kot obstoječa pomoč. V odločbi in sklepu je že bilo ugotovljeno, da so proučeni ukrepi (člen 12(5) TRLIS, kot so ga izvajali španski organi) pomenili nezakonito in nezdružljivo pomoč. Nova upravna razlaga zato v nobenem primeru ne bi mogla pomeniti obstoječe pomoči. Nasprotno, v tej primeru je pomembno, ali je obseg uporabe odločbe in sklepa vključeval tudi posredne deleže, ki izhajajo iz predhodnega prevzema holdinga.

(101) Komisija iz razlogov, pojasnjenih v nadaljevanju, meni, da nobena trditev španskih organov in zainteresiranih tretjih strani ne dokazuje, da ukrep ne pomeni nove pomoči.

### 6.1 **Prvotna upravna razlaga ni končna ter ni zadevna in sistematska upravna praksa**

(102) Španski organi in zainteresirane tretje strani v podporo svojemu mnenju, da ukrep ne pomeni nove pomoči, v bistvu trdijo, da prejšnja upravna razlaga ni bila končna, nanjo se bi bilo vedno mogoče pritožiti pred sodišči in ni bila dosledna praksa.

(103) Te trditve za namene tega sklepa niso pomembne. Komisija je v odločbi in sklepu proučila shemo državne pomoči, kot so jo izvajali španski organi. Okoliščina, da bi se lahko v prihodnosti sistem prilagodil ali spremenil (to bi lahko storila uprava ali sodišča), ne vpliva na obseg preiskave in s tem na področje uporabe odločbe in sklepa.

(104) Trditve španskih organov je treba v vsakem primeru zavrniti iz naslednjih dodatnih razlogov:

(105) Komisija glede trditve, da prvotna upravna razlaga ni bila zadevna in konsolidirana praksa davčne uprave, ugotavlja, da vse *consultas* organa DGT in resolucije sodišča TEAC, ki so jih predložili španski organi, kažejo na sistematičen in dosleden pristop pri izključevanju posrednih prevzemov deležev, ki izhajajo iz neposrednega prevzema deležev holdinga, iz področja uporabe člena 12(5) TRLIS.

(106) Španski organi in zainteresirane tretje strani trdijo tudi, da prvotna upravna razlaga ni zadevna in končna upravna praksa, saj ni pravni vir, nanjo pa se je vedno mogoče pritožiti pred pristojnimi sodišči.

(107) Komisija meni, da dejstvo, da je mogoče zoper upravno razlago in resolucije sodišča TEAC vložiti pritožbo na sodiščih na nadaljnjih stopnjah, ne pomeni, da te *consultas* in zlasti resolucije sodišča TEAC nimajo pravnih učinkov na prvotno družbo. Kot je določeno v členu 89 splošnega davčnega zakona št. 58/2003 z dne 17. decembra, so odgovori, ki so podani v okviru zahteve po davčnem mnenju, za davčno upravo zavezujoči. To pomeni, da mora davčna uprava uporabljati enaka merila, če so pri davkoplačevalcih prisotna enaka dejstva in okoliščine. Previden in skrben subjekt bi zato od davčne uprave pričakoval, da bo v primerih, ko so pri davkoplačevalcih prisotna enaka dejstva in okoliščine, uporabljala dosleden pristop.

(108) Španski organi in nekatere zainteresirane tretje strani trdijo, da prvotna upravna razlaga ni dosledna upravna praksa, saj je merila iz upravne razlage mogoče kadar koli nadalje spremeniti. Kot pa so pojasnili španski organi, člen 89 zakona št. 58/2003 zahteva dosledno uporabo meril iz upravne razlage, če se ne spremenijo s sodno prakso ali veljavnim zakonom. Komisija ugotavlja, da vse *consultas* organa DGT in resolucije sodišča TEAC kažejo na to, da se je v obdobju 2002–2012 uporabljala dosledna praksa, ki ni bila spremenjena niti z zakonom niti s sodno prakso.

(109) Španski organi in nekatere zainteresirane tretje strani trdijo, da je bila upravna razlaga postopoma spremenjena z resolucijo sodišča TEAC z dne 1. junija 2010 in sodbo sodišča Audiencia Nacional z dne 13. oktobra 2011 ([38]), ki jo je nato podprlo špansko vrhovno sodišče v sodbi z dne 24. junija 2013 ([39]). Komisija meni, da navedene sodbe ne kažejo na spremembo davčne obravnave posrednih prevzemov deležev v okviru člena 12(5) TRLIS. Resolucija sodišča TEAC ter sodbi sodišča Audiencia Nacional in španskega vrhovnega sodišča so bile povezane s prevzemi deležev znotraj skupine, kar pa ni enako zadevnemu primeru. Obe sodbi se ne nanašata izključno na vprašanje posrednih prevzemov deležev in ne obravnavata obstoja finančnega dobrega imena kot takega, saj je obstoj finančnega dobrega imena ocenilo že sodišče prejšnje stopnje in ni bil vključen v obseg pritožbe. Glede tega je bila upravna praksa španskih davčnih organov pri postopku vračila takšna, da so najprej preverili posredno ali neposredno naravo prevzemov – ne glede na to, ali so bili prevzemi znotraj skupine – in tako ugotovili, ali iz teh prevzemov izhajajo davčne ugodnosti.

(110) Španski organi in zainteresirane tretje strani nasprotujejo tudi izjavi Komisije v sklepu o začetku postopka z dne 17. julija 2013, da so bili odbitki finančnega dobrega imena, povezani s posrednimi prevzemi iz davčnih napovedi, sistematično zavrnjeni. Španski organi in zainteresirane tretje strani trdijo, da odbitka ni bilo mogoče sistematično zavrniti, ker španski sistem za pobiranje davkov temelji na „sistemu samoodmere“ (t. i. *autoliquidación*).

(111) Komisija meni, da obstoj sistema za pobiranje davkov na podlagi samoodmere ne odpravi nove narave pomoči ukrepa. Dejstvo, da španski sistem za pobiranje davkov temelji na sistemu „samoodmere“, ne zagotavlja ustreznosti in posledično zakonitosti posamezne davčne operacije, ki jo izvede prvotna družba. Davčna uprava lahko preverja in spremlja davčne operacije samoodmere, ki jih izvedejo davkoplačevalci. Kot so navedli španski organi, če bi bil pri davkoplačevalcu, ki je odbil finančno dobro ime, ki izhaja iz posrednih prevzemov, opravljen davčni inšpekcijski nadzor, davčna uprava, ki mora, kadar so pri davkoplačevalcih prisotna enaka dejstva in okoliščine, uporabljati enaka merila, odbitka finančnega dobrega imena v davčni napovedi družbe ne bi sprejela. Obstoj davčnega sistema „samoodmere“ zato ni v nasprotju z mnenjem Komisije, da so bile zahteve družb glede odbitka finančnega dobrega imena v okviru prevzemov posrednih deležev sistematično zavrnjene.

(112) Poleg tega dejstvo, da nekateri davkoplačevalci niso upoštevali obstoječe upravne razlage in so za prevzeme posrednih deležev odbili finančno dobro ime, za namene te analize ni pomembno. Davčna uprava mora, kadar so pri davkoplačevalcih prisotna enaka dejstva in okoliščine, v skladu s členom 89 zakona št. 58/2003 uporabljati merila iz davčnih razlag. Zato bi morali davkoplačevalci, ki so finančno dobro ime odbili za posredne prevzeme in pri katerih je bil naknadno opravljen davčni inšpekcijski nadzor, popraviti svoje davčne napovedi.

(113) V *consultas* organa DGT in resolucijah sodišča TEAC je potrjeno, da je bila v času sprejetja odločbe in sklepa ter celo pozneje (do marca 2012) dosledna upravna praksa španskih organov uporaba zadevne davčne sheme le za neposredne prevzeme deležev delujočih družb nerezidentk, vsi odbitki davka za posredne prevzeme deležev, ki so izhajali iz neposrednega prevzema deležev holdinga, pa so bili sistematično zavrnjeni. Komisija poleg tega meni, da narava samoodmere španskega sistema za pobiranje davkov ne spremeni dejstva, da je nova upravna razlaga razširila področje uporabe člena 12(5) TRLIS.

### 6.2 **Nova upravna razlaga ne pomeni bistvene spremembe področja uporabe člena 12(5) TRLIS**

(114) Španski organi in zainteresirane tretje strani trdijo, da člen 12(5) TRLIS ni bil bistveno spremenjen, upravne razlage področja uporabe določbe pa ni mogoče šteti za bistveno spremembo pomoči. Poleg tega dejstvo, da sta organ DGT in sodišče TEAC spremenila upravno razlago, ne vpliva na področje uporabe člena 12(5) TRLIS.

([38]) Glej sodbo sodišča Audiencia Nacional z dne 13. oktobra 2011; številka pritožbe 432/2008.
([39]) Glej sodbo španskega vrhovnega sodišča z dne 24. junija 2013; RJ/2013/5335.

(115) Kljub temu ni nobenega dvoma, da razširitev področja uporabe davčne prednosti (kar bi lahko pomenilo dodelitev več milijard EUR državne pomoči) za posredne prevzeme deležev pomeni bistveno spremembo področja uporabe sistema ([40]).

(116) Dejansko je bila spremenjena metoda za izračun finančnega dobrega imena, ki je bila preoblikovana tako, da je omogočila odbitek finančnega dobrega imena, ki izhaja iz posrednih prevzemov deležev družb nerezidentk prek neposrednega prevzema deležev holdinga. Ta sprememba metode izračuna je očitno razširila področje uporabe člena 12(5) TRLIS.

6.2.1 *Metoda za izračun finančnega dobrega imena*

(117) *Consultas* organa DGT in sodna praksa sodišča TEAC, ki so jih španski organi med upravnim in formalnim postopkom preiskave predložili Komisiji, kažejo, da je bila od sprejetja člena 12(5) TRLIS leta 2002 do leta 2012 v uporabi dosledna upravna praksa, ki je iz področja uporabe člena 12(5) TRLIS izključila posredne prevzeme deležev, ki izhajajo iz neposrednega prevzema deležev holdinga. Doktrina organa DGT in sodna praksa sodišča TEAC sta svojo prvotno razlago utemeljili na naslednji podlagi:

(118) Dobro ime je neopredmeteno sredstvo, ki nastane, ko ena družba prevzame drugo, ter je enako razliki med nakupno ceno in knjigovodsko vrednostjo njenih neto sredstev. Z opravljanjem gospodarske dejavnosti se ustvari neopredmeteno sredstvo na podlagi portfelja strank, strokovnega znanja, človeških virov, geografske lokacije in prestiža družbe, kar prispeva k nakupni ceni, višji od tiste, ki je določena kot knjigovodska vrednost. Dobro ime lahko nastane le zaradi neposrednega prevzema delujoče družbe, tj. družbe, ki dejansko opravlja gospodarsko dejavnost. Dobro ime nasprotno ne more nastati pri holdingu, katerega glavni namen je lastništvo deležev delujočih odvisnih družb ([41]).

(119) Cena, plačana za delež družbe, lahko njegovo knjigovodsko vrednost preseže iz dveh razlogov: (1) dejanske vrednosti sredstev in pravic družbe ali (2) presežne cene, plačane zaradi pričakovanja, da se bodo v prihodnosti dosegli višji dohodki. Slednja kategorija ustreza finančnemu dobremu imenu ([42]).

(120) Organ DGT in sodišče TEAC sta pri izračunu zneska finančnega dobrega imena, tj. razlike med nakupno ceno in knjigovodsko vrednostjo deleža, ki ga ni mogoče pripisati neto vrednosti družbe nerezidentke, uporabila naslednji pristop v štirih korakih:

(a) izračun razlike med nakupno ceno deleža in njegovo knjigovodsko vrednostjo;

(b) knjigovodska vrednost bi morala izražati delež lastniškega kapitala, ki ustreza deležu družbe rezidentke v družbi nerezidentki;

(c) razliko med nakupno ceno deleža in njegovo knjigovodsko vrednostjo bi bilo treba v skladu z merili iz računovodskih pravil glede konsolidacije pripisati sredstvom družbe nerezidentke do zgornje tržne vrednosti zadevnega sredstva ([43]);

(d) znesek, ki ostane, je finančno dobro ime, ki se lahko od davčne osnove letno odbije v višini največ ene dvajsetine njegove vrednosti.

(121) V skladu s to metodo izračuna bi bilo treba v primeru, da družba s sedežem v Španiji prevzame delež v holdingu nerezidentu (katerega glavna dejavnost je lastništvo deležev in upravljanje sredstev drugih delujočih družb), razliko med nakupno ceno in knjigovodsko vrednostjo neto vrednosti holdinga knjižiti kot sredstvo holdinga do zgornje tržne vrednosti zadevnega sredstva. Ker so sredstva holdinga deleži v delujočih odvisnih družbah nerezidentkah, je tržna vrednost njegovih sredstev enaka nakupni ceni deležev, zato finančno dobro ime ne more nastati. V skladu s to razlago lahko finančno dobro ime nastane le zaradi neposrednega prevzema delujoče družbe.

(122) Upravna razlaga organa DGT z dne 21. marca 2012 in naknadna resolucija sodišča TEAC z dne 26. junija 2012 sta razširili področje uporabe člena 12(5) TRLIS na posredne prevzeme deležev, ki izhajajo iz neposrednih prevzemov deležev holdinga. Po mnenju španskih organov in ene zainteresirane strani bi bilo treba za izračun finančnega dobrega imena uporabiti naslednji izračun:

([40]) Poudariti je treba tudi, da sta organ DGT in sodišče TEAC z novo razlago priznala odstopanje od njune prvotne razlage člena 12(5) TRLIS glede nove možnosti uporabe tega člena pri posrednih prevzemih deležev (glej oddelek 2.3.2).
([41]) Glej resolucijo sodišča TEAC z dne 3. novembra 2011; R.G.: 2842-09.
([42]) Glej resolucijo sodišča TEAC z dne 26. junija 2012; R.G.: 3637/2010 in 1439/2011.
([43]) V skladu z resolucijo TEAC ter členoma 23 in 24 Kraljevega odloka 1815/1991.

(123) V primeru neposrednega prevzema deležev, ki izhajajo iz neposrednega prevzema deležev holdinga, je treba izvesti konsolidacijo, kar bo omogočilo prenos dobrega imena, ki je nastalo na drugi in naslednjih ravneh, na raven holdinga. To je mogoče z odpravo lastniškega kapitala med prevzemno in prevzeto družbo. V skladu s členom 30 Kraljevega odloka 1815/1991 bi bilo treba v ta namen postopek odprave lastniškega kapitala izvesti v več korakih:

(a) najprej se odpravi lastniški kapital na ravni družbe, ki nima neposrednega deleža v lastniškem kapitalu druge družbe. Delež holdinga v delujoči odvisni družbi je odpravljen, v bilanci stanja holdinga pa se vrednost navedenega deleža nadomesti s tržno vrednostjo sredstev delujoče odvisne družbe. V bilanci stanja holdinga nastane rezerva konsolidacije, ki je enaka razliki med tržno vrednostjo sredstev delujoče družbe in njihovo knjigovodsko vrednostjo;

(b) nato se odpravi lastniški kapital tudi na naslednjih ravneh, pri izračunu vrednosti lastniškega kapitala pa se upoštevajo rezerve konsolidacije, ki so nastale na predhodnih ravneh.

(124) Finančno dobro ime je del razlike med nakupno ceno deleža in novo vrednostjo lastniškega kapitala holdinga po konsolidaciji, ki je ni mogoče pripisati sredstvom holdinga. Pri tej metodi izračuna se sredstva in obveznosti vseh odvisnih družb v lasti holdinga obravnavajo kot sredstva in obveznosti ene same družbe.

(125) Pri tej novi metodi izračuna iz upravne razlage organa DGT in resolucije sodišča TEAC iz leta 2012 je potrebna predhodna simulacija ([44]) konsolidacije, da se lahko po korakih iz člena 30 Kraljevega odloka 1815/1991 sredstva delujoče družbe nerezidentke (ki ustvarja dobro ime) prenesejo na raven holdinga. Šele po tej simulaciji postopka konsolidacije je mogoče razliko med nakupno ceno deleža in njegovo knjigovodsko vrednostjo pripisati sredstvom in pravicam holdinga nerezidenta. Razlika, ki ostane, je finančno dobro ime, ki se nato odbije od davčne osnove. Pri tej metodi izračuna se ne izravnata nakupna cena in tržna vrednost sredstev holdinga (deleži), zaradi katere ni nastalo dobro ime na ravni holdinga.

(126) Glede izračuna finančnega dobrega imena je sporen sklic iz člena 12(5) TRLIS na pravila glede konsolidacije. V sklicu ni navedeno, katera so računovodska pravila ali določbe glede konsolidacije, ki bi jih bilo treba upoštevati pri izračunu končnega zneska finančnega dobrega imena:

„Razliko med nakupno ceno deleža in njegovo knjigovodsko vrednostjo na datum prevzemov bi bilo treba knjižiti pod sredstva in pravice družbe nerezidentke v skladu z merili iz Kraljevega odloka 1815/1991 o pravilih glede konsolidacije računovodskih izkazov.“ [*Poudarki so dodani*]

(127) Sodišče TEAC je v svojih prejšnjih resolucijah pojasnilo, da je bil sklic na računovodska pravila glede konsolidacije naveden izključno zaradi knjiženja razlike med nakupno ceno in knjigovodsko vrednostjo deleža pod sredstvi in pravicami družbe nerezidentke ([45]) ter da člen 12(5) TRLIS ne zahteva dejanske konsolidacije računovodskih izkazov. V resoluciji sodišča TEAC z dne 3. novembra 2011 je navedeno, da je „sklic iz člena 12(5) TRLIS na Kraljevi odlok 1815/1991 (računovodska pravila glede konsolidacije) […] namenjen le pripisu razlike med nakupno ceno deleža in njegovo knjigovodsko vrednostjo sredstvom in pravicam družbe nerezidentke.“

(128) Zlasti v primeru prevzema deležev holdinga se razprava osredotoča na to, kako bi se določilo, katero knjigovodsko vrednost bi bilo treba upoštevati za namene izračuna zneska finančnega dobrega imena, tj. knjigovodsko vrednost na podlagi konsolidiranih računovodskih izkazov ali knjigovodsko vrednost na podlagi posamičnih računovodskih izkazov. Rezultat je odvisen od izbire: če se sklic nanaša na knjigovodsko vrednost iz posamičnih knjigovodskih izkazov, finančno dobro ime pri prevzemu deleža holdinga ne nastane, če pa se sklic nanaša na knjigovodsko vrednost iz konsolidiranih knjigovodskih izkazov, bi finančno dobro ime nastalo na ravni holdinga.

([44]) Komisija navaja simulacijo konsolidacije, saj je ena od zahtev iz člena 21 TRLIS prevzem vsaj 5-odstotnega deleža. Ta odstotek ne pomeni konsolidacije s prevzemno družbo.

([45]) Glej resolucijo sodišča TEAC R.G. 2842-09 z dne 3. novembra 2011.

(129) Iz resolucij sodišča TEAC je mogoče sklepati, da je več davkoplačevalcev že zahtevalo odbitek finančnega dobrega imena, ki izhaja iz posredno prevzetih deležev na drugi ali naslednjih ravneh, saj so davčno upravo pozivali, naj ne upošteva referenčnih vrednosti iz posamičnih računovodskih izkazov, ampak iz konsolidiranih računovodskih izkazov. Vendar Komisija ugotavlja, da sta organ DGT in sodišče TEAC v svoji upravni razlagi in resolucijah pred letom 2012 dosledno navajala, da bi bilo treba upoštevati knjigovodsko vrednost iz posamičnih računovodskih izkazov.

(130) Zlasti sodišče TEAC je najprej trdilo, da davčna konsolidacija in računovodska konsolidacija nista enakovredni, to pa velja tudi za pojem konsolidirane skupine za davčne namene in za računovodske namene ([46]). Sodišče TEAC na primer navaja, da španski zakon o davku od dohodka pravnih oseb ne upošteva dobička skupine iz konsolidiranih računovodskih izkazov, ampak skupni posamični dobiček iz posamičnih računovodskih izkazov. Namena, za katera si prizadevajo računovodska pravila in davčna pravila, se na koncu razlikujeta: namen konsolidiranih računovodskih izkazov je obveščanje o gospodarskem in finančnem položaju skupine; z davčnega vidika je treba ugotoviti gospodarsko zmogljivost skupine, ki se bo obdavčila ([47]). Upoštevanje konsolidiranih računovodskih izkazov bi lahko povzročilo izkrivljanja pri izračunu davčne osnove. Lahko bi se na primer zgodilo, da je bila naložba izvedena, ko družba še ni bila del skupine, ali pa obratno, in sicer da bi bila naložba še vedno vključena v konsolidirane računovodske izkaze, čeprav družba ne bi bila več del skupine. Člen 12(5) TRLIS izrecno ne izključuje upoštevanja knjigovodske vrednosti iz konsolidiranih računovodskih izkazov, vendar bi morala biti knjigovodska vrednost, ki jo navaja, tista iz posamičnih računovodskih izkazov prevzete družbe nerezidentke, saj bi v nasprotnem primeru določba izrecno navajala računovodska pravila, kot velja v primerih drugih davčnih določb španskega zakona o davku od dohodka pravnih oseb.

(131) Komisija meni, da je metoda za izračun finančnega dobrega imena, na kateri sta temeljili upravni razlagi, sestavni del člena 12(5) TRLIS, ki določa njegovo področje uporabe in njegove pravne učinke. Dejansko je člen 12(5) TRLIS sam po sebi metoda za izračun finančnega dobrega imena, saj določa korake, ki jih je treba upoštevati, da se dobi znesek, ki pomeni finančno dobro ime. Očitno je, da bi lahko imela sprememba te metode izračuna, ki vključuje bistveno spremembo davčne prednosti, ki izhaja iz navedene določbe, neposreden učinek na pravne učinke določbe.

(132) Pri prvotni metodi izračuna, ki sta jo dosledno uporabljala organ DGT in sodišče TEAC, se je ugotovilo, da bi bilo treba upoštevati knjigovodsko vrednost iz posamičnih računovodskih izkazov prevzete družbe nerezidentke. Zato v okviru posrednega prevzema deležev, ki izhajajo iz neposrednega prevzema holdinga nerezidenta, dobro ime (in s tem finančno dobro ime) ne bi moglo nastati. Prvotna upravna praksa je omogočala le odbitek finančnega dobrega imena, ki izhaja iz neposrednega prevzema deleža delujočih družb.

(133) Nova metoda izračuna iz upravne razlage organa DGT in resolucije sodišča TEAC iz leta 2012 je razširila prvotne omejitve člena 12(5) TRLIS, saj je omogočila odbitek finančnega dobrega imena tudi v okviru posrednega prevzema deležev, ki izhajajo iz neposrednega prevzema deležev holdinga, pri čemer družbe, ki v času sprejetja odločbe in sklepa ukrepa niso smele uporabljati za posredne prevzeme, zdaj za navedene prevzeme lahko zahtevajo odbitke.

(134) Komisija poleg tega ugotavlja, da s tem, ko se lahko dobro ime, ki nastane na drugi ali naslednjih ravneh, prenese na raven holdinga, ni izpolnjena ena od predpostavk člena 12(5) TRLIS, tj. nastanek dobrega imena, ki izhaja iz prevzema deleža družbe nerezidentke, ki jo prevzame španska družba rezidentka. Dejansko bi dobro ime v tem primeru nastalo na drugi ali naslednjih ravneh, pri tem pa bili obe družbi španski nerezidentki. [*Poudarki so dodani*]

(135) Čeprav besedilo člena 12(5) in člena 21 TRLIS ni bilo spremenjeno, Komisija meni, da nova upravna razlaga člena 12(5) TRLIS, ki temelji na navedeni novi metodi izračuna, pomeni bistveno spremembo sheme, saj je s tem, ko je omogočila odbitek finančnega dobrega imena tudi za posredne prevzeme deležev, ki izhajajo iz neposrednega prevzema deležev holdinga, razširila prvotno področje uporabe določbe.

([46]) Glej resolucijo sodišča TEAC z dne 17. februarja 2011; R.G.: 4871-09, 4872-09, 4873-09 in 4874-09.
([47]) Glej sodbo španskega vrhovnega sodišča z dne 24. junija 2013; RJ/2013/5335.

6.2.2 *Razlogi, ki so jih predložili španski organi in zainteresirane tretje strani in bi upravičili odstopanje od prejšnje upravne razlage*

(136) Španski organi in zainteresirane tretje strani so priznali ([48]), da je bil do spremembe upravne razlage leta 2012 odbitek iz člena 12(5) TRLIS v praksi mogoč le za neposredne prevzeme deležev družb nerezidentk. Španski organi in zainteresirane tretje strani so predložili številne razloge, da bi upravičili spremembo upravne prakse v zvezi z izvajanjem člena 12(5) TRLIS.

(137) Vendar ti domnevni razlogi niso pomembni. Razlogi za spremembo sistema državne pomoči leta 2012 na noben način ne morejo spremeniti obsega preiskave, ki jo izvaja Komisija, in s tem področja uporabe odločbe in sklepa, ki sta bila sprejeta leta 2009 oziroma leta 2011.

(138) Poleg tega so razlogi, ki so jih španski organi prvotno navedli pri pojasnjevanju obsega uporabe ukrepa med upravnim postopkom, na podlagi katerega je bil sprejet sklep o začetku postopka iz leta 2007, in razlogi iz prvotne upravne razlage organa DGT in resolucij sodišča TEAC v nasprotju z razlogi, ki so bili navedeni v sedanjem formalnem postopku preiskave in naj bi podprli trditev glede neobstoja narave pomoči nove upravne razlage.

(139) Razlogi, ki so jih predložili španski organi in zainteresirane tretje strani, v nobenem primeru ne utemeljujejo odstopanja od prejšnje upravne razlage.

(a) *Utemeljitev člena 12(5) TRLIS: spodbujanje internacionalizacije španskih družb*

(140) Kot je bilo navedeno v pripombah španskih organov, se organ DGT in sodišče TEAC pri utemeljevanju spremembe njune upravne razlage sklicujeta na utemeljitev člena 12(5) TRLIS. Namen slednje določbe je spodbujanje internacionalizacije in naložb španskih družb v tujini. Izključitev posrednih prevzemov ne bi bila v skladu z navedenim ciljem.

(141) Različna davčna obravnava domačih in tujih prevzemov deležev iz člena 12(5) TRLIS, katerega namen je spodbujanje internacionalizacije in naložb španskih družb v tujini, je bila v odločbi in sklepu razglašena za nezakonito in nezdružljivo pomoč z notranjim trgom. Komisija meni, da spremembe upravne prakse ni mogoče upravičiti na podlagi utemeljitve – internacionalizacije španskih družb – določbe (člena 12(5) TRLIS), ki je bila v odločbi in sklepu že razglašena za nezakonito pomoč, ki je nezdružljiva z notranjim trgom.

(b) *Navedbe posrednih prevzemov v odločbi in sklepu, parlamentarna vprašanja in objava sklepa o začetku postopka iz leta 2007*

(142) Eden od argumentov, s katerim so španski organi in zainteresirane tretje strani nasprotovali opredelitvi nove upravne razlage člena 12(5) TRLIS kot nove pomoči, je, da se besedilo odločbe in sklepa Komisije nanaša na neposredne in posredne prevzeme deležev. Zato menijo, da je nova upravna razlaga v skladu z obema aktoma Komisije.

(143) Komisija se ne strinja, da naj bi te navedbe odpravile novo naravo pomoči ukrepa. Navedbe neposrednih in posrednih prevzemov deležev v odločbi in sklepu so vključene zaradi navzkrižnega sklicevanja člena 12(5) TRLIS na člen 21 TRLIS, ki izrecno navaja, da mora biti odstotek neposrednega ali posrednega deleža lastniškega kapitala družbe nerezidentke vsaj 5-odstoten. Naloga Komisije v odločbi in sklepu ni ugotavljanje, kako bi bilo treba izvajati določbo španskega zakona o davku od dohodka pravnih oseb, ampak ocenjevanje, ali določba pomeni državno pomoč ob upoštevanju načina, na katerega je zadevna država članica to določbo izvajala v času priglasitve.

(144) Poleg tega je treba opozoriti, da je bila v formalnem postopku preiskave, na podlagi katere sta bila sprejeta odločba in sklep, preiskava osredotočena na to, ali člen 12(5) TRLIS pomeni državno pomoč ali ne, pri tej oceni pa ni bilo treba proučiti, ali je člen 12(5) TRLIS vključeval tako neposredne kot posredne prevzeme. Razprava o tem, ali so vključeni posredni prevzemi deležev, se je začela v okviru postopka vračila, ko so španski organi Komisijo obvestili o spremembi prejšnje upravne prakse. Dejstvo, da je Komisija zelo zgodaj, tj. pred formalnim postopkom preiskave, v dopisu službe z dne 26. marca 2007 predložila nekaj vprašanj glede področja uporabe člena 12(5) TRLIS, za to analizo ni pomembno. V tem primeru je treba ugotoviti, kako so španski organi izvajali člen 12(5) TRLIS v času sprejetja odločbe in sklepa.

([48]) Glej dopis z dne 4. junija 2007, ki ga je Španija poslala v odgovor na zahtevo po informacijah z dne 26. marca 2007.

(145) V tem primeru je treba ponovno opozoriti na sodno prakso Sodišča iz sodbe v zadevi Kahla ([49]), ki navaja, da je treba področje uporabe sklepa ali odločbe določiti s sklicevanjem na dejansko besedilo zadevnega akta, ob tem pa tudi upoštevati shemo pomoči, kakor jo je opisala zadevna država članica. Španski organi so v zvezi s tem v dopisu z dne 4. junija 2007 pojasnili, da je področje uporabe člena 12(5) TRLIS vključevalo le neposredne prevzeme deležev v družbah nerezidentkah. V odločbi in sklepu ni izrecnega sklica na ta dopis, to pa ne spremeni dejstva, da se je člen 12(5) TRLIS od sprejetja izvajal tako, da so bili posredni prevzemi deležev izključeni iz njegovega področja uporabe.

(146) Poleg tega iz sodne prakse Sodišča iz sodbe v zadevi Kahla sledi, da so bili španski organi v okviru sprejetja nove upravne razlage že seznanjeni z informacijami iz dopisa, ki je bil poslan Komisiji in v katerem je bilo navedeno, da lahko ima le neposreden prevzem deleža korist od odbitka iz člena 12(5) TRLIS. Španski organi bi morali zagotoviti, da je sklep izveden v skladu z informacijami, ki so jih že predložili službam Komisije ([50]).

(147) Komisija meni, da področje uporabe odločbe in sklepa ni določeno le z besedilom akta, ampak tudi z upoštevanjem vseh informacij, ki so jih predložili španski organi in naj bi opisale način izvajanja sheme v času sprejetja obeh aktov.

(148) Vprašanje, ali so bile zainteresirane tretje strani seznanjene s komunikacijo med španskimi organi in Komisijo, je glede tega, ali nova upravna praksa pomeni novo pomoč, popolnoma nepomembno. Čeprav besedilo zadevne določbe, tj. člena 12(5) TRLIS, ki ga je treba razlagati skupaj s členom 21 TRLIS, ni bilo spremenjeno, Komisija meni, da so bile omejitve, pogoji in načini določbe spremenjeni. Nova upravna razlaga dejansko razširi prvotno področje uporabe člena 12(5) TRLIS, saj omogoča odbitek finančnega dobrega imena v primeru posrednega prevzema deleža prek neposrednega prevzema deleža holdinga. Tak primer v prejšnji upravni razlagi prvotno ni bil predviden, saj je omogočala le odbitek finančnega dobrega imena pri neposrednem prevzemu deležev delujočih družb.

(149) Sodišče je v sodbi v zadevi Namur-Les assurances du crédit ([51]) določilo, da je treba kot novo pomoč nadalje priglasiti le spremembe, ki v sistem pomoči uvajajo bistvene spremembe. Komisija meni, da nova upravna razlaga pomeni bistveno spremembo sistema pomoči, ki ga je Komisija analizirala v odločbi in sklepu, saj so bile omejitve, pogoji in načini razlage člena 12(5) TRLIS razširjeni na primere, ki prvotno niso bili vključeni v področje uporabe določbe. Poleg tega je treba poudariti, da namen tega sklepa ni ugotoviti, ali bi se lahko pomoč opredelila kot obstoječa ali nova pomoč. V odločbi in sklepu je že bilo ugotovljeno, da člen 12(5) TRLIS pomeni nezakonito in nezdružljivo pomoč. V tem primeru je treba ugotoviti, ali je področje uporabe odločbe in sklepa vključevalo tudi posredne deleže, ki izhajajo iz predhodnega prevzema holdinga, da bi se lahko ugotovili obstoj pomoči, njena združljivost in obstoj legitimnih pričakovanj.

(150) Poleg tega španski organi in zainteresirane tretje strani trdijo, da ukrep ne bi bil nova pomoč, saj so številni prevzemi, ki so bili izvedeni pred začetkom postopka leta 2007, posredni prevzemi deležev, ki so izhajali iz neposrednih prevzemov deležev holdinga. Španski organi in zainteresirane tretje strani trdijo, da sklici na te prevzeme iz objave sklepa o začetku postopka iz leta 2007 in odgovori Komisije na pisna parlamentarna vprašanja kažejo, da je bila Komisija seznanjena s posredno naravo teh prevzemov.

(151) Čeprav so prevzemi, na katere so navedeni sklici v odgovorih na pisna parlamentarna vprašanja ali objavi sklepa o začetku postopka iz leta 2007, morda vključevali posredne prevzeme, Komisija vsaj pri veliki večini operacij ni mogla poznati korporativne strukture družb, ki so se prevzemale, tj. ali so bile prevzete družbe delujoče družbe ali holdingi. Kot je bilo že navedeno v uvodni izjavi 128, se je zadeva osredotočala na vprašanje, ali je člen 12(5) TRLIS zaradi različne davčne obravnave domačih in tujih prevzemov deležev pomenil nezakonito državno

([49]) Glej sodbo z dne 16. decembra 2010 v zadevi Kahla Thüringen Porzellan GmbH proti Komisiji, C-537/08P, točka 44; glej tudi sodbo z dne 20. maja 2010 v zadevi Todaro Nunziatina, C-138/09, točka 31.
([50]) Glej sodbo z dne 16. decembra 2010 v zadevi Kahla Thüringen Porzellan GmbH proti Komisiji, C-537/08P, točka 44.
([51]) Glej sodbo z dne 9. avgusta 1994 v zadevi Namur-Les assurances du crédit proti Komisiji, C-44/93.

pomoč, zato ni bilo potrebe po proučevanju korporativne strukture prevzete družbe nerezidentke. Razlikovanje med neposrednimi in posrednimi prevzemi se ni štelo za pomembno za namene ocene, ki je bila potrebna v odločbi in sklepu. Na koncu takšno razlikovanje ne bi spremenilo končne ocene ukrepa glede državne pomoči, ki je bila takšna, da je Komisija ukrep razglasila za selektivnega zaradi njegovih bistvenih lastnosti, tj. ker ni omogočal amortizacije finančnega dobrega imena v transakcijah med španskimi družbami.

(152) Zlasti glede združitve družb Iberdrola in Scottish Power, ki je bila priglašena Komisiji ([52]), je treba opozoriti, da je Komisija v uvodni izjavi 42 sklepa o združitvi jasno navedla, da za namene zadevnega sklepa ni bilo potrebno ali primerno ugotoviti, ali člen 12(5) TRLIS pomeni državno pomoč. Odgovori Komisije na pisna parlamentarna vprašanja so bili v vsakem primeru podani pred začetkom preverjanja sistema ([53]). Komisija v času odgovorov torej ni mogla imeti in tudi ni imela mnenja o zadevi ([54]).

(153) Za namene ocene državne pomoči je pomembno, kako je ukrep izvajala zadevna država članica. Španija je glede tega pojasnila, da je bilo področje uporabe člena 12(5) TRLIDS omejeno na neposredne prevzeme. To potrjuje tudi dosledna in zadevna upravna praksa, ki se je uporabljala do leta 2012. Komisija glede tega ugotavlja, da Komisija, kot je poudarilo Sodišče, prouči sistem, kot se uporablja. V tem primeru ni mogoče nasprotovati dejstvu, da dosledna upravna praksa ni omogočala odbitka finančnega dobrega imena, povezanega s posrednimi prevzemi.

(c) *Navzkrižno sklicevanje na člen 21 TRLIS*

(154) Drugi argument, ki so ga navajali španski organi ([55]), je, da se člen 12(5) TRLIS sklicuje na člen 21(1)(c) 2º, v katerem je izključno navedeno, da bodo v določbi zajete tudi dividende, ki izhajajo iz neposrednih ali posrednih deležev. Dejstvo, da je delujoča družba na drugi ali naslednjih ravneh, zato ne bi smelo ovirati uveljavljanja odbitka iz člena 12(5) TRLIS. Kot so španski organi pojasnili med upravnim postopkom, na podlagi katerega je bil sprejet sklep o začetku postopka iz leta 2007, je bil eden od razlogov za izključitev posrednih prevzemov iz področja uporabe člena 12(5) TRLIS ta, da mora družba nerezidentka v skladu s členom 21 TRLIS opravljati gospodarsko dejavnost v tujini in da zanjo velja davek, podoben davku na dohodek pravnih oseb. Ta določba je utemeljena z davčnimi predpisi o preprečevanju zlorab in naj bi preprečila, da odbitek uveljavljajo družbe, ki imajo sedež v davčnih oazah ali na ozemljih z nično obdavčitvijo. Holdingi ne opravljajo gospodarske dejavnosti kot take, zato so bili izključeni iz področja uporabe člena 12(5) TRLIS.

(155) Organ DGT in sodišče TEAC sta v svoji prvotni upravni razlagi in resolucijah pojasnila, da dobro ime (torej tudi finančno dobro ime) ne more nastati na ravni holdinga, saj holdingi ne opravljajo gospodarske dejavnosti v skladu z zahtevami iz člena 21 TRLIS. Zato na ravni holdinga ne more nastati niti finančno dobro ime. Organ SGT in sodišče TEAC sta leta 2012 proučila svojo prejšnjo razlago in trdila, da je lahko zahteva glede opravljanja gospodarske dejavnosti izpolnjena, kadar je delujoča družba na prvi ravni ali na drugi in naslednjih ravneh.

(156) Čeprav člen 21 TRLIS izrecno navaja posredne in neposredne prevzeme, je dejstvo tudi, da mora v skladu s členom 21(c) TRLIS dobiček izhajati iz poslovnih dejavnosti, izvedenih v tujini. Kot je sodišče Audiencia Nacional ([56]) priznalo v svoji sodbi z dne 6. februarja 2014, to očitno ne drži v primeru, ko je ciljna družba nerezidentka holding, katerega glavni poslovni namen je lastništvo deležev drugih delujočih družb.

([52]) COMP M.4517, uvodna izjava 42.
([53]) Španski organi so Komisiji z dopisom z dne 4. junija 2007 sporočili, da se člen 12(5) TRLIS uporablja le za neposredne prevzeme.
([54]) Opozoriti je treba tudi, da se v odgovorih na pisna parlamentarna vprašanja neposredni in posredni prevzemi niso bili posebej razlikovali.
([55]) Glej dopis z dne 4. junija 2007, ki ga je Španija poslala v odgovor na zahtevo po informacijah z dne 26. marca 2007.
([56]) Glej sodbo sodišča Audiencia Nacional; pritožba št. 125/2011; 6. februar 2014.

(157) Opozoriti je treba, da je bil člen 21 TRLIS prvotno zasnovan zaradi določanja pogojev za izvzetje dividend in dohodka tujega izvora, ki izhajajo iz prevzema deležev v družbah nerezidentkah, iz davka na dohodek pravnih oseb, da bi se izognilo dvojnemu mednarodnemu obdavčevanju. Člen 12(5) se navzkrižno sklicuje na navedeno določbo le zaradi analize, ali prihodek prevzete družbe nerezidentke izpolnjuje ta merila in lahko prevzemna družba odbije finančno dobro ime, ki izhaja iz te operacije. Zato bi bilo treba ekstrapolacijo meril iz člena 21 TRLIS opraviti z opombo, da je namen slednje določbe opredeliti pogoje za izvzetje dividend in prihodka tujega izvora.

(158) Kot so španski organi navedli v dopisu z dne 4. junija 2007, mora davčna uprava spremljati uveljavljanje amortizacije finančnega dobrega imena. Ta nadzor se lahko izvaja le prek španske družbe rezidentke, ko lahko španska davčna uprava zlahka spremlja odbitek, saj so deleži del sredstev španske družbe rezidentke. Španska davčna uprava bi težje spremljala dobro ime, ki bi nastalo pri družbah nerezidentkah na nadaljnjih ravneh, ko se deleži knjižijo pod sredstva družb nerezidentk, zanje pa ne velja obveznost, da morajo poročati španski davčni upravi.

(159) Ta potreba po spremljanju uveljavljanja odbitka, ki izhaja iz naložbe, je dejansko vključena v obveznost iz člena 15 Kraljevega odloka 1777/2004 z dne 30. julija, ki potrjuje uredbo o davku na dohodek pravnih oseb, ki zahteva le zagotavljanje informacij o prevzemu neposredno prevzete družbe, da se lahko uporabi člen 12(5) TRLIS. Če naj bi se ta odbitek uveljavljal tudi za posredne prevzeme, bi bilo logično, da bi se vključili tudi posredni prevzemi. Komisija razume, da je zakonodajalec z omejitvijo obveznosti glede informacij na neposredne prevzeme iz področja uporabe člena 12(5) TRLIS namerno izključil posredne prevzeme deležev. To potrjuje tudi organ DGT, ki priznava odstopanje od svoje prejšnje doktrine kljub obveznosti iz člena 15 Kraljevega odloka 1777/2004 glede zagotavljanja informacij.

(160) Za namene te ocene državne pomoči je pomembno tudi, kako je ukrep izvajala zadevna država članica. Španija je Komisiji glede tega pojasnila, da so španski organi omogočali odbitek finančnega dobrega imena le za neposredne prevzeme deležev delno zaradi utemeljitve, da člen 21 TRLIS za koristi od uporabe člena 12(5) TRLIS jasno zahteva opravljanje gospodarske dejavnosti. Ta pogoj izpolnjujejo le delujoče družbe, saj holdingi ne opravljajo nobene dejanske gospodarske dejavnosti. Komisija je zato glede na pojasnila, ki jih je Španija podala glede izvajanja določbe, v času sprejetja odločbe in sklepa menila, da je bilo področje uporabe člena 12(5) TRLIS omejeno na neposredne prevzeme deležev delujočih družb, to dejstvo pa je bilo potrjeno tudi z dosledno in zadevno upravno prakso, ki se je uporabljala do leta 2012.

(161) Komisija meni, da je iz dosledne upravne prakse organa DGT, ki jo je potrdilo tudi sodišče TEAC, kljub sklicevanju iz člena 21(c) 2º TRLIS na neposredne in posredne prevzeme razvidno, da so bili posredni prevzemi deležev izključeni iz področja uporabe člena 12(5) TRLIS. Holdingi namreč ne opravljajo gospodarske dejavnosti v skladu s členom 21(c) TRLIS, ki zahteva, da dobiček izhaja iz poslovnih dejavnosti, izvedenih v tujini. Španski organi so s tem, ko so proučili to stališče s trditvijo, da člen 21 TRLIS posredne prevzeme navaja v svojem odstavku (c) 2º, razširili področje uporabe člena 12(5) TRLIS z vključitvijo primerov, ki v času sprejetja odločbe in sklepa niso bili vključeni.

(d) *Načela enake obravnave, nediskriminacije in fiskalne nevtralnosti*

(162) Španski organi in nekatere zainteresirane tretje strani trdijo, da so posredni prevzemi deležev družb nerezidentk, ki izhajajo iz prevzema deležev holdinga, primerljivi z neposrednimi prevzemi deležev delujoče družbe. Zato in zaradi zagotavljanja načel enake obravnave in nediskriminacije bi morale ugotovitve iz odločbe in sklepa veljati za neposredne in posredne prevzeme deležev.

(163) Zainteresirane tretje strani trdijo tudi, da bi se morala v skladu z načelom fiskalne nevtralnosti enako obravnavati naložba, ki je bila izvedena kot neposreden prevzem deležev delujočih družb, in naložba, ki je bila izvedena kot posreden prevzem deležev prek holdinga. Zainteresirane tretje strani trdijo zlasti, da glede na težave pri mednarodnih poslovnih združitvah ne bi smela biti potrebna združitev (le v primerih, v katerih bi lahko finančno dobro ime izhajalo iz posrednega prevzema deležev) ali združitev na več ravneh.

(164) Najprej je treba spomniti, da načela enake obravnave, nediskriminacije in fiskalne nevtralnosti glede področja uporabe odločbe in sklepa niso pomembne, kot tudi ne vprašanje, ali vključujeta tudi posredne prevzeme.

(165) Komisija v vsakem primeru ugotavlja, da je na podlagi prvotnega pristopa iz upravnih razlag organa DGT in resolucij sodišča TEAC pred letom 2012 mogoče sklepati, da neposredni in posredni prevzemi deležev, ki izhajajo iz predhodnega prevzema holdinga, za namene člena 12(5) TRLIS niso bili primerljivi.

(166) Utemeljitev, ki je podprla različno obravnavo v prvotni upravni razlagi, je bila, da ena od predpostavk iz člena 12(5) TRLIS pri prevzemu deležev holdinga in posledičnem posrednem prevzemu deleža v delujočih odvisnih družbah ni bila izpolnjena. Davčni pojem finančnega dobrega imena je povezan z računovodskim pojmom dobrega imena. Dobro ime nastane, ko cena, plačana za družbo, presega knjigovodsko vrednost njenega lastniškega kapitala. Ta razlika lahko nastane iz dveh razlogov: (1) dejanske vrednosti sredstev in pravic družbe ali (2) presežne cene, plačane zaradi pričakovanja, da se bodo v prihodnosti dosegli višji dohodki. Slednja kategorija ustreza finančnemu dobremu imenu. Dobro ime in s tem finančno dobro ime lahko nastaneta le pri delujočih družbah, saj opravljajo gospodarsko dejavnost. Holdingi, katerih glavni poslovni cilj je lastništvo deležev delujočih odvisnih družb, ne opravljajo dejanske gospodarske dejavnosti in torej ne morejo ustvariti dobrega imena. To dokazuje tudi metoda izračuna, uporabljena v prvotni upravni razlagi, ki je sestavni del člena 12(5) TRLIS. V skladu s to metodo izračuna je tržna vrednost sredstev holdinga (deleži delujočih odvisnih družb nerezidentk) enaka nakupni ceni deleža, zato finančno dobro ime ne more nastati. Izravnava med nakupno ceno in tržno vrednostjo sredstev holdinga (deležev) se izvede zaradi dejanskih lastnosti holdinga, tj. da so njegova sredstva deleži drugih delujočih odvisnih družb.

(167) Španski organi so med upravnim postopkom, na podlagi katerega je bil sprejet sklep o začetku postopka iz leta 2007, pojasnili ([57]), da je v členu 12(5) TRLIS zahtevan prevzem le 5-odstotnega deleža v lastniškem kapitalu družbe nerezidentke, ta odstotek deleža pa ne pomeni konsolidacije z družbo nerezidentko ali nadaljnjimi odvisnimi družbami. Šele po konsolidaciji holdinga in njegovih delujočih odvisnih družb s prevzemno matično družbo lahko v konsolidiranih računovodskih izkazih nastane dobro ime.

(168) Sodišče TEAC je glede razprave o upoštevanju vrednosti iz konsolidiranih ali posamičnih računovodskih izkazih dosledno trdilo, da so referenčne vrednosti, ki jih je treba upoštevati pri izračunu finančnega dobrega imena, vrednosti iz posamičnih računovodskih izkazov. Sodišče TEAC je dosledno menilo, da je namen davčnih in računovodskih pravil različen ter da bi upoštevanje informacij iz konsolidiranih računovodskih izkazov za davčne namene lahko povzročilo izkrivljanja pri razlagi člena 12(5) TRLIS.

(169) Poleg tega so španski organi pojasnili tudi, da je člen 12(5) metoda za amortizacijo naložbe, katere upravljanje mora spremljati davčna uprava. Nadzor nad amortizacijo se lahko izvaja le prek španske družbe rezidentke, ker so deleži na prvi ravni del sredstev španske družbe rezidentke. Davčna uprava bi težje nadzorovala finančno dobro ime, ki bi nastalo pri družbah nerezidentkah na drugi ali nadaljnjih ravneh. Dejansko se v tem primeru deleži knjižijo pod sredstva družb nerezidentk, zanje pa ne velja obveznost poročanja španski davčni upravi.

(170) V skladu s sodno prakso Sodišča splošno načelo enakega obravnavanja zahteva, da se primerljive razmere ne obravnavajo različno in da se različne razmere ne obravnavajo enako, razen če je taka obravnava objektivno utemeljena ([58]).

(171) Komisija ugotavlja, da izključitev posrednih prevzemov iz področja uporabe člena 12(5) TRLIS, kakor je bilo določena v prvotni upravni razlagi, očitno ni posledica naključnih razlogov, ampak je očitno upravičena z dejansko naravo in logiko določbe ter upravljanjem davka.

([57]) Glej dopis z dne 4. junija 2007, ki ga je Španija poslala v odgovor na zahtevo po informacijah z dne 26. marca 2007.

([58]) Združene zadeve 66/79, 127/79 in 128/79, Salumi in drugi, Recueil 1980, str. 1237, točka 14; zadeva C-14/01, Niemann, Recueil 2003, str. I-2279, točka 49.

(172) Komisija želi poudariti, da za namene te ocene državne pomoči ni pomembno ugotoviti, ali je na podlagi prejšnje upravne razlage prišlo do razlikovanja med neposrednimi in posrednimi prevzemi oziroma ali ta razlaga krši načelo fiskalne nevtralnosti. Kot je bilo že ugotovljeno, naloga Komisije v sklepu ali odločbi ni ugotavljanje, kako bi bilo treba izvajati nacionalno določbo. Komisija mora oceniti, ali zadevna določba pomeni državno pomoč, ob tem pa upoštevati način, na katerega so nacionalni organi to določbo izvajali v času priglasitve. V tem primeru je očitno prisotno odstopanje od prejšnje upravne razlage, ki je razširilo področje uporabe člena 12(5) TRLIS z vključitvijo primerov, ki v prvotni upravni razlagi niso bili predvideni.

(e) *Retroaktivnost ukrepa*

(173) Španski organi in zainteresirane tretje strani nasprotujejo retroaktivni naravi upravne razlage. Španski organi so navedli svoja prejšnja pojasnila ([59]), da se bo za prevzeme, ki so bili izvedeni do 21. decembra 2007 in pri katerih se opravlja preverjanje dobrega imena, znesek finančnega dobrega imena iz posrednih (in neposrednih) prevzemov odbil od davčne osnove. Pri prevzemih, ki so bili izvedeni po 21. decembru 2007, se odbitek finančnega dobrega imena, ki izhaja iz neposrednih in posrednih prevzemov, ne bo sprejel.

(174) Španski organi so pojasnili, da lahko v skladu s členom 120 splošnega davčnega zakona št. 58/2003 z dne 17. decembra tiste družbe, ki menijo, da je davčna napoved škodovala njihovim legitimnim interesom, zahtevajo popravek davčne napovedi v skladu z veljavnim postopkom. Postopek je določen v členih 126 do 129 Kraljevega odloka 1065/2007 z dne 27. julija ([60]). Družba lahko popravek svoje davčne napovedi zahteva po tem, ko jo je predložila in preden je davčna uprava sprejela končno davčno odmero (*liquidación definitiva*), če pa te odmere ni, pred določenim rokom, v katerem mora davčna uprava določiti znesek davka, ki ga je treba pobrati. V skladu s členoma 66 in 67 splošnega davčnega zakona je rok za zahtevanje popravka davčne napovedi štiri leta od končnega roka za predložitev davčne napovedi.

(175) Španski organi so priznali, da lahko družbe, ki so posredne prevzeme deležev v družbah nerezidentkah izvajale do 21. decembra 2007 in niso vključile odbitka finančnega dobrega imena, ki izhaja iz posrednih prevzemov, svoje davčne napovedi popravijo in odbijejo finančno dobro ime, ki iz njih izhaja. Družbe, ki so v svoje pretekle davčne napovedi vključile odbitek finančnega dobrega imena, ki izhaja iz posrednih prevzemov, davčna uprava pa je zanje že pripravila davčno odmero, ne bodo mogle zahtevati popravka davčnih napovedi, ki so jih že predložile; odbitek zajema obdobje 20 let, zato lahko te družbe odbitek finančnega dobrega imena uveljavljajo v prihodnjih davčnih napovedih.

(176) Dejstvo, ali ima novi upravni ukrep retroaktiven učinek ali ne, nima pravnih posledic za področje uporabe odločbe in sklepa, kot tudi ne vprašanje, ali vključujeta tudi posredne prevzeme.

(177) Nova upravna razlaga ima pravne retroaktivne učinke. Dejansko je mogoče novo upravno razlago z dne 21. marca 2012 uporabiti za prevzeme, ki so bili izvedeni pred navedenim datumom.

6.3 **Združljivost pomoči**

(178) Ob predhodni ugotovitvi, da zadevna shema vključuje državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU, je treba proučiti, ali se lahko spremenjena shema šteje za združljivo z notranjim trgom v skladu s členom 107(2) in (3) PDEU. Španski organi glede tega niso predložili nobenih argumentov.

(179) Komisija meni, da nove upravne razlage člena 12(5) TRLIS ni mogoče šteti za združljivo z notranjim trgom. Glede tega meni, da velja utemeljitev iz odločbe in sklepa. Zato navaja uvodno izjavo 140 in naslednje uvodne izjave odločbe ter uvodno izjavo 166 in naslednje uvodne izjave sklepa.

([59]) Dopis z dne 4. decembra 2012.

([60]) Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

(180) Zlasti glede uporabe člena 107(3)(c) odbitki davka na podlagi člena 12(5) TRLIS niso povezani z naložbami, ustvarjanjem delovnih mest ali posebnimi projekti. Odbitki davka družbe razbremenijo stroškov, ki bi jih sicer nosile, zato jih je treba obravnavati kot pomoč za tekoče poslovanje. Na splošno pomoč za tekoče poslovanje ne sodi v področje uporabe člena 107(3)(c), saj v sektorjih, v katerih je dodeljena, izkrivlja konkurenco. Pomoči ni mogoče šteti za združljivo z notranjim trgom, ker ne pospešuje razvoja katere koli dejavnosti ali gospodarskega območja, ni časovno omejena, ni načrtovano postopno zmanjšanje in ni sorazmerna s tistim, kar je potrebno za odpravo določene gospodarske ovire zadevnih območij. Komisija zato meni, da ukrep ni združljiv z notranjim trgom.

B. LEGITIMNA PRIČAKOVANJA, PRAVNA VARNOST, NAČELO „ESTOPPEL“ IN VRAČILO POMOČI

### 6.4 **Načeli „estoppel“ in pravne varnosti**

(181) Komisija meni, da ni razloga za odstopanje od premislekov iz sklepa o začetku postopka. Komisija ni kršila načela „estoppel“ ali načela pravne varnosti.

(182) *Consulta vinculante* z dne 21. marca 2012, s katero je bila uvedena nova upravna razlaga, je posledica odločitve, ki so jo sprejeli španski organi. Ta upravni akt, na podlagi katerega se je nezakonito dodeljevala nova pomoč, ki ni bila predhodno priglašena Komisiji, je akt španskih organov in ne akt Komisije. Zato načelo „estoppel“ ni pomembno.

(183) Glede domnevne kršitve načela pravne varnosti Komisija opozarja, da je treba v skladu s sodno prakso Sodišča področje uporabe sklepa ali odločbe o državni pomoči določiti s sklicevanjem na dejansko besedilo zadevnega akta, pa tudi z upoštevanjem sheme pomoči, kakor jo je opisala in dejansko uporabila zadevna država članica ([61]).

(184) Če bi bila dejansko ugotovljena kršitev tega načela, Komisija meni, da je načelo pravne varnosti kršila Španija. Komisija meni tudi, da bi pravna negotovost, če bi bila prisotna, nastala zaradi nenatančne in nejasne narave besedila nekaterih določb sheme.

### 6.5 **Vračilo pomoči**

(185) Sporni ukrep se je izvajal brez predhodne priglasitve Komisiji v skladu s členom 108(3) Pogodbe. Zato ta ukrep pomeni nezakonito pomoč.

(186) Kadar se za nezakonito dodeljeno državno pomoč ugotovi, da je nezdružljiva z notranjim trgom, je posledica takšne ugotovitve ta, da bi morali prejemniki tako pomoč vrniti v skladu s členom 14 Uredbe (ES) št. 659/1999. Z vračilom pomoči se vzpostavi konkurenčno stanje, čim bolj podobno tistemu pred dodelitvijo pomoči. Znesek, ki ga je treba izterjati, mora biti tak, da se odpravi gospodarska prednost, dodeljena upravičencem.

(187) Dejstvo, da španski organi in trideset strani niso predložili argumentov, je upravičilo splošno odstopanje od tega osnovnega načela. Španija bi zato morala vrniti nezdružljivo pomoč.

(188) Vrednost pomoči za določeno leto in določenega upravičenca ustreza znižanju davka, zagotovljenega z uporabo člena 12(5) TRLIS za neposredne prevzeme deležev delujočih družb nerezidentk, ki izhajajo iz predhodnih prevzemov deležev holdingov.

### 6.6 **Legitimna pričakovanja**

(189) Španski organi in zainteresirane strani trdijo, da bi morala legitimna pričakovanja, priznana v odločbi in sklepu, veljati tudi za posredne prevzeme deležev, ki izhajajo iz predhodnih prevzemov deležev holdingov. Glede tega trdijo, da bi bilo treba legitimna pričakovanja priznati zaradi sklicevanja na posredne prevzeme v besedilu odločbe in sklepa, odgovorov na parlamentarna vprašanja in prevzemov, navedenih v objavi sklepa o začetku postopka iz leta 2007.

([61]) Glej zadevo C-537/08P, Kahla Thüringen Porzellan GmbH proti Komisiji, točka 40 in naslednje.

(190) Komisija se ne strinja z argumenti, ki so jih predložili španski organi in zainteresirane tretje strani, ter meni, da legitimnih pričakovanj, ki so bila priznana v odločbi in sklepu, ni mogoče razširiti na primere (posredne prevzeme deležev, ki izhajajo iz prevzemov deležev holdinga), ki niso bili vključeni v področje uporabe ukrepa v času sprejetja navedenih aktov. Dejansko lahko legitimna pričakovanja temeljijo le na dejanskih elementih, ki so znani ob sprejetju sklepa ali odločbe, in ne na prihodnjih dogodkih, kot je uvedba nove upravne razlage.

(191) V skladu z uveljavljeno sodno prakso ([62]) ima pravico do sklicevanja na načelo varstva legitimnih pričakovanj vsak posameznik, ki mu je institucija Evropske unije s tem, da mu je dala natančna zagotovila, vzbudila legitimna pričakovanja. Taka zagotovila ne glede na svojo obliko pomenijo natančne, brezpogojne in dosledne informacije.

(192) Odsotnost izrecnih omejitev v zadevni shemi pomoči se ne more šteti za natančno, brezpogojno in dosledno izjavo Komisije zadevnim družbam glede uporabe ukrepa tudi za posredne prevzeme deležev, ki izhajajo iz neposrednega prevzema deležev holdinga. Zato odsotnost navedenih izrecnih omejitev ne more ustvariti legitimnih pričakovanj za zadevne družbe, da bi se lahko ukrep zakonito uporabljal tudi za posredne prevzeme ([63]).

(193) Tudi če bi se s sklicevanjem na posredne prevzeme v odločbi in sklepu lahko ustvarilo pričakovanje za zadevno družbo, je treba proučiti, ali je pričakovanje na takšni osnovi zakonito ([64]). Komisija meni, da se družbe, ki so izvajale posredne prevzeme, ne morejo sklicevati na legitimno pričakovanje, da so bili posredni prevzemi deležev vključeni v člen 12(5) TRLIS, saj so se vse te družbe dobro zavedale upravne prakse davčne uprave in sodišča TEAC, ki se je uporabljala do leta 2012. Te družbe so se zavedale, da se je davčna shema, o kateri je bila Komisija obveščena (člen 12(5) TRLIS), takrat izvajala tako, da so bili iz njenega področja uporabe izključeni posredni prevzemi deležev, ki izhajajo iz neposrednih prevzemov deležev holdinga.

(194) Španski organi trdijo, da omejevalna upravna razlaga ne zmanjšuje legitimnih pričakovanj, ki so jih subjekti, ki so posredno prevzemali deleže prek neposrednega prevzema deležev holdinga, morda imeli glede veljavnosti člena 12(5) TRLIS. To je zato, ker (1) je člen 12(5) TRLIS jasna določba; (2) se izrecno sklicuje na člen 21 TRLIS, ki navaja neposredne in posredne prevzeme; (3) vsebuje izrecno sklicevanje na pravila glede konsolidiranega računovodstva in (4) je namenjen spodbujanju mednarodnih naložb španskih družb.

(195) Komisija se z navedeno izjavo ne strinja. Člen 12(5) TRLIS se je izkazal za nejasno določbo zaradi nedoločenega sklicevanja na pravila o konsolidiranem računovodstvu in nenatančni ekstrapolaciji na merila iz člena 21 TRLIS. Člen 21 je bil prvotno zasnovan zaradi določanja pogojev za izvzetje dividend in dohodka tujega izvora. Sklic na posredne prevzeme iz člena 21 je v nasprotju z zahtevami glede neposredno prevzete družbe, ki opravlja gospodarske dejavnosti. Poleg tega legitimna pričakovanja ne morejo temeljiti na utemeljitvi sheme pomoči, tj. členu 12(5) TRLIS, ki je že bil razglašen za nezakonito in nezdružljivo pomoč v odločbi in sklepu zaradi različne davčne obravnave tujih prevzemov in domačih prevzemov, ki jih izvajajo družbe s sedežem v Španiji. Komisija meni, da je razlaga določbe sporna zaradi njene nenatančne in nejasne narave. Dejansko je ta sporni element razviden iz večine *consultas* organa DGT in resolucij TEAC. Španski organi zato ne morejo trditi, da bi lahko člen 12(5) TRLIS kljub omejevalni upravni razlagi ustvaril legitimna pričakovanja za tiste družbe, ki so posredno prevzemale deleže.

(196) Natančneje, Komisija glede prevzema družbe Scottish Power, ki jo je prevzela družba Iberdrola, ugotavlja, da je bilo v sklepu o združitvi (COMP M.4517) jasno navedeno, da za namene zadevnega sklepa ni bilo potrebno ali primerno ugotoviti, ali člen 12(5) TRLIS pomeni državno pomoč (glej uvodno izjavo 42 sklepa).

([62]) Sodba Sodišča z dne 22. junija 2006; zadevi C-182/03 in C-217/03, Forum 187 ASBL, ZOdl. 2006, stran I-5479, točka 147.
([63]) Glej sodbo z dne 16. decembra 2010 v zadevi Kahla Thüringen Porzellan GmbH proti Komisiji, C-537/08P, str. 44.
([64]) Sodba Sodišča z dne 22. junija 2006; zadevi C-182/03 in C-217/03, Forum 187 ASBL, ZOdl. 2006, stran I-5479, točka 159.

(197) Komisija glede trditev Španije in zainteresiranih tretjih strani, ki menijo, da so odgovori na parlamentarna vprašanja ustvarili legitimna pričakovanja za upravičence pomoči, ugotavlja, da se pisna parlamentarna vprašanja niso osredotočala na razlikovanje med neposrednim in posrednim prevzemov, ampak na vprašanje, ali bi lahko shema iz člena 12(5) TRLIS pomenila državno pomoč. Zato na podlagi odgovorov Komisije na pisna parlamentarna vprašanja ni bilo mogoče sklepati, da so vključeni neposredni in posredni prevzemi.

(198) Glede trditve, v skladu s katero naj bi odločba in sklep ustvarila legitimna pričakovanja, saj oba akta navajata posredne prevzeme, Komisija ponovno navaja, da so bili zadevni sklici izrecno navedeni zaradi omembe neposrednih in posrednih prevzemov v nacionalnih določbah. Natančneje, člen 12(5) TRLIS se navzkrižno sklicuje na člen 21 TRLIS, ki zahteva, da mora španska družba imeti neposredno ali posredno v lasti vsaj 5-odstotni delež v tuji družbi, in sicer neprekinjeno vsaj eno leto. Dejstvu, da so španski organi člen 12(5) TRLIS uporabljali le za neposredne prevzeme, ne nasprotujejo niti Španija niti zainteresirane tretje strani. Kot je bilo že navedeno, Komisija lahko upošteva pojasnila zadevne države članice in je zato lahko upravičeno predvidevala, da se je sistem uporabljal tako, kot je država članica navedla.

(199) Poleg tega Komisija meni, da komunikacija med španskimi organi in Komisijo, pri čemer je bilo pojasnjeno, da se je v praksi lahko odbilo le finančno dobro ime, ki izhaja iz neposrednih prevzemov deležev delujočih družb, sicer ni vključena v besedilo obeh aktov, vendar se s tem ne ustvarijo legitimna pričakovanja za upravičence do pomoči, da so bili v člen 12(5) TRLIS vključeni tudi posredni prevzemi. Upravičenci do pomoči so že bili seznanjeni z dosledno in sistematično upravno prakso, ki je posredne prevzeme deležev prek prevzema deleža holdinga izključila iz področja uporabe člena 12(5) TRLIS in se je uporabljala do leta 2012.

(200) Legitimnih pričakovanj, ki so bila priznana v odločbi in sklepu, ni mogoče razširiti na primere, ki niso bili vključeni v področje uporabe spornega ukrepa v času sprejetja obeh aktov.

## 7. **SKLEPNE UGOTOVITVE**

(201) Komisija ob upoštevanju navedenega meni, da nova upravna razlaga, ki je razširila področje uporabe sheme, ki je bila že razglašena za nezakonito in nezdružljivo pomoč in ni bila priglašena Komisiji, pomeni nezakonito nezdružljivo pomoč v smislu člena 1 Uredbe (ES) št. 659/1999.

(202) Komisija meni, da ukrep ni združljiv z notranjim trgom v skladu s členom 107(2) in (3) Pogodbe.

(203) Prejemniki bi morali pomoč vrniti v skladu s členom 14 Uredbe (ES) št. 659/1999 –

SPREJELA NASLEDNJI SKLEP:

*Člen 1*

Nova upravna razlaga, ki jo je sprejela Kraljevina Španija in je razširila področje uporabe člena 12(5) Kraljevega zakonskega odloka 4/2004 z dne 5. marca 2004 ter konsolidirala spremembe španskega zakona o davku od dohodka pravnih oseb, da bi vključeval tudi posredne prevzeme deležev družb nerezidentk prek neposrednega prevzema deleža holdingov nerezidentov, in jo je Kraljevina Španija v nasprotju s členom 108(3) Pogodbe nezakonito izvajala, je nezdružljiva z notranjim trgom.

*Člen 2*

Individualna pomoč, odobrena s shemo iz člena 1, ne pomeni pomoči, če ob dodelitvi izpolnjuje pogoje iz uredbe, sprejete v skladu s členom 2 Uredbe Sveta (ES) št. 994/98 ([65]) in veljavne ob dodelitvi pomoči.

([65]) Uredba Sveta (ES) št. 994/98 z dne 7. maja 1998 o uporabi členov 107 in 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije za določene vrste horizontalne državne pomoči (UL L 142, 14.5.1998, str. 1).

*Člen 3*

Individualna pomoč, ki je odobrena na podlagi sheme iz člena 1 in ob odobritvi izpolnjuje pogoje iz uredbe, sprejete v skladu s členom 1 Uredbe (ES) št. 994/98, ali katere koli druge odobrene sheme, je združljiva z notranjim trgom do največje stopnje intenzivnosti pomoči, ki velja za to vrsto pomoči.

*Člen 4*

1. Kraljevina Španija preneha z izvajanjem sheme pomoči iz člena 1 glede pomoči, dodeljene upravičencem pri prevzemanju posrednih prevzemov deležev družb nerezidentk prek neposrednih prevzemov deležev holdingov, zaradi njene nezdružljivosti s skupnim trgom.

2. Kraljevina Španija od upravičencev izterja nezdružljivo pomoč, ki je bila dodeljena na podlagi sheme iz člena 1.

3. Zneskom, ki jih je treba vrniti, se prištejejo obresti od izplačila pomoči upravičencem do njihovega dejanskega vračila.

4. Obresti se izračunajo z obrestnoobrestnim računom v skladu s poglavjem V Uredbe Komisije (ES) št. 794/2004 ([66]).

5. Kraljevina Španija prekliče vsa neporavnana plačila pomoči na podlagi sheme iz člena 1 z začetkom od datuma sprejetja tega sklepa.

*Člen 5*

1. Vračilo pomoči, dodeljene na podlagi sheme iz člena 1, je takojšnje in dejansko.

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

*Člen 6*

1. Kraljevina Španija v dveh mesecih po uradnem obvestilu o tem sklepu predloži naslednje podatke:

(a) seznam upravičencev, ki so prejeli pomoč na podlagi sheme iz člena 1, in skupni znesek prejete pomoči vsakega upravičenca iz te sheme;

(b) skupni znesek (glavnica in obresti vračila), ki ga mora vrniti vsak upravičenec;

(c) podroben opis že sprejetih in načrtovanih ukrepov za uskladitev s tem sklepom;

(d) dokumente, ki dokazujejo, da je bilo od upravičencev zahtevano vračilo pomoči.

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

*Člen 7*

Ta sklep je naslovljen na Kraljevino Španijo.

V Bruslju, 15. oktobra 2014

*Za Komisijo*
Joaquín ALMUNIA
*Podpredsednik*

([66]) Uredba Komisije (ES) št. 794/2004 z dne 21. aprila 2004 o izvajanju Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES (UL L 140, 30.4.2004, str. 1).