

II.

(Nezakonodavni akti)

ODLUKE

ODLUKA KOMISIJE

od 17. srpnja 2013.

o državnoj potpori SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) koju provodi Španjolska Porezne mjere koje se primjenjuju na određene ugovore o financijskom zakupu također poznate i kao španjolski sustav poreznih poticaja na zakup (eng. Spanish Tax Lease System)

(priopćeno pod brojem dokumenta C(2013) 4426)

(Vjerodostojan je samo tekst na španjolskom jeziku)

(Tekst značajan za EGP)

(2014/200/EU)

EUROPSKA KOMISIJA,

uzimajući u obzir Ugovor o funkcioniranju Europske unije, a posebno njegov članak 108. stavak 2. prvi podstavak,

uzimajući u obzir Sporazum o Europskom gospodarskom prostoru, a posebno njegov članak 62. stavak 1. točku (a),

nakon što je pozvala zainteresirane strane da iznesu svoje primjedbe u skladu s gore navedenim odredbama⁽¹⁾ te uzimajući u obzir njihove primjedbe,

budući da:

1. POSTUPAK

- (1) Kako stoji u nekoliko pritužbi koje su zaprimljene u Komisiji od svibnja 2006., španjolske mjere koje se primjenjuju na brodarska poduzeća od 2002. (španjolski sustav poreznih poticaja na zakup) omogućuju prijevoznicima u pomorskom prometu da u Španjolskoj kupuju brodove uz popust od 20–30 %. Poblize, dva su nacionalna udruženja brodograditelja i jedno pojedinačno brodogradilište iznijeli pritužbu da su te mjere dovele do toga da su njihovi članovi izgubili ugovore za izgradnju brodova, te da su ih dobila španjolska brodogradilišta. Dana 13. srpnja 2010. udruženja brodograditelja iz sedam europskih zemalja zajedno su potpisala peticiju protiv tzv. španjolskog sustava poreznih poticaja na zakup (dalje u tekstu: „STL”). Najmanje je jedno brodarsko poduzeće poduprlo te pritužbe. U kolovozu 2010. član Europskog parlamenta postavio je pitanje na ovu istu temu⁽²⁾.
- (2) U dopisima od 15. rujna 2006., 30. siječnja 2007., 6. studenog 2007. i 3. ožujka 2008. Komisija je Španjolskoj poslala zahtjev za dostavu informacija. Španjolska je odgovorila dopisima od 16. listopada 2006., 23. i 27. veljače 2007. i 11. siječnja i 27. ožujka 2008. Na sastanku održanome 29. travnja 2008. Komisija je zatražila dodatne informacije koje je Španjolska dostavila u dopisu od 17. lipnja 2008. Komisija je u dopisima od 23. rujna 2008. zatražila daljnje dodatne informacije koje je Španjolska dostavila u dopisu od 24. listopada 2008.
- (3) Slijedom novih informacija koje su dostavili podnositelji pritužbi, Komisija je u dopisima od 11. siječnja i 25. svibnja 2010. zatražila daljnje dodatne informacije. Španjolska je odgovorila u dopisima od 10. ožujka i 26. srpnja 2010. Sastanak sa španjolskim vlastima održan je 24. siječnja 2011.

⁽¹⁾ SL C 276, 21.9.2011., str. 5.

⁽²⁾ Vidjeti parlamentarno pitanje E-5819/2010 na koje je odgovoreno 31. kolovoza 2010.

- (4) Dopisom datiranim 29. lipnja 2011. Komisija je obavijestila Španjolsku da je odlučila pokrenuti postupak iz članka 108. stavka 2. Ugovora o funkcioniranju Europske unije u vezi s potporom.
- (5) Dopisom datiranim 2. kolovoza 2011. Španjolska je iznijela primjedbe na odluku da se pokrene službeni postupak.
- (6) Odluka Komisije da pokrene službeni istražni postupak (dalje u tekstu „Odluka C(2011)4494 završna verzija”) objavljena je u *Službenom listu Europske unije* ⁽³⁾. Komisija je pozvala zainteresirane strane da iznesu svoje primjedbe na mjere.
- (7) Komisija je primila primjedbe nekoliko zainteresiranih strana. Dopisima od 23. veljače, 7. ožujka, 11. srpnja i 29. listopada 2012. te 12. i 25. veljače i 22. travnja 2013. proslijedila ih je Španjolskoj kojoj je dana prilika da odgovori na primjedbe. Njezine su primjedbe pristigle u dopisima datiranim 30. travnja, 24. svibnja, 9. i 23. srpnja i 14. studenoga 2012. te 25. veljače, 12. ožujka i 21. svibnja 2013. Španjolska je također predala i dodatne opaske u dopisima od 3. i 9. listopada 2012. Na njihov zahtjev Komisija je održala sastanke s Pequeños y Medianos Astilleros en Reconversión (PYMAR) ⁽⁴⁾ 13. studenoga 2012. i 4. veljače 2013., te sa španjolskim vlastima 6. ožujka 2013.

2. OPIS ŠPANJOLSKOG SUSTAVA POREZNIH POTICAJA NA ZAKUP

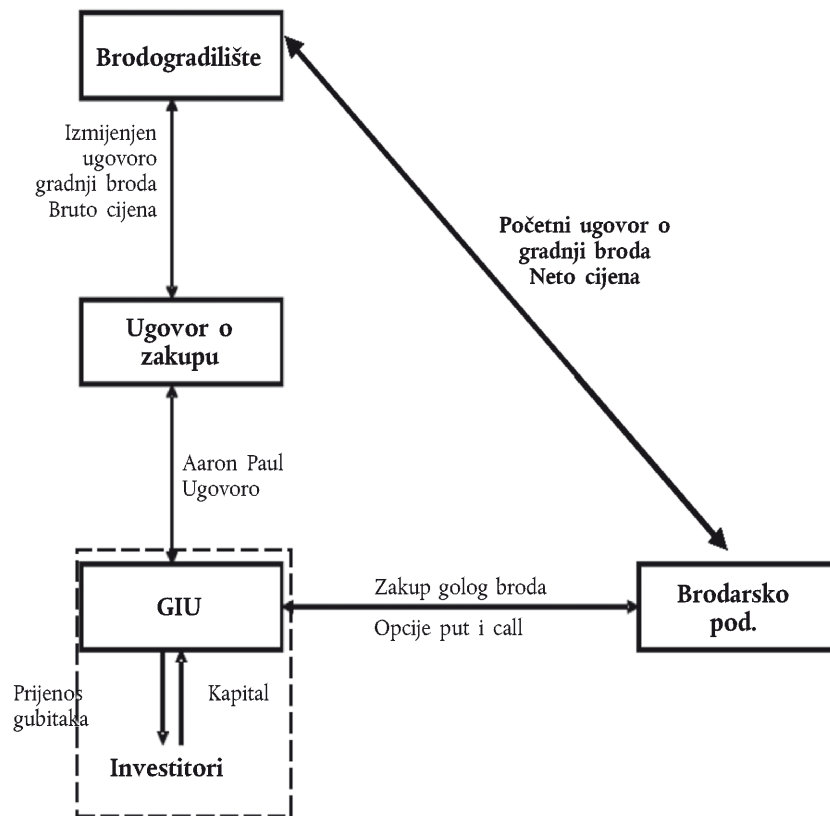
- (8) Španjolski sustav poreznih poticaja na zakup koristi se u transakcijama koje uključuju izgradnju brodova za plovidbu morem od strane brodogradilišta (prodavatelja) i stjecanje brodova za plovidbu morem od strane prijevoznika u pomorskom prometu (kupaca) i financiranje tih transakcija pomoću *ad hoc* pravne i financijske strukture.
- (9) Sustav STL temeljen je na:
 - *ad hoc* pravnoj i financijskoj strukturi između brodarskog poduzeća i brodogradilišta, odnosno kupca i prodavatelja broda, koju organizira banka,
 - složenoj mreži ugovora među različitim strankama,
 - primjeni nekoliko španjolskih poreznih mjera.
- (10) Na zahtjev Komisije španjolske su vlasti potvrdile da je STL korišten u 273 transakcije izgradnje i stjecanja u razdoblju od 1. siječnja 2002. do 30. lipnja 2010. čija je ukupna vrijednost iznosila 8 727 997 332 EUR. Program je bio primjenjivan i dalje do 29. lipnja 2011. kada je pokrenut službeni istražni postupak. Kupci su brodarska poduzeća iz cijele Europe i izvan nje. U sve transakcije, osim jedne (ugovor na 6 148 969 EUR), bila su uključena španjolska brodogradilišta.

2.1. STL – PRAVNA I FINANCIJSKA STRUKTURA

- (11) Kako je navedeno, postupak STL-a omogućuje vlasniku broda da mu se izgradi novi brod uz popust od 20–30 % na cijenu koju zaračunava brodogradilište. Kako bi ostvarilo diskontnu cijenu (nakon odbijanja popusta), brodarsko poduzeće mora pristati na to da brod neće kupiti izravno od brodogradilišta, nego od gospodarskog interesnog udruženja (GIU) koje je inkorporirano u španjolske zakone i koje je osnovala banka.
- (12) Struktura STL-a je program poreznog planiranja koji obično organizira banka kako bi ostvarila porezne olakšice za investitore u porezno transparentnom GIU i prenijela dio tih poreznih olakšica na brodarsko poduzeće u obliku popusta na cijenu broda. Ostatak olakšica zadržavaju investitori iz GIU-a kao naknadu za njihovu investiciju. Pored GIU-a u sustav STL-a također su uključeni i drugi posrednici, kao što su banka i *leasing*-društvo (vidjeti dijagram dolje).

⁽³⁾ Vidjeti bilješku 1.

⁽⁴⁾ Španjolsko udruženje malih i srednjih brodogradilišta.



- (13) U stvarnosti, GIU uzima brod u zakup od *leasing*-društva od datuma početka njegove izgradnje. Kada je izgrađen, GIU brod daje u zakup brodarskom poduzeću, kao zakup golog broda, a brodarsko poduzeće ga stavlja u promet. U svakom slučaju, GIU preuzima obvezu kupnje broda nakon isteka ugovora o *leasingu*, a brodarsko poduzeće preuzima obvezu kupnje broda po isteku ugovora o zakupu golog broda, na temelju recipročnih opcijskih ugovora o kupnji i prodaji ⁽⁵⁾. Utvrđuje se da je datum izvršenja opcija utvrđenih ugovorom o *leasingu* nekoliko tjedana ranije od datuma izvršenja opcije utvrđene ugovorom o zakupu golog broda. Obje se opcije koriste kada se na GIU počne primjenjivati sustav poreza na tonažu (za opširniji opis vidjeti Odjeljak 2.2.4. Mjera 4.: Sustav tonažnog poreza). Uključene strane potpisuju okvirni sporazum kako bi se osiguralo da se svi slažu po pitanju organizacije i funkcioniranja strukture STL-a.
- (14) Transakcije koje se odvijaju između različitih sudionika u sustavu STL-a opširnije su opisane u Odluci C(2011) 4494 završna verzija (odjeljak 2.2.) ⁽⁶⁾ na temelju primjera koje je dostavila Španjolska ⁽⁷⁾.

2.2. STL – POREZNI ASPEKTI

- (15) Svrha sustava STL-a opisanoga u odjeljku 2.1 gore jest najprije ostvariti povlastice na neke porezne mjere u korist GIU-a i investitora koji u njemu sudjeluju, koji će tada dio tih povlastica prenijeti na brodarsko poduzeće koje stječe novi brod.
- (16) GIU ostvaruje porezne povlastice u dvije faze u okviru dva različita skupa poreznih pravila. U prvoj fazi rana i ubrzana amortizacija broda danog u *leasing* primjenjuje se u okviru uobičajenog sustava poreza na dohodak trgovačkih društava (poreza na dobit). To stvara velike porezne gubitke za GIU. S obzirom na poreznu transparentnost, ti se porezni gubici odbijaju od vlastitih prihoda investitora na proporcionalnoj osnovi u odnosu na njihove udjele u GIU.

⁽⁵⁾ *Leasing*-društvo i brodarsko poduzeće također potpisuju opcijske ugovore za kupnju (ili opcija *call*) i prodaju (ili opcija *put*).

⁽⁶⁾ Vidjeti bilješku 3.

⁽⁷⁾ Dopisom od 26. srpnja 2010.

- (17) U uobičajenim okolnostima porezne uštede koje se ostvaruju tom ranom i ubrzanom amortizacijom troškova broda, trebale bi biti poravnane kasnije povećanim poreznim uplatama kada brod bude u potpunosti amortiziran i više se ne mogu odbijati troškovi amortizacije ili kada je brod prodan i zbog prodaje se ostvaruje kapitalni dobitak⁽⁸⁾. S obzirom na poreznu transparentnost GIU-a, njegova povećana dobit u kasnijim godinama obično bi se dodavala vlastitim prihodima investitora i bila bi oporeziva.
- (18) U sustavu STL-a, međutim, GIU-i ne zadržavaju brodove nakon što je ostvarena potpuna amortizacija. U drugoj fazi, porezne uštede koje su nastale zbog početnih gubitaka prenesenih na investitore čuvaju se zbog prelaska GIU-a na sustav tonažnog poreza (TP) u okviru oporezivanja dobiti, te zbog potpunog oslobađanja kapitalnog dobitka od plaćanja poreza do kojeg dolazi zbog prodaje broda brodarskom poduzeću – nedugo nakon prelaska na novi sustav⁽⁹⁾. Za daljnje informacije o te dvije faze, vidjeti Odluku C(2011) 4494 završna verzija (odjeljak 2.3.1.).
- (19) Prema informacijama koje su dostupne Komisiji⁽¹⁰⁾, kombinirani učinak poreznih mjera korištenih u STL-u omogućuje GIU i njegovim investitorima da ostvare porezni dobitak od otprilike 30 % od početne bruto cijene broda. Dio tog poreznog dobitka – koji prvotno ubire GIU/njegovi investitori – zadržavaju investitori (10–15 %), a dio se prenosi na brodarsko poduzeće (85–90 %), koje na kraju postaje vlasnikom broda, uz cijenu koja je 20–30 % manja od početne bruto cijene broda.
- (20) Kako je već spomenuto, sustav STL-a kombinira različite zasebne – no ipak međusobno povezane – porezne mjere kako bi se ostvarila porezna olakšica. Odjeljak dolje ukratko opisuje ove mjere. Za opširniji opis vidjeti Odluku C(2011) 4494 završna verzija (odjeljak 2.4).

2.2.1. Mjera 1. – ubrzana amortizacija⁽¹¹⁾ zakupljene imovine

(članak 115. stavak 6. TRLIS-a)

- (21) U Španjolskoj porezna obrada transakcija *leasinga* razlikuje se od načina na koji se one obrađuju računovodstveno. Poglavlje XIII. Kraljevske zakonodavne uredbe 4/2004 od 5. ožujka 2004. o odobravanju pročišćene inačice Zakona o porezu na dohodak trgovačkih društava (TRILS)⁽¹²⁾ i članak 49. Kraljevske uredbe 1777/2004 od 30. srpnja 2004. o odobravanju Pravilnika o porezu na dohodak trgovačkih društava (RIS)⁽¹³⁾, primjenjuje se na ugovore o financijskom zakupu u trajanju od najmanje dvije godine, ako se odnose na pokretnu imovinu, a deset godina ako se odnose na nepokretnu imovinu ili industrijska poduzeća.

⁽⁸⁾ Kapitalni dobitak obično bi nastao od prodaje imovine koja je bila previše amortizirana zbog rane i ubrzane amortizacije jer je ostatak porezne vrijednosti imovine vjerojatno značajno manja od prodajne cijene.

⁽⁹⁾ Razlika između prodajne cijene i porezne vrijednosti broda. Porezna vrijednost broda je prvotna plaćena cijena umanjena za odbijene iznose (troškove) kako bi se u obzir uzela amortizacija. U ovome slučaju, brod bi bio potpuno - ili gotovo potpuno - amortiziran prije nego GIU prijeđe na TP, tj. njegova računovodstvena vrijednost bila bi jednaka nuli ili blizu nule.

⁽¹⁰⁾ To uključuje informacije koje je dostavila Španjolska: tri stvarna primjera zahtjeva koje su GIU-i predali poreznoj upravi u skladu s člankom 115. stavkom 1. pročišćene verzije Zakona o porezu na dohodak trgovačkih društava (*Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades – TRLIS*), te ugovori i drugi prilozi predani uz te zahtjeve.

⁽¹¹⁾ U ovoj Odluci „amortizacija” se bez razlike odnosi na odbijanje troška amortizacije od strane vlasnika imovine te na umanjenje, od strane zakupoprimca, uplata na ime povrata troška imovine zakupodavcu. U skladu s tim, ubrzana amortizacija zakupljene imovine odnosi se na mogućnost da zakupoprimci umanje ove uplate za iznos koji je u granicama dvostruke ili trostruke linearne stope amortizacije.

⁽¹²⁾ Kraljevska zakonodavna uredba 4/2004 od 5. ožujka 2004. o odobravanju pročišćene inačice Zakona o porezu na dohodak trgovačkih društava, objavljena u Službenom listu Španjolske (BOE) od 11. ožujka 2004.

⁽¹³⁾ Kraljevska uredba 1777/2004 od 30. srpnja 2004. o odobravanju Pravilnika o porezu na dohodak trgovačkih društava, objavljena u Službenom listu Španjolske (BOE) od 6. kolovoza 2004.

- (22) Samo za potrebe poreza, dio uplata koje omogućuju zakupodavcu da povрати trošak imovine⁽¹⁴⁾ smatra se troškom koji se može odbiti od poreza u određenim granicama, naime: iznos koji se odbija ne smije premašiti iznos koji se dobije kada se trošak imovine pomnoži s dvostrukim ili trostrukim službenim koeficijentom maksimalne linearne amortizacije za tu vrstu imovine.
- (23) U slučaju brodova, uobičajena linearna amortizacija raspoređuje se – za potrebe poreza – na jednake iznose tijekom razdoblja od 10 godina (10 % po godini). Maksimalna stopa ubrzane amortizacije za zakupljenu imovinu kreće se od 20 % do 30 % godišnje (od 40 do 60 mjeseci). Prema španjolskim zakonima vlasnici brodova mogu koristiti i metodu ubrzane amortizacije s opadajućim saldonom⁽¹⁵⁾ ili metodu ubrzane amortizacije zbroja godina (SYD)⁽¹⁶⁾.

2.2.2. Mjera 2.: Diskrecijska primjena rane amortizacije zakupljene imovine

(članak 115. stavak 11. i članak 48. stavak 4. TRLIS-a te članak 49. RIS-a)

- (24) U skladu s člankom 115. stavkom 6. TRLIS-a, ubrzana amortizacija zakupljene imovine započinje od datuma kada imovina postane operativna, tj. ne prije nego što je imovina isporučena zakupoprimcu i on ju počne koristiti. U skladu s člankom 115. stavkom 11. TRLIS-a, međutim⁽¹⁷⁾, Ministarstvo gospodarstva i financija može, na službeni zahtjev zakupoprimca, odrediti raniji datum početka amortizacije. U načelu, ova se odredba, ako su ispunjeni određeni uvjeti, primjenjuje na svu zakupljenu imovinu obuhvaćenu ugovorom o zakupu i koja ispunjava uvjete za ubrzanu amortizaciju.
- (25) Članak 115. stavak 11. TRLIS-a zapravo propisuje dva opća uvjeta. Prvo, novi datum početka trebalo bi odrediti uzimajući u obzir „specifične osobitosti ugovornog razdoblja ili razdoblja izgradnje za imovinu ili specifičnu prirodu njene ekonomske uporabe”. U skladu s člankom 49. RIS-a porezne vlasti mogu odobriti ranu amortizaciju od početka razdoblja izgradnje samo ako je to razdoblje izgradnje dulje od 12 mjeseci, a ugovor o zakupu predviđa da se uplate za zakup vrše unaprijed. Drugo, „određivanje tog datuma (ne bi trebalo) utjecati na izračun oporezivog iznosa koji proizlazi iz stvarne uporabe imovine ili uplata koje su nastale zbog prijenosa vlasništva, koje se moraju utvrditi ili u skladu s općim poreznim režimom ili s posebnim režimom predviđenim u poglavlju VIII. glave VII. TRLIS-a”.
- (26) U skladu s člankom 48. stavkom 4. TRLIS-a⁽¹⁸⁾, imovina obuhvaćena sustavom rane amortizacije opisanom u članku 115. stavku 1. TRLIS-a daje se u zakup GIU-ima registriranim u Španjolskoj, koji ih potom daju u podzakup trećim stranama. Osim toga, člankom 49. RIS-a utvrđuje se postupak za podnošenje zahtjeva za ranu amortizaciju zakupljene imovine.

2.2.3. Mjera 3.: Gospodarska interesna udruženja (GIU-i)

- (27) Kako je već navedeno, španjolski GIU-i imaju zasebnu pravnu osobnost od pravne osobnosti njihovih članova. Posljedica toga je da GIU-i mogu podnijeti zahtjev za mjeru rane amortizacije kao i za alternativni porezni režim – režim poreza na tonažu predviđenog člancima 124.–128. TRLIS-a (vidjeti odjeljak 2.2.4.), ako ispunjavaju uvjete prema španjolskom zakonu, čak i ako ni jedan njihov član nije brodarsko poduzeće.
- (28) Iz porezne perspektive, međutim, GIU-i su transparentni u odnosu na njihove dioničare, španjolske rezidente. Drugim riječima, za potrebe obračuna poreza sva dobit (ili gubici) koje ostvare GIU-i izravno se pripisuje

⁽¹⁴⁾ Izuzevši vrijednost opcije kupnje.

⁽¹⁵⁾ Svake godine na preostalu vrijednost imovine kakva je bila nakon prethodnog oporezivanja primjenjuje se isti postotak (preostala vrijednost = nabavna vrijednost umanjena za otpisnu vrijednost). Umjesto raspoređivanja troška imovine ravnomjerno tijekom određenog razdoblja, taj sustav rezultira sve manjim izdacima za amortizaciju u svakom sljedećem razdoblju.

⁽¹⁶⁾ Ako će se imovina amortizirati tijekom razdoblja od pet godina, SYD je 15 (= 1 + 2 + 3 + 4 + 5), a trošak amortizacije je 5/15 nabavne vrijednosti u prvoj godini, 2/15 u drugoj godini i tako dalje do 1/15 u petoj godini.

⁽¹⁷⁾ Preneseno iz ranijeg članka 128. stavka 11. Zakona 43/1995 kako je uveden Zakonom 24/2001 i kako se primjenjuje od 2002. „Rana amortizacija” znači približavanje datuma početka amortizacije. U ovom slučaju, pod uvjetom da dobiju potrebno odobrenje poreznih vlasti, porezni obveznici mogu započeti s ubrzanom amortizacijom tijekom izgradnje broda, tj. prije nego što je brod ispušten poreznom obvezniku ili prije nego što ga porezni obveznik počne koristiti.

⁽¹⁸⁾ Člankom 48. TRLIS-a utvrđuje se poseban porezni režim koji se primjenjuje na gospodarska interesna udruženja. Vidjeti odjeljak 2.2.3. mjera 3: Gospodarska interesna udruženja.

njihovim članovima, španjolskim rezidentima, na proporcionalnoj osnovi. S obzirom da članovi GIU-a uključenih u sustav STL-a takve GIU-e smatraju investicijskim sredstvom, a ne načinom zajedničkog obavljanja neke djelatnosti – ova Odluka se prema njima odnosi kao prema investitorima.

- (29) Porezna transparentnost GIU-a znači da se značajni gubici koje je GIU ostvario ranom i ubrzanom amortizacijom mogu prenijeti izravno na investitore, koji te gubitke mogu nadoknaditi vlastitom dobiti i smanjiti iznos poreza.

2.2.4. Mjera 4: Sustav tonažnog poreza (članci od 124. do 128. TRLIS-a)

- (30) Španjolski zakoni o TP-u primjenjuju se od 2002. Predviđaju alternativni izračun oporezive dobiti brodarskih poduzeća u vezi s njihovim prijevoznim djelatnostima, temeljen na prevezenoj tonaži, a ne na razlici između prihoda i rashoda.
- (31) Komisija je odobrila ⁽¹⁹⁾ španjolski sustav TP-a smatrajući ga sukladnom državnom potporom na temelju Smjernica Zajednice o državnim potporama u pomorskom prometu ⁽²⁰⁾ (dalje u tekstu „Pomorske smjernice“). Odredbe kojima se utvrđuje sustav TP-a sadržane su u poglavlju XVII. člancima od 124. do 128. TRLIS-a.
- (32) Španjolska je također donijela provedbene mjere sadržane u glavi VI. člancima od 50. do 52. RIS-a. Komisija primjećuje da, za razliku od pravila utvrđenih u člancima 124. do 128. TRLIS-a koja su prijavljena Komisiji i koja je ona odobrila, ove provedbene mjere – a posebice izuzeće sadržano u članku 50. stavku 3. RIS-a (vidjeti odjeljak 2.2.5.) – nisu prijavljene Komisiji niti ih je ona odobrila.
- (33) Kao i u drugim državama članicama, pristupanje španjolskom sustavu TP-a nije obvezno i zahtijeva prethodno odobrenje poreznih vlasti koje vrijedi za razdoblje od 10 godina. Prihodi koji su nastali od djelatnosti koje nisu djelatnosti prijevoza podliježu uobičajenim pravilima poreza na dobit.
- (34) Prema španjolskom zakonu, GIU-i uključeni u sustav STL-a mogu biti upisani u jedan od upisnika brodarskih poduzeća ⁽²¹⁾ jer, po tumačenju španjolskih vlasti, njihove djelatnosti uključuju upravljanje vlastitim brodovima i brodovima danima u zakup. Koncept upravljanja brodom bi stoga uključivao i davanje golog broda u zakup trećoj strani.
- (35) Porezna osnovica za prihvatljive djelatnosti prijevoza računa se prema bruto tonaži:

Neto registrirana tonaža	Dnevni iznos na 100 tona (EUR)
Od 0 do 1 000	0,90
Od 1 001 do 10 000	0,70
Od 10 001 do 25 000	0,40
Iznad 25 001	0,20

- (36) Kada se izračuna alternativna porezna osnovica prema bruto tonaži kojom upravlja brodarsko poduzeće, uobičajena stopa poreza na dohodak trgovačkih društava primjenjuje se na tu osnovicu.
- (37) U skladu s prvom alinejom članka 125. stavka 2. TRLIS-a, smatra se da oporeziva osnovica TP-a uključuje sve prihode od (prihvatljivih) djelatnosti prijevoza na otvorenom moru, uključujući, posebice, kapitalne dobitke ostvarene kada se brodovi – koje je poduzeće koje ima koristi od TP-a steklo nove – kasnije prodaju, a poduzeće i dalje ostane u sustavu TP-a. Nasuprot tomu, u skladu s pravilima uobičajenog poreza na dohodak trgovačkih društava,

⁽¹⁹⁾ Odluka Komisije C(2002) 582 završna verzija od 27. veljače 2002. u predmetu N 736/2001, kako je izmijenjena Odlukom N 528/2003.

⁽²⁰⁾ SL C 13, 17.1.2004., str. 3.

⁽²¹⁾ Navedeno u Zakonu br. 27/1992 od 24. studenoga 1992. o nacionalnim lukama i trgovačkoj mornarici.

jer se porezna osnovica utvrđuje kao razlika između prihoda i rashoda, kada poduzeće kupi brod i poslije ga proda uz kapitalni dobitak, ti iznimni kapitalni dobitci čine oporeziv prihod i stoga povisuju oporezivu osnovicu na koju se razrezuje porez na dohodak trgovačkog društva.

Porezni tretman izvanrednih kapitalnih dobitaka u kontekstu prijenosa brodova u sustav TP-a

- (38) Posebna pravila primjenjuju se u slučaju kada su brod – koji više nije nov – i oporezivanje njegovog prihoda preneseni iz sustava uobičajenog poreza na dohodak trgovačkih društava u sustav TP-a. U slučaju brodova koji su već u vlasništvu poduzeća kada se ono priključi sustavu TP-a, ili u slučaju rabljenih brodova kupljenih kada poduzeće već koristi sustav TP-a, primjenjuje se posebni postupak predviđen člankom 125. stavkom 2. TRLIS-a⁽²²⁾. U skladu s tim postupkom, oporezivanje određenih iznosa odvija se u skladu s uobičajenim režimom poreza na dohodak trgovačkih društava samo ako je brod poslije prodan:

— U prvoj financijskoj godini u kojoj se primjenjuje sustav TP-a ili u kojoj je stečeno rabljeno vozilo, neraspodjeljive rezerve koje su iznosom jednake razlici između normalne tržišne vrijednosti i neto računovodstvene vrijednosti svakog broda na koje se odnosi to pravilo, moraju se staviti sa strane, ili se ta razlika mora zasebno navesti u godišnjem izvješću za svaki brod, za svaku financijsku godinu u kojoj je zadržano vlasništvo nad tim brodovima.

— Iznos spomenute pozitivne vrijednosti zajedno s pozitivnom razlikom između porezne amortizacije i računovodstvene amortizacije za prodani brod, kakva je na dan prijenosa vlasništva, dodat će se oporezivoj osnovici TP-a iz članka 125. stavka 1. TRLIS-a kada se zaključi prodaja broda.

- (39) Stoga, u skladu s uobičajenom primjenom španjolskog TP-a, kakvu je odobrila Komisija, potencijalni kapitalni dobitci oporezuju se po ulasku u sustav TP-a i pretpostavlja se da do oporezivanja kapitalnih dobitaka, čak i ako je ono odgođeno, dolazi poslije kada je brod prodan ili rastavljen. Kako je objašnjeno u odjeljku 2.2.5. u skladu sa sustavom STL-a to oporezivanje nije odgođeno nego potpuno izbjegnuto s obzirom da se smatra da su predmetni brodovi novi, a ne rabljeni. U skladu s tim, posebni postupak se ne primjenjuje.

2.2.5. Mjera 5.: Članak 50. stavak 3. RIS-a

- (40) U slučaju odobrenih transakcija STL-a Komisija primjećuje da GIU-i mogu napustiti sustav uobičajenog oporezivanja dohotka trgovačkih društava kako bi ušli u sustav TP-a, a da ne namire skrivene porezne obveze nastale iz rane i ubrzane amortizacije bilo po ulasku u sustav TP-a ili naknadno kada je brod prodan ili rastavljen.

- (41) I zaista, iznimno od pravila utvrđenoga u članku 125. stavku 2. TRLIS-a, u članku 50. stavku 3. RIS-a⁽²³⁾ navodi se da kada su brodovi stečeni putem *call* opcija kao dio ugovora o zakupu koji su porezne vlasti prethodno odobrile, ti se brodovi smatraju novima⁽²⁴⁾ – a ne rabljenima – bez obzira na to jesu li već prije djelovali ili bili amortizirani – od datuma korištenja opcije zakupa, tj. nakon prelaska GIU-a na sustav TP-a. U skladu s informacijama kojima raspolaze Komisija ta se iznimka primjenjivala samo na posebne ugovore o zakupu koje su odobrile porezne vlasti u kontekstu zahtjeva za ranom amortizacijom u skladu s člankom 115. stavkom 11. TRLIS-a (vidjeti odjeljak 2.2.2. gore, mjera 2.: Diskreicijska primjena rane amortizacije zakupljene imovine) tj. u odnosu na zakupljene novoizgrađene brodove namijenjene plovidbi morem stečene preko operacija u okviru STL-a i – s jednom iznimkom – izgrađene u španjolskim brodogradilištima.

- (42) U takvim slučajevima smatra se da je GIU stekao brod kao nov na datum iskorištenja opcija zakupa, tj. nakon ulaska GIU-a u sustav TP-a. Prva posljedica iznimke predviđene člankom 50. stavkom 3. RIS-a jest ta da se izbjegava primjena pravila utvrđenih u članku 125. stavku 2. TRLIS-a. GIU ne treba utvrditi neraspodjeljivu rezervu kao ni pozitivnu razliku između cijene koju je platilo brodersko poduzeće i računovodstvene vrijednosti

⁽²²⁾ Vidjeti članak 125. stavak 2. TRLIS-a.

⁽²³⁾ Iz Kraljevske uredbе 252/2003 od 28. veljače 2003., Službeni list Španjolske ((BOE) br. 62., 13.3.2003.

⁽²⁴⁾ Članak 50. stavak 3. RIS-a. Treba napomenuti da se ova iznimka dopušta samo GIU-ima kojima su porezne vlasti već dale odobrenje za ranu amortizaciju.

broda u knjigama GIU-a ⁽²⁵⁾, a ne oporezuje se ni pozitivna razlika između računovodstvene i porezne vrijednosti broda ⁽²⁶⁾. Druga je posljedica ta da se smatra da je prihod od prodaje broderskom poduzeću (značajna opcijnska izvršna cijena zakupa golog broda) nastao zbog kupnje i prodaje broda od strane poduzeća koje je u sustavu TP-a i da će biti uključen u poreznu osnovicu TP-a u skladu s prvom alinejom članka 125. stavka 2. TRLIS-a.

3. RAZLOZI ZA POKRETANJE POSTUPKA SLUŽBENE ISTRAGE

(43) Kao prvi korak, Komisija je zauzela stav da bi se španjolski sustav poreznih poticaja na zakup, unatoč tome što se u sklopu njega koriste različite porezne mjere, trebao analizirati kao jedinstveni sustav (globalni pristup) s obzirom da se te različite mjere mogu koristiti samo zajedno – *de jure* ili *de facto* – i zaključila da on čini državnu potporu.

(44) Kao drugi korak, pojedinačne mjere ocijenjene su zasebno (pojedinačni pristup) i Komisija je u toj fazi zaključila sljedeće:

— Ubrzana amortizacija imovine u zakupu (mjera br. 1.) mogla bi činiti državnu potporu, ali bi u svakom slučaju činila postojeću potporu s obzirom na to da se primjenjivala prije pristupanja. S tim u skladu postupak službene istrage nije pokrenut u vezi s tom mjerom.

— Rana amortizacija imovine u zakupu (mjera br. 2.) mogla bi činiti državnu potporu jer pruža selektivnu prednost s obzirom na nejasne uvjete utvrđene španjolskim zakonodavstvom i diskrecijsko pravo kojim se španjolske porezne vlasti mogu služiti u tumačenju tih uvjeta. Ta mjera koja je stupila na snagu 2002. ⁽²⁷⁾, ocijenjena je kao nezakonita i moguće nesukladna državna potpora.

— Status GIU-a (mjera br. 3.) nije prepoznat kao potencijalna državna potpora. Postupak službene istrage nije pokrenut u vezi s tom mjerom.

— Sustav TP-a (mjera br. 4.) Komisija je 2002. odobrila kao sukladnu državnu potporu. Sukladnost sustava TP-a onako kako je odobren nije bio upitan u Odluci C(2011) 4494 završna verzija. Na temelju odobrenja koje je dala Komisija tu bi mjeru u svakom slučaju trebalo smatrati postojećom državnom potporom.

Komisija je, međutim, preispitala dva aspekta vezana uz sustav TP-a:

— Komisija je preispitala mogućnost koja je dana određenim poduzećima, kao što su GIU-i uključeni u sustav STL-a, da iskoriste povlastice sustava TP-a, iako su njihove djelatnosti ograničene na iznajmljivanje ili davanje u zakup golog broda. Komisija je smatrala da ta poduzeća nisu aktivna u sektoru pomorskog prijevoza roba ili putnika kako je definiran u Uredbi Vijeća (EEZ) br. 4055/86 ⁽²⁸⁾ i u Uredbi Vijeća (EEZ) br. 3577/92 ⁽²⁹⁾, nego u sektoru financijskog investiranja i iznajmljivanja ili davanja u zakup roba. Komisija je primijetila da njihova prihvatljivost za španjolski sustav TP-a nikad nije bila prijavljena Komisiji niti ju je ona odobrila.

— Oslobođenje od poreza za kapitalne dobitke (mjera br. 5.) koje je proisteklo iz primjene mjera sustava TP-a (članak 50. stavak 3. RIS-a) i koje su španjolske vlasti predstavile kao dio odobrenog sustava TP-a, ocijenjene su kao još jedna mjera koja ispada iz okvira odobrenja koje je Komisija dodijelila 2002. Ta je mjera također ocijenjena kao nezakonita i moguće nesukladna državna potpora.

⁽²⁵⁾ Na datum prijelaza u sustav TP-a.

⁽²⁶⁾ Na datum prijenosa vlasništva nad brodom na brodersko poduzeće.

⁽²⁷⁾ Vidjeti bilješku 17.

⁽²⁸⁾ Uredba Vijeća (EEZ) br. 4055/86 od 22. prosinca 1986. o primjeni načela slobode pružanja usluga u pomorskom prometu između država članica te između država članica i trećih zemalja (SL L 378, 31.12.1986., str. 1.).

⁽²⁹⁾ Uredba Vijeća (EEZ) br. 3577/92 od 7. prosinca 1992. o primjeni načela slobode pružanja usluga u pomorskom prometu unutar država članica (pomorska kabotaža) (SL L 364, 12.12.1992., str 7.).

- (45) Potencijalni primatelji potpore prepoznani su kao:
- GIU-i kao primarni primatelji poreznih olakšica,
 - članovi/investitori u GIU-e koji ostvaruju porezne olakšice temeljem porezne transparentnosti GIU-a,
 - brodarska poduzeća koja primaju dio poreznih olakšica u obliku popusta na cijenu broda,
 - moguće brodogradilišta, uključene banke, *leasing*-društva i ostali posrednici.
- (46) Komisija je ocijenila da se potpora ne čini sukladnom s unutarnjim tržištem.

4. PRIMJEDBE ŠPANJOLSKE I ZAJNTERESIRANIH STRANA

- (47) Primljene su primjedbe španjolskih vlasti i 41 treće strane uključujući javna tijela, sektorska udruženja i pojedinačna poduzeća koja su ili uključena u sustav STL-a ili su tržišni suparnici onih koja su uključena, kao što su strana brodogradilišta ili udruženja brodogradilišta.
- (48) Prigovori se odnose na sljedeće aspekte Komisijine procjene iznesene u Odluci C(2011)4494 završna verzija:
- proceduralni aspekti,
 - opći pristup: ocjena STL-a kao sustava u odnosu na ocjenu pojedinačnih mjera koje čine dio STL-a,
 - čine li pojedinačne mjere državnu potporu (prisutnost prednosti, državna sredstva, pripisivanje odgovornosti državi, učinak na tržišno natjecanje i trgovinu) te čine li neke od njih postojeću potporu,
 - identificiranje primatelja potpore,
 - sukladnost moguće državne potpore,
 - prepreke koje postoje u smislu povrata potpore (jednako postupanje, legitimna očekivanja, pravna sigurnost).

4.1. POSTUPAK

- (49) Španjolska smatra da je Komisija pokrenula postupak službene istrage, a da nije najprije provjerila svoje zaključke sa španjolskim vlastima. Zbog toga prekršeno je pravo španjolske države na obranu, kao i načelo kontradiktornosti ključno za svaki upravni postupak.
- (50) U skladu s mišljenjem brojnih trećih strana Komisija je trebala koristiti postupak za postojeću potporu, jer ako dvije promatrane porezne mjere (pravila amortizacije za imovinu u zakupu i sustav TP-a) čine potporu, onda bi to bila postojeća potpora.

4.2. OCJENA STL-A KAO SUSTAVA/OCJENA POJEDINAČNIH MJERA

4.2.1. Podnositelji prigovora

- (51) Udruženje nizozemskih brodograditelja (Holland Shipbuilding) smatra da bi STL trebalo promatrati kao jedinstveni sustav jer je to organizirani sustav koji namjerno koristi različite porezne mjere kako bi proizveo ekonomsku korist koja je puno veća od ukupne koristi koja bi se mogla ostvariti odvojenom primjenom različitih mjera, i jer su mjere međusobno povezane. Uporaba sustava TP-a omogućuje GIU-ima da privremenu poreznu olakšicu zbog primjene rane i ubrzane amortizacije učine trajnom. Nejasni uvjeti pod kojima se primjenjuje rana amortizacija i njihovo tumačenje od strane španjolskih vlasti poreznim vlastima daju diskrecijska prava. To je potkrijepljeno činjenicom da se, u praksi, odobrenje dodjeljuje samo ako se radi o prelasku iz sustava uobičajenog oporezivanja dohotka trgovačkih društava u sustav TP-a.

- (52) Danska agencija za pomorstvo (Danish Maritime) i (...) (*) ⁽³⁰⁾ također smatraju da je cjeloviti STL program državne potpore koji – bez obzira na to tko su primatelji – jasno daje ekonomsku prednost određenim poduzećima.

4.2.2. Španjolska i sudionici u transakcijama poreznih poticaja na zakup

- (53) Španjolska i poduzeća koja je Komisija prepoznala kao potencijalne primatelje potpore (brodarska poduzeća, banke, investitori u GIU-e, brodogradilišta uključena u sustav STL-a), međutim, iznose prigovore na ovaj globalni pristup.
- (54) Oni smatraju da STL kao takav nema posebno mjesto u španjolskom poreznom zakonodavstvu, da su operacije u okviru STL-a privatni sporazumi (zakup, zakup golog broda, GIU) koje su sklopile privatne strane koje su slobodne izabrati najjeftiniji način financiranja imovine i koristiti ugovorna i porezna rješenja koja im stoje na raspolaganju. Oni također smatraju da se Španjolska ne bi trebala smatrati odgovornom za olakšice koje porezni obveznici ostvaruju u pokušaju da smanje svoj porezni teret. Pored toga, porezno zakonodavstvo ne propisuje obvezno korištenje svih mjera koje Komisija spominje u Odluci C(2011) 4494 završna verzija.
- (55) Asociación Española de Banca (Španjolsko udruženje banaka – AEB) smatra da je ovo prvi put da je Komisija prepoznala državnu potporu u kombinaciji pravnih transakcija između privatnih subjekata, a ne u zakonskoj odredbi.
- (56) AEB smatra da u pitanju nije sustav, nego dva različita aranžmana (aranžman vezan uz amortizaciju i aranžman TP-a) koji se jasno mogu razdvojiti i tretirati zasebno, bez obzira na to koriste li se odvojeno ili zajedno.
- (57) Osim toga, AEB smatra da Komisija nije identificirala opći referentni sustav prije prepoznavanja selektivne prednosti. Po mišljenju AEB-a, postoji mnogo različitih načina financiranja stjecanja imovine koji se koriste različitim kombinacijama pravnih instrumenata i poreznih mjera te bi Komisija trebala usporediti sve te alternativne situacije. Zaključak da sustav STL-a određenim trgovačkim društvima daje selektivnu prednost bio bi stoga artifičijan, osobito ako se Komisija poziva na – s porezne točke gledišta – najskuplji način financiranja investicije ignorirajući tako sve poticajne mjere koje investitorima stoje na raspolaganju.
- (58) Sustav STL-a, stoga, ne proizvodi selektivnu prednost. Ovo je posebice potkrijepljeno i činjenicom da Komisija prepoznaje nekoliko potencijalnih primatelja koji nisu iz gospodarskog sektora. Pozivajući se na Obavijest Komisije o primjeni propisa o državnim potporama na mjere koje se odnose na izravno oporezivanje poslovanja ⁽³¹⁾ (dalje u tekstu „Obavijest Komisije o oporezivanju poslovanja”) i na Odluku Komisije o nizozemskom Groepsrentebox-u ⁽³²⁾, AEB smatra da se ne može zaključiti da je mjera selektivna jer više koristi članovima GIU-a koji ulažu u brodove namijenjene plovidbi morem, nego onima koji ulažu u drugu imovinu.
- (59) Kako se sustav STL-a sastoji samo od privatnih strana koje se koriste općim poreznim mjerama u kontekstu privatnih sporazuma, državna sredstva nisu uključena.
- (60) Prema mišljenju AEB-a, nema utjecaja na tržišno natjecanje i trgovinu između država članica, jer su glavni primatelji koje je Komisija identificirala brodarske tvrtke, a mjera je dostupna svim brodarskim poduzećima iz Europe i svijeta.
- (61) U svojim komentarima, ove treće strane opisuju STL kao niz nepovezanih mjera (pojedinačni pristup) i ne daju nikakve daljnje komentare o STL-u kao cjelini.

(*) Business secret/confidential information.

⁽³⁰⁾ (...)

⁽³¹⁾ SL C 384, 10.12.1998., str 3. Vidjeti stavak 14.

⁽³²⁾ Vidjeti Odluku Komisije 2009/809/EZ od 8. srpnja 2009. u predmetu C 4/07, Nizozemska, *Groepsrentebox*.

4.3. PRIMJEDBE VEZANE UZ OCJENU POJEDINAČNIH MJERA

4.3.1. Ubrzana amortizacija (članak 115. stavak 6. TRLIS-a⁽³³⁾) – mjera 1.

- (62) Prema Španjolskoj i nekim trećim stranama, ova se mjera općenito odnosi na sve vrste imovine i na sve sektore. Različiti porezni i računovodstveni tretman naknada za zakup ne znači bilo kakvu *de facto* selektivnost, što potkrepljuje i raznolikost sektora koji primjenjuju ovu mjeru. Pored toga, španjolski sustav oporezivanja dohotka trgovačkih društava omogućuje i alternativne aranžmane za ubrzanu amortizaciju. AEB navodi da se linearna amortizacija ne može smatrati (jedinom) referencom za utvrđivanje postojanja prednosti jer su općenito dopuštene i druge metode amortizacije. Članak 11. TRLIS-a i članci 1. do 5. RIS-a predviđaju mogućnost primjene degresivnih metoda kao što je metoda ubrzanе amortizacije s opadajućim saldom⁽³⁴⁾ ili metoda ubrzanе amortizacije zbroja godina (SYD)⁽³⁵⁾ kao i mogućnost amortizacije imovine u skladu s konkretnim planom koji se dogovara s poreznim vlastima⁽³⁶⁾. AEB navodi kao primjer činjenicu da bi se metoda ubrzanе amortizacije s opadajućim saldom primjenjivala po stopi 2,5 puta većoj od primjenjive stope linearne amortizacije, odnosno po stopi od 25 %.

4.3.2. Diskrecijska primjena rane amortizacije (članak 115. stavak 11. TRLIS-a, članak 48. stavak 4. TRLIS-a i članak 49. RIS-a) – mjera 2.

- (63) Tvrdi se da je rana amortizacija samo metoda ubrzanе amortizacije kojom se utvrđuje da ubrzana amortizacija, u određenim uvjetima, može početi prije datuma isporuke imovine krajnjem korisniku i stavljanja u pogon. Ako ne bi bilo moguće odbiti iznose plaćene tijekom izgradnje imovine, to bi zapravo impliciralo anticipaciju oporezivanja. Rana amortizacija samo ponovno uspostavlja neutralnost i podudarnost između financijskog toka i poreznog tretmana.
- (64) AEB smatra da je mogućnost predviđanja početka razdoblja amortizacije opća mjera koja je također predviđena člankom 11. stavkom 1. točkom (d) TRLIS-a i člankom 5. RIS-a, kojima se definiraju opća pravila primjenjiva na amortizaciju. Te odredbe omogućuju poreznim vlastima da odobre konkretan plan amortizacije koji porezni obveznik predstavi i obrazloži, uključujući i onaj za imovinu u izgradnji.
- (65) Jedini cilj prethodnog odobrenja rane amortizacije i postupka koji provodi porezna uprava je provjeriti je li operacija stvarna i jesu li ispunjeni objektivni kriteriji utvrđeni zakonom. Konkretno, mora se unaprijed osigurati sljedeće: da postoji ugovor o zakupu čiji datum početka prethodi datumu naručivanja ili isporuke imovine; da je u zahtjevu naznačeno da se uplate za naknadu troška imovine odbijaju od porezne osnovice; da se radi o ugovoru za stjecanje imovine koja zahtijeva dugo ugovorno razdoblje/razdoblje izgradnje u skladu s uvjetima rada te imovine; da je potpisan ugovor o izgradnji imovine, te da su naznačeni specifični ugovorni uvjeti kojima se regulira korištenje imovinom.
- (66) Osim općih uvjeta utvrđenih člankom 49. RIS-a, člankom 48. stavkom 4. TRLIS-a propisuje se dodatni uvjet kada je podnositelj zahtjeva GIU. Odobrenje ne ovisi o primjeni drugih mjera ili podnošenju dodatnih dokumenata. Naposljetku, nepostojanje diskrecije u ovom postupku dokazuje i činjenica da nikad niti jedan zahtjev podnesen poreznoj upravi nije bio odbijen. U tom smislu AEB smatra da bi Komisija trebala pomnije istražiti razloge neprovođenja financijskih operacija. Ako, kako Komisija tvrdi na temelju neslužbenih informacija, neka broderska poduzeća nisu mogla pronaći banku kako bi organizirala posao, to ima više veze s činjenicom da se strane nisu mogle dogovoriti o određenim elementima posla, kao što je cijena. AEB službeno opovrgava da su njegovi članovi sudjelovali na bilo kakvom sastanku ili da su ostvarili bilo kakav neslužbeni kontakt sa španjolskim vlastima. Situacija, zapravo, nije ista kao ona opisana u Odluci Komisije o francuskom *GIE fiscaux*⁽³⁷⁾, gdje je uvjet da bi

⁽³³⁾ TRLIS: pročišćena verzija Zakona o porezu na dohodak trgovačkih društava.

⁽³⁴⁾ Vidjeti bilješku 15.

⁽³⁵⁾ Vidjeti bilješku 16.

⁽³⁶⁾ Vidjeti članak 11. stavak 1. točku (d) TRLIS-a i članak 5. RIS-a.

⁽³⁷⁾ Državna potpora C 46/2004, Odluka Komisije od 20. prosinca 2006. o programu potpore koji provodi Francuska u skladu s člankom 39. CA Općeg poreznog zakona (SL L 112, 30.4.2007., str. 43.).

operacija trebala predstavljati značajan gospodarski i društveni interes ocijenjen nepreciznim i podložnim diskrecijskom pravu poreznih vlasti. Upravo suprotno, AEB negira da je bilo koji uvjet utvrđen u članku 49. RIS-a neprecizan i podložan interpretacijama.

- (67) Zbog toga je rana amortizacija – na isti način kao i ubrzana amortizacija – općenito primjenjiva na sve vrste imovine i sve sektore. To je opća mjera.
- (68) S obzirom da je to metoda primjene ubrzane amortizacije, ako se smatra potporom, trebalo bi ju tretirati kao postojeću potporu.

4.3.3. Porezna transparentnost gospodarskih interesnih udruženja (Članak 48. TRLIS-a) – mjera 3.

- (69) Prema mišljenju AEB-a, transparentnost GIU-a u skladu je s logikom španjolskog poreznog sustava. Takva transparentnost omogućuje da nekoliko investitora pokrene zajedničko ulaganje koje ni jedan od njih ne bi pokrenuo sam, a da se pritom primjenjuje – zbog te transparentnosti i u odnosu na njihov udjel u ulaganju – porezni tretman koji bi se primjenjivao da su ulaganje pokrenuli samostalno. Stoga ne postoji prednost vezana uz primjenu statusa GIU-a. Povrh toga, taj status ne postavlja nikakva sektorska ograničenja. Bilo koji španjolski porezni obveznik može biti član GIU-a. Ova mjera, prema tome, nije selektivna.

4.3.4. Sustav TP-a (članci 124. do 128. TRLIS-a) – mjera 4.

- (70) S obzirom na to da je Komisija u Odluci C(2011) 4494 završna verzija navela da je 2002. odobrila španjolski sustav TP-a kao potporu koja je sukladna s Pomorskim smjernicama⁽³⁸⁾, španjolske vlasti i treće strane usredotočuju svoje komentare na opseg odobrenja iz 2002. i na konkretna pitanja o tome bi li financijski GIU-i⁽³⁹⁾ uključeni u sustav STL-a trebali ostvarivati povlastice iz sustava TP-a.
- (71) Što se tiče pitanja bi li financijski GIU-i⁽³⁹⁾ uključeni u sustav STL-a – a koji ne upravljaju brodovima nego ulažu u njih i daju ih brodaru u zakup kao dio financijskog ulaganja – trebali ostvarivati poticaje iz sustava TP-a., Španjolska smatra da trgovačka društva upravljaju brodom dajući ih u zakup pa su stoga i upisana u španjolske upisnike brodaru (kao broderska poduzeća) od stupanja na snagu članka 1. Kraljevske uredbe 1027/1989⁽⁴⁰⁾ od 28. srpnja 1989., ponovljenog u članku 9. Zakona 27/1992 od 24. studenog 1992. Kako je Komisija odobrila primjenu sustava TP-a na sva trgovačka društva upisana u španjolske upisnike brodaru⁽⁴¹⁾, to odobrenje obuhvaća i trgovačka društva koja posjeduju brodove i iznajmljuju ih ili daju u zakup trećim stranama. Ako se ta mjera smatra državnim potporom, trebalo bi ju tretirati kao postojeću potporu.

4.3.5. Članak 50. stavak 3. RIS-a – mjera 5.

- (72) Španjolska, PYMAR i neke banke tvrde da članak 50. stavak 3. sadržava samo provedbene mjere kojima je cilj omogućiti pravnu sigurnost. Navode da se, u skladu s načelima španjolskog pravnog sustava, materijalni elementi porezne mjere uvijek moraju regulirati zakonom te da ova odredba – koja je sadržana u Kraljevskoj uredbi – ne donosi ništa novo, nego samo pojašnjava opseg članka 125. stavka 2. TRLIS-a. Ona ne odstupa od zakona niti stvara dodatne povlastice. Neoporezivanje kapitalnih dobitaka već je bilo dijelom programa koje je Komisija odobrila pa bi ga se stoga, ako čini potporu, trebalo smatrati postojećom potporom.

⁽³⁸⁾ Vidjeti bilješku 20.

⁽³⁹⁾ Komisija ne smatra da primjena tonažnog poreza na GIU-e predstavlja problem ako oni zaista upravljaju brodovima s ciljem pružanja usluge pomorskog prijevoza i ispunjavaju uvjete iz Pomorskih smjernica.

⁽⁴⁰⁾ „Ova se odredba odnosi na sve brodove, barke i pomorske strukture bez obzira na njihovo podrijetlo, tonažu ili svrhu. Također se primjenjuje na sva pomorska trgovačka društva koja upravljaju brodovima ... bilo da su im vlasnici ili njima upravljaju na temelju ugovora o *leasingu*, sporazuma o zakupu ili neke druge formule koja je predviđena zakonom.”

⁽⁴¹⁾ Vidjeti Odluku Komisije C(2002)582 završna verzija od 27. veljače 2002., odjeljak 2.4. Primatelji: „Primatelji programa tonažnog poreza mogu biti pomorska trgovačka društva registrirana u skladu sa španjolskim zakonom, a čija djelatnost obuhvaća upravljanje brodom u vlasništvu ili u zakupu.”

- (73) Nadalje, Španjolska i navodni primatelji smatraju da je logično smatrati brod „novim” s obzirom na to da ga nitko prije primatelja zakupa nije koristio, a izvršenje opcije se dogovara prilikom potpisivanja ugovora o zakupu ⁽⁴²⁾. AEB navodi da se imovina obično smatra novom kada je stečena putem opcije ugovora o zakupu.

4.4. PRIMJEDBE VEZANE UZ PRIJENOS DRŽAVNIH SREDSTAVA I MOGUĆNOST PRIPISIVANJA MJERA DRŽAVI

- (74) Prema pritužbama, porezni odbitak podrazumijeva prijenos državnih sredstava u obliku gubitka poreznog prihoda. STL/porezne mjere mogu se pripisati državi s obzirom da su sve mjere sadržane u španjolskom zakonu. Povrh toga, STL se oslanja na odobrenje koje daju porezne vlasti. Čak i kada se ta odobrenja odnose na pojedinačne mjere, jasno je da su, u praksi, odobrenja izdana za ukupne transakcije u okviru sustava STL-a. To je potkrijepljeno činjenicom da zahtjev za primjenu rane amortizacije koji se predaje poreznoj upravi sadržava podroban opis izgradnje i raspodjele porezne olakšice između GIU-a ili investitora i brodarskog poduzeća, kao i izvještaj iz brodogradilišta u kojem se iznose očekivane društvene i gospodarske koristi od aranžmana. Nema razloga zašto bi se ovi dokumenti sustavno prilagali ako nisu, u biti, preduvjet za odobrenje.
- (75) Brodarska poduzeća, s druge strane, smatraju da se popust koji na početnu cijenu daje brodogradilište ili GIU ne može pripisati državi jer se ostvaruje kao rezultat privatnih ugovornih odnosa između GIU-a i brodarskog poduzeća uključenih u posao.

4.5. PRIMJEDBE VEZANE UZ NARUŠAVANJE TRŽIŠNOG NATJECANJA I UTJECAJ NA TRGOVINU

- (76) (...) smatra da iznos predmetnih olakšica (14 milijuna EUR u primjeru iz Odluke C(2011) 4494 završna verzija) nedvojbeno utječe na tržišnu poziciju primatelja i stoga dovodi do značajnih poremećaja na tržištu kojeg odlikuje snažno tržišno natjecanje. Ovaj program daje veliku prednost španjolskim brodogradilištima koji mogu reklamirati svoje brodove po cijeni - manjoj od one koju nude druga europska brodogradilišta - i koja uključuje olakšice u okviru STL-a. (...) poziva se na statistiku španjolskog Ministarstva industrije iz koje je vidljivo da su tijekom vremena španjolska brodogradilišta počela opskrbljivati sve više i više vlasnika brodova iz inozemstva.
- (77) Što se tiče brodarskih poduzeća, (...) smatra da im kupnja brodova iz španjolskih brodogradilišta po znatno nižoj cijeni omogućuje da uštede milijune EUR na značajnom dijelu svojih fiksnih troškova. S obzirom da je raspoređena tijekom razdoblja trajanja otplate broda, ta im olakšica daje prednost u tržišnom natjecanju u odnosu na druge brodarske prijevoznike i stoga narušava tržišno natjecanje tijekom mnogo godina.
- (78) Kako je prije navedeno, vlasnici brodova smatraju da sva brodarska poduzeća imaju pristup uvjetima koje nude španjolska brodogradilišta i mogu stoga koristiti popuste na cijenu koje ona ponude. Također smatraju da su platili poštnu tržišnu cijenu i da se nisu okoristili nikakvom gospodarskom prednosti. Stoga nije vjerojatno da će kupovina brodova u španjolskim brodogradilištima značajno smanjiti njihove troškove poslovanja ili dugotrajno ojačati njihovu poziciju, kako je navela Komisija u Odluci C(2011) 4494 završna verzija.

4.6. PRIMJEDBE VEZANE UZ IDENTIFIKACIJU PRIMATELJA POTPORE

- (79) Po mišljenju AEB-a, GIU-i ne mogu biti primatelji potpore. Zbog njihove porezne transparentnosti, ulagači su ti koji moraju platiti porez nastao zbog komercijalnih djelatnosti GIU-a. GIU-i stoga ne mogu uživati nikakvu gospodarsku prednost koja je nastala zbog poreznog odbitka. Pored toga, svi španjolski porezni obveznici mogu biti ulagači – članovi – GIU-a.

⁽⁴²⁾ Vidjeti, posebice, dopis španjolskih vlasti datiran 2. kolovoza 2011. i poslan kao odgovor na Odluku Komisije C(2011)4494 završna verzija, odjeljak 3.2.3.2. Navodna nova državna potpora: točka 9. članka 50. stavka 3. RIS-a "...koncept ‚rabljenog’ u smislu poreza na dohodak trgovačkih društava primjenjuje se na one elemente koje koristi treća strana, koja nije porezni obveznik koji traži primjenu konkretne odredbe”.

- (80) S druge strane, brojna broderska poduzeća smatraju da su GIU-i jedini mogući primatelji potpore. Vlasnici brodova ne mogu biti primatelji potpore jer nisu španjolski porezni obveznici. Osim toga, smatraju da je Komisija pogrešno pretpostavila – bez objašnjenja – da će se porezne olakšice s GIU-a prenijeti na broderska poduzeća u obliku popusta na cijenu. Zapravo, cijena je utvrđena zbog komercijalne odluke koju je donio privatni vlasnik imovine.
- (81) Vlasnici brodova smatraju da broderska poduzeća iz cijelog svijeta obično kupuju brodove u brodogradilištima iz različitih zemalja, uključujući, ako tako žele, i španjolska brodogradilišta. Sva broderska poduzeća mogu stoga koristiti popuste na cijenu koje španjolska brodogradilišta mogu ponuditi.
- (82) Nekoliko vlasnika brodova smatra da ako je STL državna potpora, oni nisu primatelji te potpore. Navode dva razloga: prvo, način na koji funkcionira struktura STL-a pokazuje da postoji koordinacija između GIU-a i brodogradilišta, koja čini jedinstveni interesni centar i utvrđuje prodajnu cijenu; drugo, trgovačka društva koja upravljaju tegljačima i brodovima za spašavanje navode primjere ponuda koje su primili od brodogradilišta izvan Španjolske za izgradnju sličnih tegljača. Te su ponude u istom cjenovnom razredu ili čak povoljnije od ponuda španjolskih brodogradilišta koja su naposljetku odabrana. Smatraju da su stoga platili poštnu tržišnu cijenu i da nisu ostvarili nikakvu gospodarsku prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Kada bi STL i nudio gospodarsku prednost, primatelji bi bila brodogradilišta uključena u STL, a ne broderska poduzeća.
- (83) Udruženje nizozemskih brodograditelja smatra da su primatelji potpore GIU-i i njihovi ulagači, kao i broderska poduzeća, ali isto tako i španjolska brodogradilišta s obzirom da postoji značajna razlika između cijene koju plati vlasnik broda i cijene koju primi brodogradilište, koja je iznad tržišne cijene. Po mišljenju jednog nacionalnog udruženja brodograditelja, program je zamišljen kako bi brodogradilištima omogućio prednost. Bilo bi pogrešno zaključiti da broderska poduzeća imaju koristi od STL-a. Niža cijena izgradnje ne podrazumijeva nužno i prednost za kupca broda. Osim toga, španjolska brodogradilišta mogu ponuditi ovu prednost samo kupcima koji se koriste STL-om. STL predstavlja nezakonitu potporu koja šteti nacionalnim brodograditeljima koji su u izravnom tržišnom natjecanju sa španjolskim brodogradilištima.
- (84) PYMAR smatra da Komisija u Odluci C(2011)4494 završna verzija nije navela dovoljno razloga zašto brodogradilišta smatra primateljima državne potpore. Također ističe da u odlukama vezanim uz predmete *GIE Fiscaux*, *Brittany Ferries*, *Air Caraïbes* ili *Le Levant* ⁽⁴³⁾ koji su se odnosili na slične porezne programe, Komisija nije identificirala proizvođača imovine kao primatelja državne potpore.

4.7. PRIMJEDBE VEZANE UZ KLASIFIKACIJU POTPORE KAO POSTOJEĆE ILI NEZAKONITE

- (85) Kako je spomenuto u odjeljku 4.3. gore, Španjolska i neke treće strane smatraju da se radi samo o dvije mjere: prvo, odredbama članka 115. TRLIS-a u vezi s odbitkom troškova imovine stečene putem ugovora o financijskom zakupu. Španjolska je te odredbe donijela prije pristupanja EU-u. Stoga, ako ta mjera predstavlja potporu, onda je to postojeća potpora kako je Komisija navela u Odluci C(2011) 4494 završna verzija, a članak 115. stavak 11. TRLIS-a, koji upravi omogućuje da odredi polaznu točku za odbitak, samo je sredstvo provedbe članka 115. Drugo, sustav TP-a utvrđen u člancima 124. do 128. TRLIS-a Komisija je odobrila 2002. i stoga je to također postojeća potpora. Provedbene odredbe – posebice članak 50. stavak 3. RIS-a – ne mijenjaju pravila utvrđena u zakonu i stoga su obuhvaćene odobrenjem Komisije.

4.8. PRIMJEDBE VEZANE UZ SUKLADNOST POTPORE

- (86) Španjolske vlasti i navodni primatelji smatraju da je potpora sukladna na temelju sustava TP-a odobrenog 2002. jer obuhvaća „pomorska trgovačka društva registrirana u skladu sa španjolskim zakonima ⁽⁴⁴⁾, čija djelatnost uključuje upravljanje vlastitim i brodovima u zakupu”. Kako članak 50. stavak 3. RIS-a samo provodi sustav TP-a, također je obuhvaćen Odlukom iz 2002.

⁽⁴³⁾ Odluka Komisije od 20. prosinca 2006. u predmetu C 46/04 *GIE Fiscaux*; 8. svibnja 2001. u predmetu C 31/98 *Brittany Ferries*; 16. prosinca 2003. u predmetu N 474/03 *Air Caraïbes* i 20. svibnja 2008. u predmetu C 74/99 *Le Levant*.

⁽⁴⁴⁾ Dana je uputa na španjolski Zakon 27/92. Primatelji tako mogu biti trgovačka društva s glavnim uredom u Španjolskoj ili trgovačka društva s poslovnim nastanom u EU-u, a sa sekundarnim poslovnim nastanom u Španjolskoj.

- (87) Treće strane također smatraju da bi svaka potpora koja također *obuhvaća upravljanje brodovima u vlasništvu ili zakupljenim brodovima* bila sukladna s Pomorskim smjernicama i da bi takva potpora bila u okviru ograničenja koja u vezi s potporama propisuju te Smjernice.
- (88) Asociación de Ingenieros Navales y Oceánicos de España (Španjolsko udruženje inženjera brodogradnje) smatra da bi se sukladnost neke potpore trebala analizirati u globalnom kontekstu tržišnog natjecanja, a ne na način da se usredotoči na unutarnje tržište s obzirom da brodogradilišta izvan država EU-a primaju potporu koja ne podliježe pravilima tržišnog natjecanja, kao što je slučaj u EU-u.
- (89) Nasuprot tome, (...) smatra da se program nikako ne može smatrati sukladnom potporom, čak ni – kako je navedeno u Odluci C(2011) 4494 završna verzija – u okviru Pomorskih smjernica. Štoviše, smatra, prvo, da Španjolska neće moći dokazati da su svi izgrađeni brodovi ispunjavali uvjete za ostvarivanje olakšica iz ovih Smjernica i, drugo, da potpora može iznos poreznog dugovanja smanjiti na nulu samo korisniku u državi koja donosi program. Stoga, vlasnici brodova koji nisu španjolski rezidenti ne bi imali koristi od ovog programa, a porez koji plaćaju španjolski vlasnici brodova bi vjerojatno bio ograničen s obzirom da koriste olakšice iz sustava TP-a i smanjena socijalna davanja.

4.9. PRIMJEDBE VEZANE UZ POVRAT

- (90) I španjolske vlasti i potencijalni primatelji smatraju da bi povrat trebalo isključiti jer bi to predstavljalo povredu temeljnih načela zakonodavstva EU-a ⁽⁴⁵⁾, kao što su jednako postupanje, zaštita legitimnih očekivanja ili pravne sigurnosti.

4.9.1. Jednako postupanje

- (91) PYMAR smatra da su slične fiskalne mjere istraživane u dva druga slučaja (*Brittany Ferries* ⁽⁴⁶⁾, i *GIE Fiscaux*) u kojima nije naređen povrat. Ako Komisija zaključi da je postojala potpora, tu bi potporu trebalo smatrati sukladnom do granice utvrđene u Poglavlju 11. Pomorskih smjernica, a za iznos iznad te granice, zaštita pravne sigurnosti trebala bi, kao u francuskom slučaju, spriječiti Komisiju da zatraži povrat. (...) smatra da, s obzirom da nije zatražen povrat od francuskih subjekata, traženje povrata od španjolskih subjekata u vrlo sličnom slučaju, ove bi potonje stavilo u nepovoljniji tržišni položaj i predstavljalo bi povredu načela jednakog postupanja.
- (92) Španjolska i PYMAR pozivaju se na niz odluka u kojima je Komisija već odlučila suzdržati se od traženja povrata zbog javnih izjava Komisije ili nekog njezinog člana. Upućuje se na odluke o Belgijskim koordinacijskim centrima, holding trgovačkim društvima Luxembourg 1929 i ostalim koordinacijskim centrima i djelatnostima unutar grupe multinacionalnih kompanija ⁽⁴⁷⁾, Spanish Goodwill ⁽⁴⁸⁾, talijanski slučaj potpore velikim poduzećima u teškoćama ⁽⁴⁹⁾ i dva slučaja u ribarstvu ⁽⁵⁰⁾ (Shetlandski i Orkneyski otoci).

⁽⁴⁵⁾ Vidjeti članak 14. stavak 1. Uredbe Vijeća (EZ) br. 659/1999 od 22. ožujka 1999. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 93. Ugovora o EZ-u.

⁽⁴⁶⁾ Odluka Komisije od 8. svibnja 2001. u Predmetu C 31/98 (SL L 12, 15.1.2002., str 33).

⁽⁴⁷⁾ Koordinacijski centri (DE), Koordinacijski centri i financijska trgovačka društva (LU), Koordinacijski centri Vizcaya (ES), Sjedišta i međunarodne riznice (FR), Inozemni prihod (IE), Međunarodne financijske djelatnosti (NL).

⁽⁴⁸⁾ Odluka Komisije od 12. siječnja 2011. u predmetu vezanom za poreznu amortizaciju financijskog ugleda (*goodwill*) za inozemne dioničarske akvizicije (C 45/07, SL L 135, 21.5.2011., str. 1.).

⁽⁴⁹⁾ Odluka Komisije od 16. svibnja 2000. o programu potpore koje je Italija provela kako bi pomogla velikim poduzećima u teškoćama (SL L 79, 17.3.2001., str 29.).

⁽⁵⁰⁾ Odluka Komisije od 3. lipnja 2003., C87/2001 Program praćenja učinka Vijeća Orkneyskih otoka (SL L 211, 21.8.2003., str. 49) i Odluka Komisije od 3. lipnja 2003. o zajmovima za kupnju ribarskih kvota na Shetlandskim otocima (SL L 211, 21.8.2003., str. 63.).

4.9.2. Legitimna očekivanja/pravna sigurnost

- (93) Po mišljenju Španjolske⁽⁵¹⁾ i nekih trećih strana uključenih u operacije STL-a, sljedeći su elementi naveli strane uključene u ove operacije da povjeruju da porezne mjere korištene u njima nisu državna potpora:
1. izjava Komisije u odluci iz 2001. u predmetu *Brittany Ferries*⁽⁵²⁾ iz koje se može zaključiti da je program sličan STL-u – francuski *GIE Fiscaux* – opća mjera;
 2. objava nacrtu mjera (rana amortizacija i sustav TP-a) u Službenom listu španjolskog parlamenta 10. listopada 2001.⁽⁵³⁾;
 3. dopis Komisije iz 2001. u kojem se od Španjolske traže informacije u kontekstu istrage nekoliko navodnih mjera potpore u korist brodogradnje, uključujući sustav poreznih poticaja na zakup;
 4. Odluka Komisije iz 2004⁽⁵⁴⁾, kojom se odbija dodjela potpore nizozemskim brodogradilištima kako bi im se nadoknadila šteta uzrokovana potporama koja se nudi španjolskim brodogradilištima koja se natječu za iste ugovore za izgradnju brodova;
 5. Odluka u predmetu francuskog *GIE Fiscaux*⁽⁵⁵⁾ iz 2006.;
 6. dopis povjerenice Kroes iz 2009.⁽⁵⁶⁾ – koja je tada bila nadležna za tržišno natjecanje – norveškom ministru trgovine i industrije kao odgovor na pritužbu da će španjolski sustav poreznih poticaja na zakup dati prednost španjolskim brodogradilištima;
 7. vrijeme koje je proteklo od objave nacrtu mjera 2001., početka provedbe programa 2002. ili prvih pritužbi koje je Komisija zaprimila 2006. i pokretanja postupka u lipnju 2011. To dugo vremensko razdoblje navodno je učvrstilo uvjerenje da ne postoji dovoljno elemenata za pokretanje postupka;
 8. revni gospodarski subjekt nije mogao predvidjeti moguće postojanje državne potpore u kombinaciji različitih programa koji su bili ili odavno poznate obilježja nacionalnog poreznog sustava (ubrzana amortizacija zakupljene imovine, status GIU-a) ili ih je Komisija prethodno odobrila (sustav TP-a);
 9. izjave o nepostojanju potpore u mjerama vezanim uz metode amortizacije u Obavijesti Komisije o oporezivanju poslovanja⁽⁵⁷⁾.

4.9.2.1. Odluka Komisije u predmetu *Brittany Ferries* (BAI) iz 2001.

- (94) U uvodnoj izjavi (193) te Odluke Komisija navodi da: "... u vezi s gospodarskim interesnim udruženjima i poreznim olakšicama koje mogu prenijeti, Komisija smatra da predstavljaju opću mjeru, s obzirom da su uobičajena u Francuskoj, da se mogu uspostaviti u svim sektorima gospodarske djelatnosti i da podliježu običajnom pravu."

⁽⁵¹⁾ Posebice, dopis od 2. kolovoza 2011.

⁽⁵²⁾ Odluka Komisije od 8. svibnja 2001. o državnoj potpori koju je Francuska provela u korist trgovačkog poduzeća Bretagne Angleterre Irlande („BAI” ili „Brittany Ferries”) (SL L 12, 15.1.2002., str. 33.).

⁽⁵³⁾ Vidjeti Službeni list Španjolskog parlamenta, Zastupnički dom, VII. legislatura; Serija A: Nacrti zakona, br. 50–1, 10. listopada 2001., str. 22.–25. (<http://www.congreso.es>).

⁽⁵⁴⁾ Predmet državne potpore C 66/2003, Odluka Komisije od 30. lipnja 2004. o državnoj potpori koju Nizozemska planira provesti u korist četiri brodogradilišta kako bi poduprla šest ugovora o izgradnji brodova (SL L 39, 11.2.2005., str. 48.).

⁽⁵⁵⁾ Državna potpora C 46/2004, Odluka Komisije od 20. prosinca 2006. o programu potpore koji Francuska provodi u skladu s člankom 39. CA Općeg poreznog zakona (SL L 112, 30.4.2007., str. 43.).

⁽⁵⁶⁾ Dopis datiran 9. ožujka 2009.

⁽⁵⁷⁾ Vidjeti, posebice, stavak 13. (SL C 384, 10.12.1998., str 3.).

- (95) Odluka je objavljena u Službenom listu 15. siječnja 2002. U Odluci o francuskom *GIE Fiscaux*-u iz 2006. Komisija je smatrala: „Iako je točno da je sporni program u tom predmetu bio na snazi prije 1998., ipak se u obzir treba uzeti da ta činjenica nije jasno iznesena u obrazloženju Odluke i da je ta okolnost mogla pridonijeti tome da primatelji budu dovedeni u zabludu u okviru ovdje spornog programa.”
- (96) Španjolska ⁽⁵⁸⁾ i neke treće strane smatrale su da je ta izjava stvorila pravnu nesigurnost po pitanju zakonitosti STL-a – koji je vrlo sličan u svojoj biti i učinku – ili da je dovela do legitimnih očekivanja da STL ne predstavlja državnu potporu.

4.9.2.2. Objava nacrtu mjera u Službenom listu Španjolskog parlamenta

- (97) Po mišljenju PYMAR-a Komisija je postala svjesna postojanja sustava STL-a kada su njegove konstitutivne mjere (diskrecijska primjena rane amortizacije zakupljene imovine i sustav TP-a) objavljene kao dio istog nacrtu zakona u Službenom listu Španjolskog parlamenta 10. listopada 2001. Slijedom toga, brodogradilišta su počela uključivati koristi od tih mjera u svoje ponude za nove projekte brodogradnje, ne čekajući njihovo stupanje na snagu, kako bi se pomaknula naprijed u pregovorima i provedbi prvih struktura STL-a.

4.9.2.3. Zahtjev za informacijama o španjolskom sustavu poreznih poticaja na zakup iz 2001.

- (98) PYMAR se poziva na dopis koji je Komisija poslala 21. prosinca 2001. nakon pritužbe o nekoliko državnih mjera koje navodno snižavaju cijenu brodova kupljenih od španjolskih brodogradilišta. U tom je dopisu Komisija posebno zatražila informacije o sustavu poreznih poticaja na zakup:

„Pozornost Komisije skrenuta je na postojanje niza mjera koje snižavaju cijenu brodova kupljenih od španjolskih brodogradilišta. Komisija je posebno primila informaciju da su dostupne sljedeće mjere:

...

3. Sustav poreza i zakupa prema kojem se brodovi izgrađeni u Španjolskoj mogu koristiti za snižavanje poreza uporabom SPV-a (vozila za posebne potrebe). Čini se da se dobitak proistekao iz te kombinacije prenosi na vlasnika broda preko niže cijene ili preko smanjenih troškova zakupa. Molimo Vas da Španjolska dostavi sve relevantne informacije kako bismo mogli procijeniti ovo pitanje.”

- (99) Po mišljenju PYMAR-a, taj dopis pokazuje da je Komisija imala informaciju o postojanju sustava poreznih poticaja na zakup i da je toga bila svjesna, te da je to pitanje istraživala već 2001., a da nije poduzela nikakve mjere, što je stvorilo legitimno očekivanje da španjolska mjera ne predstavlja potporu.

4.9.2.4. Odluka o nizozemskoj prijavi mjera iz 2004.

- (100) Dana 9. rujna 2002. nizozemske su vlasti prijavile „odgovarajuću potporu” koju su namjeravale dodijeliti nizozemskim brodogradilištima kako bi ju izjednačile s potporom koju je navodno nudila Španjolska ⁽⁵⁹⁾. Po završetku službene istrage ⁽⁶⁰⁾, Komisija je u svojoj konačnoj Odluci zaključila ⁽⁶¹⁾ da „s obzirom da su španjolske vlasti jasno opovrgle da će potpora ikad biti dostupna” nije imala „dovoljno dokaza o navodnoj španjolskoj potpori” ⁽⁶²⁾ te je prijavljenu potporu proglasila nesukladnom s unutarnjim tržištem.

- (101) Po mišljenju PYMAR-a, s obzirom da je STL bio na snazi 2002., prije nego što je Nizozemska prijavila potporu, Odluka Komisije iz 2004. stvorila je legitimno očekivanje da sustav STL-a ne predstavlja potporu.

⁽⁵⁸⁾ Vidjeti dopis od 2. kolovoza 2011.

⁽⁵⁹⁾ Prijave urudžbirane pod brojem predmeta N 601 do N 606/2002.

⁽⁶⁰⁾ Vidjeti dopis datiran 11. studenog 2003., SL C 11, 15.1.2004., str 5.

⁽⁶¹⁾ Vidjeti Odluku C(2004) 2213, SL L 39, 11.2.2005., str. 48.

⁽⁶²⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 24. Odluke C(2004) 2213.

4.9.2.5. Odluka u predmetu francuskog GIE Fiscaux iz 2006.

- (102) Po mišljenju PYMAR-a francuski program *GIE Fiscaux* vrlo je sličan sustavu STL. Zbog toga je Odluka iz 2006. u francuskom predmetu dovela do legitimnog očekivanja na strani subjekata da: 1. će se sustav STL-a smatrati sukladnim s unutarnjim tržištem u okviru ograničenja utvrđenih u poglavlju 11. Pomorskih smjernica i 2. da se neće tražiti povrat državne potpore koja premašuje granicu utvrđenu u Poglavlju 11. Smjernica, s obzirom na proceduralne sličnosti između dva predmeta.
- (103) Osim toga, PYMAR se poziva na niz odluka Komisije u kojima je sličnost mjere s mjerom koju je Komisija prije odobrila bio čimbenik koji je opravdavao legitimna očekivanja subjekata. PYMAR se posebno prisjeća predmeta u kojima nije naložen povrat: ⁽⁶³⁾ kao što su Inozemni prihod (Irska), Međunarodne financijske djelatnosti (Nizozemska), Koordinacijski centri i financijska trgovačka društva (Luxembourg), Koordinacijski centri u Vizcayi (Španjolska), Centri za kontrolu i koordinaciju (Njemačka), Središnja riznica poduzeća te Sjedišta i logistički centri (Francuska), Presuda u slučaju poreza za Američke korporacije za inozemnu prodaju (Belgija) i Odgovarajuća društva Gibraltara (UK), jer su ti programi vrlo slični belgijskom programu Koordinacijskih centara koji je Komisija prije odobrila.

4.9.2.6. Dopis povjerenice Kroes iz 2009.

- (104) U odgovoru na dopis norveških vlasti koje su podnijele pritužbu o navodnoj diskriminaciji norveških brodogradilišta u vezi sa španjolskim sustavom poreznih poticaja na zakup, povjerenica Kroes odgovorila je da je GU Tržišno natjecanje: „već ispitala tu stvar” i da je na njezin zahtjev Španjolska dala javnu izjavu u obliku odgovora porezne uprave na pitanje poreznog obveznika ⁽⁶⁴⁾ – porezno rješenje – kojom se potvrđuje da ta mjera nije ograničena na španjolska brodogradilišta i da ju se također može koristiti i u kupnji brodova proizvedenih u drugim državama članicama. U dopisu je zaključeno da, s obzirom na to pojašnjenje, daljnji postupci nisu potrebni.
- (105) Prema navodima PYMAR-a, 2. travnja 2009. norveški brodovlasnik je podijelio sadržaj dopisa povjerenice Kroes sa španjolskim brodogradilištem s kojim je bio uključen u operacije STL-a. PYMAR je također priložio dopis koje je poslala Gerencia del Sector de la Construcción Naval ⁽⁶⁵⁾ (GSN) 13. rujna 2012. koje je dokaz da je 2009. bila upoznata sa sadržajem dopisa povjerenice Kroes te da ga je podijelila sa subjektima koji su bili uključeni u operacije STL-a i PYMAR-om tijekom njihovih redovitih sastanaka.

4.9.2.7. Vrijeme koje je proteklo od zaprimanja pritužbe i pokretanja postupka

- (106) Po navodu PYMAR-a od trenutka kada je Komisija postala svjesna postojanja programa u prosincu 2001./početka programa 2002. (pet godina prije nego što je Komisija primila prve pritužbe 2006.) i pokretanja postupka u lipnju 2011. proteklo je devet godina. Tako dugo vremensko razdoblje tijekom kojeg Komisija nije pokrenula postupak učvrstilo je uvjerenje da ne postoji dovoljno elemenata za pokretanje postupka.

4.9.2.8. Revan gospodarski subjekt nije mogao predvidjeti moguće postojanje državne potpore u kombinaciji nekoliko mjera

- (107) Po navodima PYMAR-a i drugih trećih strana, to je prvi put da je Komisija ocijenila da združena primjena nekoliko mjera predstavlja državnu potporu – to je nešto što oprezni subjekti obično ne bi mogli predvidjeti.

⁽⁶³⁾ Vidjeti Odluku od 17. veljače 2003., SL L 204, 13.8.2003., str. 51. (IE); Odluku od 17. veljače 2003., SL L 180, 8.7.2003., str. 52. (NL); dvije odluke od 16. listopada 2002., SL L 153, 20.6.2003., str. 40.; SL L 170, 9.7.2003., str. 20. (LU); Odluku od 22. kolovoza 2002., SL L 31, 6.2.2003., str. 26. (ES); Odluku od 5. rujna 2002., SL L 177, 16.7.2003., str. 17. (DE); Odluku od 11. prosinca 2002., SL L 330, 18.12.2003., str. 23. i Odluku od 13. svibnja 2003., SL L 23, 28.1.2004., str. 1. (FR); Odluku od 24. lipnja 2003., SL L 23, 28.1.2004., str. 14. (BE); i Odluku od 30. ožujka 2004., SL L 29, 2.2.2005., str. 24. (UK).

⁽⁶⁴⁾ Španjolska je porezno rješenje objavila 1. prosinca 2008. <http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=CONSULTA&Pos=7262> (posljednji put posjećena 19. lipnja 2013.).

⁽⁶⁵⁾ *La Gerencia Naval* (<http://www.gernaval.org/>) javno poduzeće, prema vlastitom statutu, koje je odobreno Kraljevskom uredbom 3451/2000 od 22. prosinca 2000. (BOE, 11.1.2001.).

4.9.2.9. Izjave o metodama amortizacije u Obavijesti Komisije o oporezivanju poslovanja

- (108) PYMAR smatra da u skladu s člankom 13. Obavijesti Komisije o oporezivanju poslovanja, mjere čisto tehničke naravi, kao što su propisi o amortizaciji, ne predstavljaju državnu potporu. Na temelju toga, subjekti su opravdano smatrali da mjera rane amortizacije ne predstavlja državnu potporu.

4.9.3. Posljedice povrata

- (109) Od trenutka kada je Komisija upoznata s postojanjem STL-a, njezini postupci, kao i vrijeme koje je proteklo, stvorili su legitimno očekivanje da se ne radi o potpori i da stoga potporu dodijeljenu u prethodno provedenim operacijama neće biti potrebno vratiti. Komisija bi se stoga trebala suzdržati od nalaganja povrata potpore za sve operacije.
- (110) Slično tome, dopis povjerenice Kroes iz 2009. potvrđuje da je Komisija analizirala taj program. Sve stranke uključene u program poreznih poticaja na zakup (brodarska poduzeća, GIU-i, banke i posrednici itd.) mogle su imati legitimna očekivanja da bi Komisija otkrila postojanje potpore u sustavu i da se, s obzirom da daljnje istrage nisu bile planirane, nije radilo o potporama.
- (111) PYMAR također daje uputu na odluke u kojima je Komisija priznala da su postupci institucija EU-a (Europskog suda, Komisije itd.) mogli stvoriti legitimna očekivanja da neće biti povrata potpora dodijeljenih u prošlosti, što bi spriječilo Komisiju da naloži povrat, uključujući i slučajeve kada je potpora dodijeljena prije postupaka koji su doveli do legitimnih očekivanja. Pozivaju se na odluke u predmetu španjolskog Goodwilla, predmetu belgijskih koordinacijskih centara, predmetu austrijskog povrata poreza u energetske sektoru, i predmetu talijanske potpore velikim poduzećima u poteškoćama⁽⁶⁶⁾.

4.9.4. Ugovorne klauzule

- (112) Španjolske vlasti i PYMAR navode da bi bilo kakve potpore u korist brodarskih poduzeća ili GIU-a i investitora koje je Komisija identificirala u svakom slučaju utjecale na brodogradilišta koja bi primila zahtjeve za povrat sredstava GIU-u ili njihovim investitorima ili trgovačkim društvima investitorima na temelju ugovornih odnosa između različitih sudionika u operacijama STL-a. I zaista, prema navodima PYMAR-a, nekim klauzulama u ugovorima zahtijeva se da brodogradilišta isplate naknade investitorima i brodarskim poduzećima, posebno u slučaju izmjene zakonodavstva – uključujući i porezno zakonodavstvo – koje se odnosi na operaciju.

5. OCJENA

5.1. POSTUPAK

- (113) Komisija smatra da primijenjeni postupak ne predstavlja povredu prava Španjolske na obranu ni prava trećih strana da budu saslušane. Upravo suprotno, odluka o pokretanju službenog postupka početni je službeni korak koji Komisija mora poduzeti u skladu s Uredbom Vijeća (EZ) br. 659/1999 od 22. ožujka 1999. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 93. Ugovora o EZ-u⁽⁶⁷⁾ (dalje u tekstu „Uredba (EZ) br. 659/1999“) ako, nakon preliminarnih istrage, ima sumnje u sukladnost mjere državne potpore s unutarnjim tržištem (članak 13. i članak 4. stavak 4. Uredbe (EZ) br. 659/1999). Svrha odluke da se pokrene postupak je upravo ta da se sažmu relevantna činjenična i zakonodavna pitanja, da se obavi preliminarna procjena glede toga predstavlja li mjera potpore, da se navedu sumnje glede sukladnosti s unutarnjim tržištem i da se pozovu odnosne države i druge zainteresirane strane da podnesu primjedbe (članak 6. Uredbe (EZ) br. 659/1999).
- (114) Osim toga, Komisija nije pokrenula postupak službene istrage u vezi s ubrzanom amortizacijom zakupljene imovine (članak 115. stavak 6. TRLIS-a), s obzirom da je naznačila da ako ta mjera predstavlja državnu potporu, ona bi se u svakom slučaju mogla smatrati postojećom potporom. Također nije iznijela niti sumnje u sustav TP-a,

⁽⁶⁶⁾ Odluka Komisije od 12. siječnja 2011. u predmetu C-45/2007, uvodna izjava 192., SL L 135, 21.5.2011., str. 1. Odluka Komisije od 13. studenoga 2007. u predmetu C-15/2002, uvodna izjava 85., SL L 90, 2.4.2008., str. 7. Odluka Komisije od 9. ožujka 2004. u predmetu C-33/2003, uvodne izjave 47., 48. i 66., SL L 190, 22.7.2005., str. 13. i Odluka Komisije od 16. svibnja 2000. u predmetu C-68/1999, uvodna izjava 73., SL L 79, 17.3.2001., str. 29.

⁽⁶⁷⁾ SL L 83, 27.3.1999., str. 1.

barem u onoj mjeri u kojoj je taj sustav prijavljen Komisiji i odobren od strane Komisije (članci 124. do 128. TRLIS-a), jer i tu mjeru smatra postojećom potporom. Te su dvije mjere spomenute i opisane u Odluci C(2011) 4494 završna verzija samo zato što su važni elementi sustava STL-a i što su povezane s mjerama koje su predmet službene istrage (članak 115. stavak 11. i članak 48. stavak 4. TRLIS-a i članak 49. RIS-a, kao i članak 50. stavak 3. RIS-a i primjena sustava TP-a na djelatnosti koje nisu prijevozne).

- (115) Komisija smatra da se članak 115. stavak 11. i članak 48. stavak 4. TRLIS-a i članak 49. RIS-a, kao i članak 50. stavak 3. RIS-a te primjena sustava TP-a na djelatnosti koje nisu prijevozne mogu odijeliti od ostalih mjera spomenutih u prethodnoj uvodnoj izjavi (odnosno članak 115. stavak 6. TRLIS-a i članci 124. do 128. TRLIS-a) i da ne predstavljaju postojeću potporu u skladu s člankom 1(b) Uredbe (EZ) br. 659/1999 s obzirom na to da su te mjere pokrenute 2002. i 2003., nakon pristupanja Španjolske EU-u, bez prethodnog odobrenja Komisije. Komisija je stoga glede tih mjera s pravom pokrenula postupak koji se primjenjuje na nezakonitu potporu (članak 1. točka (f) i članak 13. te članak 4. stavak 4. Uredbe (EZ) br. 659/1999).

5.2. OCJENA STL-A KAO SUSTAVA/OCJENA POJEDINAČNIH MJERA

- (116) Činjenica da se sustav STL-a sastoji od različitih mjera koje nisu sve utvrđene u španjolskom poreznom zakonodavstvu nije dovoljna da spriječi Komisiju da ga opiše i ocijeni kao sustav. Štoviše, kako je objašnjeno u Odluci C(2011) 4494 završna verzija, Komisija smatra da su različite porezne mjere korištene u operacijama STL-a bile međusobno povezane *de jure* ili *de facto*. *De jure*, diskrecijska primjena rane amortizacije zakupljene imovine (članak 115. stavak 11. TRLIS-a) odgovara ranoj primjeni ubrzane amortizacije zakupljene imovine (članak 115. stavak 6. TRLIS-a). Slično tome, člankom 50. stavkom 3. RIS-a utvrđuje se iznimka posebnom postupku koji se primjenjuje u kontekstu sustava TP-a. *De jure*, članak 50. stavak 3. odnosi se samo na brodove prihvatljive za sustav TP-a i ugovore o zakupu koje je odobrila porezna uprava. *De facto*, ugovori o zakupu smatrali su se odobrenim od strane porezne uprave samo u kontekstu odobrenja danog za ranu amortizaciju zakupljene imovine. *De jure*, rana amortizacija može se predvidjeti za široki raspon imovine koja je moguće stečena putem ugovora zakupu. Uvjeti za ranu amortizaciju, međutim, podliježu tumačenju i *de facto* se smatralo da su ispunjeni – i odobrenja su se izdavala – samo u vezi s brodovima prihvatljivim za sustav TP-a.
- (117) Uz to, Komisija primjećuje da su dvije od tri glavne mjere uključene u STL (diskrecijska primjena rane amortizacije i pravila o prihvatljivosti za sustav TP-a) stupile na snagu istog dana (1. siječnja 2002.) u okviru istog zakona.
- (118) Komisija također primjećuje da, kada govore o legitimnim očekivanjima i jednakom postupanju, iste treće strane koje dovode u pitanje globalni pristup Komisije, predstavljaju sustav STL-a kao vrlo sličan francuskom programu *GIE Fiscaux*. Činjenica da su svi elementi francuske mjere bili uključeni u jednu zakonsku odredbu nužno implicira globalnu ocjenu. U tom smislu, činjenica da su različiti elementi STL-a raspoređeni između različitih zakonskih odredbi koje su *de facto* međusobno povezane ne jamči – kao takva – drugačiji pristup.
- (119) Iz tih razloga, Komisija smatra da je potrebno opisati španjolski sustav poreznih poticaja na zakup kao sustav povezanih poreznih mjera i ocijeniti njihov utjecaj u međusobnom kontekstu, uzimajući posebno u obzir *de facto* odnose koje je uvela – ili odobrila – država.
- (120) U svakom slučaju, Komisija se ne oslanja samo na globalni pristup. Usporedno uz primjenu globalnog pristupa, Komisija je također analizirala pojedinačne mjere koje čine STL. Komisija smatra da su ta dva pristupa komplementarna i da vode do dosljednih zaključaka. Pojedinačna ocjena je potrebna kako bi se odredilo koji dio gospodarske prednosti koju je proizveo sustav STL-a nastao primjenom općih mjera, a koji primjenom selektivnih mjera. Pojedinačna ocjena također omogućuje Komisiji da odredi, prema potrebi, koji je dio potpore sukladan s unutarnjim tržištem, a koji bi dio trebalo vratiti.

- (121) Taj dvostruki pristup koji je već primijenjen u Odluci C(2011) 4494 završna verzija, omogućuje Komisiji da definira referentni sustav za svaku pojedinačnu mjeru i za sustav STL-a kao cjelinu, kako bi identificirala selektivne prednosti koje predstavljaju državnu potporu. Za svaku operaciju STL-a, protučinjenična analiza u odnosu na koju se ocjenjuje prisutnost potpore je sama ta operacija, s istim ugovornim odredbama, ali provedena bez mjera koje su identificirane kao državna potpora. U tom smislu, alternativna operacija s različitim okolnostima – ugovornim i financijskim – ne bi bila ispravna protučinjenična analiza.
- (122) Gospodarski su subjekti slobodni po svojoj volji strukturirati operacije financiranja svoje imovine i u tu se svrhu služiti općim poreznim mjerama koje smatraju najprikladnijim. Međutim, zato što te operacije podrazumijevaju primjenu selektivnih poreznih mjera koje podliježu kontroli državne potpore, poduzeća uključena u te transakcije potencijalno su primatelji državne potpore. S jedne strane, činjenica da je nekoliko sektora ili kategorija poduzeća prepoznato kao potencijalni primatelj ne znači da je sustav STL-a opća mjera ⁽⁶⁸⁾. S druge strane, činjenicu da se sustav koristi za financiranje kupovine i ponovne prodaje brodova namijenjenih za plovidbu morem, te zakupa golog broda može se promatrati kao jasnu naznaku da je mjera selektivna sa sektorskoga gledišta.

5.3. POSTOJANJE POTPORE U SMISLU ČLANKA 107. STAVKA 1. UFEU-A

- (123) U skladu s člankom 107. stavkom 1. UFEU-a „svaka potpora koju dodijeli država članica ili koja se dodjeljuje putem državnih sredstava u bilo kojem obliku kojim se narušava ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje stavljanjem određenih poduzetnika ili proizvodnje određene robe u povoljniji položaj, nespojiva je s unutarnjim tržištem u mjeri u kojoj utječe na trgovinu među državama članicama”.
- (124) Propisi o državnoj potpori primjenjuju se samo na potporu dodijeljenu poduzećima uključenim u gospodarske djelatnosti. Nadalje, kriteriji utvrđeni u članku 107. stavku 1. UFEU-a kumulativni su. Mjere koje su predmetom ocjene predstavljaju stoga državnu potporu u smislu Ugovora ako su ispunjeni gore navedeni uvjeti. U osnovi, financijska potpora trebala bi:
- biti dodijeljena od strane države i iz državnih sredstava,
 - stavljati u povoljniji položaj određena poduzeća ili proizvodnju određene robe,
 - narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje, i
 - utjecati na trgovinu među državama članicama.

- (125) Komisija je provela svoju ocjenu na dvije različite razine:

- na razini pojedinačnih mjera, gdje Komisija razmatra predstavlja li svaka zasebna mjera državnu potporu neovisno o njenoj primjeni u sustavu STL-a,
- na razini sustava STL-a kao cjeline: kako je već navedeno, STL se oslanja na kombinaciju tih mjera koje su *de jure* ili *de facto* međusobno povezane.

5.3.1. Poduzeća u smislu članka 107 UFEU-a

- (126) Komisija smatra da su sve strane uključene u operacije STL-a poduzeća u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a – što Španjolska ⁽⁶⁹⁾ ili neka treća strana ne osporavaju – s obzirom na to da se njihove djelatnosti

⁽⁶⁸⁾ Vidjeti predmet C-75/97 *Belgija protiv Komisije* (Maribel bis/ter) [1999.] ECR I-3671, odlomak 32.

⁽⁶⁹⁾ Vidjeti, posebice, dopis španjolskih vlasti datiran 2. kolovoza 2011. i poslan kao odgovor na Odluku Komisije C(2011) 4494 završna verzija, odjeljak 3.2.2. Režim transparentnosti koji se primjenjuje na GIU-e, prvi stavak: „U skladu s člankom 1. Zakona 12/1991 od 29. travnja 1991. o Gospodarskim interesnim udruženjima ... ovi subjekti imaju pravnu osobnost, komercijalne su prirode i imaju sposobnost baviti se gospodarskim djelatnostima.”

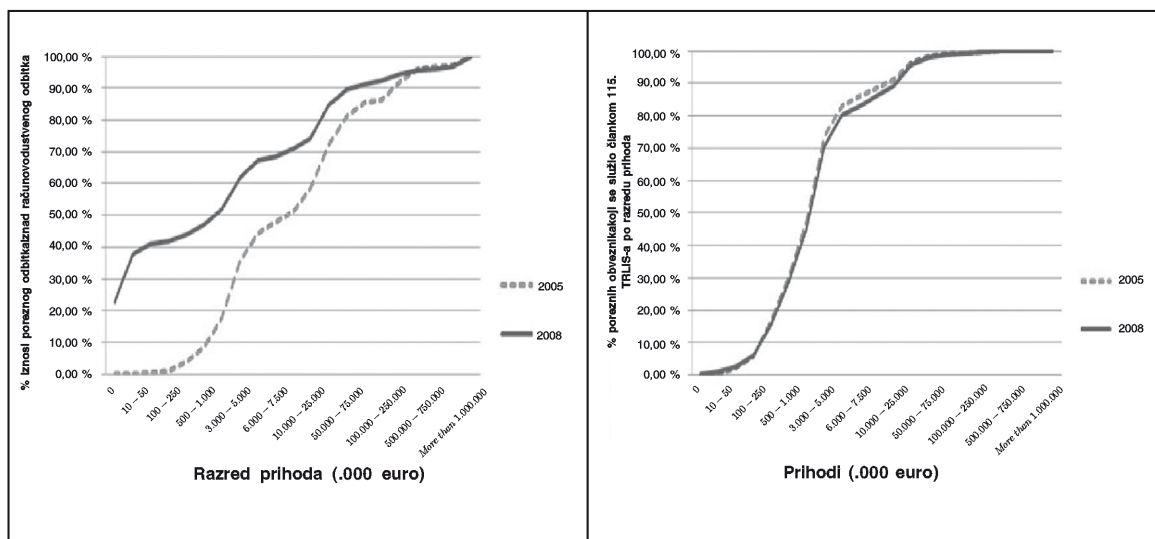
sastoje od ponude roba i usluga na tržištu. ⁽⁷⁰⁾ Točnije, brodogradilišta nude novoizgrađene brodove ili usluge izgradnje, popravka ili obnove; *leasing*-društva nude financijsku infrastrukturu; GIU-i daju u zakup i prodaju brodove; investitori nude robe i usluge na širokom rasponu tržišta, osim ako su pojedinci koji se ne bave nekom gospodarskom djelatnosti, a u tom slučaju nisu obuhvaćeni ovom Odlukom; broderska poduzeća nude usluge pomorskog prijevoza; banke nude usluge posredništva i financiranja, a ostali posrednici nude usluge posredništva ili savjetodavne usluge.

5.3.2. Postojanje selektivne prednosti

- (127) Prema ustaljenoj sudskoj praksi: „Člankom 107. stavkom 1. zahtijeva se da se odredi je li, u okviru određenog zakonskog programa, državna mjera takva da stavlja u povoljniji položaj „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe” u odnosu na druge koji su, u svjetlu cilja koji se želi postići predmetnim programom, u usporedivoj pravnoj i činjeničnoj situaciji. Ako ona to jest, predmetna mjera ispunjava uvjete selektivnosti.” ⁽⁷¹⁾

5.3.2.1. Ubrzana amortizacija (članak 115. stavak 6. TRLIS-a) – mjera 1.

- (128) U Odluci C (2011) 4494 Komisija je rekla da, ako ta mjera predstavlja potporu, onda bi to bila postojeća potpora pa stoga nije provela ocjenu. Po provedenoj službenoj istrazi, Komisija je sada došla do zaključka da ova mjera, gledana izolirano, ne predstavlja državnu potporu jer ne stavlja u povoljniji položaj određena poduzeća ili proizvodnju određene robe. Komisija primjećuje da je ta mjera primjenjiva na sva trgovačka društva koja podliježu porezu na dobit, bez ograničenja glede sektora djelatnosti, mjesta poslovnog nastana, veličine, pravnog statusa ili lokacije imovine. Također se bez iznimke primjenjuje na sve robe koje podliježu amortizaciji.
- (129) Štoviše, ograničenje na zakupljenu imovinu ne predstavlja element selektivnosti s obzirom da se stjecanje bilo koje imovine može financirati ugovorima o financijskom zakupu koji su općenito dostupni trgovačkim društvima svih sektora i veličina. Ne postoje naznake da su primatelji mjere *de facto* koncentrirani u određenim sektorima ili vrstama proizvodnje. Statistika koju je dostavila Španjolska glede primjene članka 115. TRLIS-a od strane španjolskih poreznih obveznika (vidjeti grafove dolje) potvrđuje da financijski zakup koriste trgovačka društva koja ostvaruju široki raspon oporezivih prihoda (45 % korisnika članka 115. zarađuje manje od 1 milijuna EUR, a 70 % manje od 3 milijuna EUR) (dijagram s lijeve strane). Apsolutni iznos porezne olakšice koja može nastati zbog odbitka dodatnog troška ⁽⁷²⁾ u skladu s člankom 115. TRLIS-a također varira prema prihodu poreznog obveznika (vidjeti dijagram s desne strane).



Izvor: Ministarstvo gospodarstva i financija.

⁽⁷⁰⁾ Vidjeti predmet 118/85 *Komisija protiv Italije* [1987.] ECR str. 2599, stavak 7.; Predmet C-35/96 *Komisija protiv Italije* [1998.] ECR I-3851, stavak 36.; spojeni predmeti C-180/98 do C-184/98 *Pavlov i ostali* [2000.] ECR I-6451, stavak 75.

⁽⁷¹⁾ Vidjeti predmet C-172/03 *Heiser* [2005.] ECR I-1627, stavak 40.

⁽⁷²⁾ Taj se dodatni trošak koji odgovara pozitivnoj razlici između rashoda odbijenih za potrebe poreza u skladu s člankom 115. i uknjiženog rashoda mora navesti u poreznoj prijavi korisnika.

- (130) Španjolske su vlasti također potvrdile da se ugovori o zakupu i članak 115. TRLIS-a mogu koristiti i u odnosu na imovinu izgrađenu u (ili podrijetlom iz) drugih država članica. Naposljetku, Komisija primjećuje da su uvjeti primjene članka 115. stavka 6. TRLIS-a jasni, objektivni i neutralni i da za njihovu primjenu nije potrebno nikakvo prethodno odobrenje. U skladu s tim, porezna uprava nema ovlasti odobriti ili odbiti primjenu te mjere prema vlastitoj diskreciji ⁽⁷³⁾.
- (131) Komisija stoga zaključuje da ubrzana amortizacija zakupljene imovine (članak 115. stavak 6. TRLIS-a) kao takva ne stvara selektivnu prednost za GIU-e uključene u operacije STL-a.

5.3.2.2. *Diskrecijska primjena rane amortizacije (članak 115. stavak 11. TRLIS-a, članak 48. stavak 4. TRLIS-a i članak 49. RIS-a) – mjera 2.*

- (132) Propisi o amortizaciji u španjolskom poreznom zakonodavstvu (članak 11. TRLIS-a) općenito predviđaju da bi se trošak imovine trebao rasporediti tijekom njezinog ekonomskog života – dakle od trenutka kada se počne koristiti za gospodarsku djelatnost. U skladu s člankom 115. stavkom 6. TRLIS-a, ubrzana amortizacija zakupljene imovine trebala bi uzeti u obzir datum kada je imovina puštena u pogon. S obzirom da dopušta da ubrzana amortizacija započne prije početka korištenja imovine, članak 115. stavak 11. TRLIS-a stvara ekonomsku prednost.
- (133) Ta je mogućnost iznimka u odnosu na opće pravilo utvrđeno u članku 115. stavku 6. i podložna je diskrecijskom odobrenju španjolskih vlasti; ta je mjera stoga na prvi pogled selektivna. Suprotno onome što Španjolska i treće strane navode, kriteriji za davanje odobrenja nisu jasni i objektivni, a čak i da jesu jasni i objektivni, to ne bi bilo dovoljno da opovrgne njihovu selektivnu prirodu ⁽⁷⁴⁾. Komisija primjećuje da su kriteriji utvrđeni u članku 115. stavku 11. TRLIS-a nejasni i zahtijevaju tumačenje od strane porezne uprave koja nije objavila nikakva upravna pravila ili objašnjenja za njihovo tumačenje. Diskrecijska primjena rane amortizacije na temelju nejasnih kriterija u sustav STL-a uvodi selektivnost, čak i ako se diskrecijske ovlasti ne koriste na arbitraran način ⁽⁷⁵⁾. Uz to, Komisija primjećuje da Španjolska nije uvjerljivo objasnila zašto su potrebni svi uvjeti propisani člankom 48. stavkom 4. TRLIS-a i člankom 49. RIS-a kako bi se izbjegle zloporabe. Primjerice, moraju se pokazati specifična obilježja ekonomske uporabe imovine ⁽⁷⁶⁾, kao i odsutnost utjecaja na oporezivi iznos nastao iz uporabe imovine ili prijenosa vlasništva ⁽⁷⁷⁾. Nikakvo opravdanje nije ponuđeno za ta ograničenja koja uvode dodatne elemente selektivnosti. Niti je Španjolska pokazala zašto je potrebno prethodno odobrenje. Osiguranje realnosti operacije zakupa, primjerice, čini se jednako važnim za omogućavanje normalnog odbitka troškova zakupa/amortizacije imovine ili za primjenu ubrzane amortizacije kao i za ranu primjenu te amortizacije. Međutim, prve mjere ne podliježu prethodnom odobrenju i, kao što je slučaj za te mjere, čini se da je i ex post provjera jasnih i objektivnih kriterija primjenjivih na ranu amortizaciju zakupljene imovine dovoljna.
- (134) U Odluci C(2011) 4494 završna verzija, po navodima Komisije, španjolske vlasti su na jednom sastanku potvrdile, na temelju izdanih odobrenja, da se smatralo da su uvjeti iz članka 115. stavka 11. TRLIS-a ispunjeni samo u slučaju operacija stjecanja brodova koje su prešle iz uobičajenog režima oporezivanja dohotka trgovačkih društava na sustav TP-a ⁽⁷⁸⁾ i kasnijih prijenosa vlasništva nad brodom brodarskim poduzećima na temelju izvršenja opcije u kontekstu zakupa

⁽⁷³⁾ Vidjeti predmet C-295/97 *Piaggio* [1999.] ECR I-3735, stavak 39., i citiranu sudsku praksu.

⁽⁷⁴⁾ Vidjeti spojene predmete T-92/00 i T-103/00 *Diputación Foral de Álava protiv Komisije* [2002.] ECR II-1385, stavak 58.

⁽⁷⁵⁾ *Ibid.*, stavak 35.

⁽⁷⁶⁾ Članak 115. stavak 11. TRLIS-a: „Ministarstvo ... može odrediti datum iz stavka 6. ... uzimajući u obzir specifične karakteristike ugovornog razdoblja ili razdoblja izgradnje za imovinu i specifičnu prirodu njene ekonomske uporabe, pod uvjetom da određivanje tog datuma ne utječe na izračun oporezivog iznosa nastalog iz stvarne uporabe imovine ili uplata nastalih zbog prijenosa vlasništva, koji se mora odrediti u skladu s općim poreznim režimom ili posebnim režimom” (podvukla Komisija).

⁽⁷⁷⁾ Članak 49. stavak 3. točka (c) RIS-a. „Prijava sadržava najmanje sljedeće informacije: (c) Dokaz o specifičnoj prirodi uporabe imovine. Dostavljaju se pravna i financijska izvješća o namjeravanoj uporabi imovine kupljene putem ugovora o financijskom zakupu u kojima su naznačene specifične ugovorne formule koje će se koristiti te pozitivni i negativni financijski tokovi do kojih će doći.”

⁽⁷⁸⁾ Dopisi španjolskih vlasti od 27. ožujka 2008., 10. ožujka 2010. i 27. srpnja 2010. u kojima su sažeta odobrenja izdana do konca lipnja 2010.

golog broda. Španjolska je opovrgla⁽⁷⁹⁾ da je izjavila tako nešto, ali priznala da su postojale poteškoće u smislu tumačenja⁽⁸⁰⁾. Komisija primjećuje da nisu dostavljeni dokazi iz kojih bi bilo vidljivo da su odobrenja za primjenu rane amortizacije dodjeljivana i u drugim okolnostima⁽⁸¹⁾.

- (135) Na temelju primjera koje su dostavile španjolske vlasti, čini se da je u zahtjevima za ranu amortizaciju koje su GIU-i predali poreznoj upravi, detaljno opisana cijela struktura STL-a te da navode sve relevantne ugovore (posebno, ugovor o izgradnji broda, ugovor o zakupu, ugovor o zakupu golog broda, opcijske ugovore, projekciju duga i sporazum o oslobađanju od obveze). Po mišljenju Španjolske, ti su elementi potrebni kako bi se provjerila sukladnost s uvjetima iz članka 115. stavka 11. i članka 48. stavka 4. TRLIS-a te članka 49. RIS-a.
- (136) Komisija, međutim, primjećuje da postupak utvrđen u provedbenim propisima⁽⁸²⁾ poreznoj upravi dodjeljuje važne diskrecijske ovlasti u tumačenju pravnih zahtjeva i, moguće, nametanju dodatnih uvjeta. Ponajprije, uprava može zahtijevati bilo kakve dodatne informacije koje smatra relevantnim za ocjenu⁽⁸³⁾. U tom smislu, Komisija također primjećuje da su, u nekim dostavljenim primjerima, zahtjevi koji su podneseni također sadržavali i dodatne priloge koji nisu nužni za dokazivanje sukladnosti s uvjetima iz članka 115. stavka 11. i članka 48. stavka 4. TRLIS-a te članka 49. RIS-a: 1. detaljan izračun ukupne porezne olakšice i kako će se dijeliti između brodarskog poduzeća, s jedne strane, i GIU-a ili njegovih investitora, s druge strane; i 2. izjavu brodogradilišta, u kojoj se opširno navode gospodarske i društvene koristi koje se očekuju od ugovora o brodogradnji. Prema nekim pritužbama te dokumente zahtijeva porezna uprava u postupku izdavanja odobrenja. Po navodima Španjolske te su elemente dostavili podnositelji zahtjeva (GIU-i) na vlastitu inicijativu. Ti dokumenti pokazuju, osobito, da se uzima u obzir važnost ugovora o izgradnji broda za španjolsko gospodarstvo, kao i ukupna porezna olakšica koja nastaje zbog operacije STL-a.
- (137) Komisija zaključuje da su obvezni postupak davanja prethodnog odobrenja, potrebno tumačenje nejasnih uvjeta iz članka 115. stavka 11. i članka 48. stavka 4. TRLIS-a i članka 49. RIS-a, te mogućnost da porezna uprava zatraži bilo kakve dodatne dokumente ili informacije jasan dokaz da porezna uprava ima široke diskrecijske ovlasti u ostvarivanju svoje zadaće odobravanja operacija STL-a.
- (138) Kao što je navedeno u Obavijesti Komisije o primjeni propisa o državnim potporama na mjere koje se odnose na izravno oporezivanje poslovanja (dalje u tekstu „Obavijest o fiskalnim potporama”)⁽⁸⁴⁾, Sud priznaje da tretiranje gospodarskih subjekata na diskrecijskoj osnovi može značiti da pojedinačna primjena opće mjere poprima obilježja selektivne mjere, osobito to gdje uporaba diskrecijske ovlasti nadilazi jednostavno upravljanje poreznim prihodima pozivanjem na objektivne kriterije⁽⁸⁵⁾ ⁽⁸⁶⁾.
- (139) Komisija stoga smatra da diskrecijska primjena rane amortizacije zakupljene imovine primjenom članka 115. stavka 11. i članka 48. stavka 4. TRLIS-a i članka 49. RIS-a daje selektivnu prednost GIU-ima uključenim u operacije STL-a i njihovim investitorima.

⁽⁷⁹⁾ „Španjolske vlasti opovrgavaju da su ‚u praksi’ potvrdile, kako je navedeno u stavku 34. Odluke Komisije, da je samo imovina koja je kasnije prešla u sustav TP-a mogla biti obuhvaćena odredbama članka 115. stavka 11. TRLIS-a.”

⁽⁸⁰⁾ Španjolske su vlasti samo ukazale na poteškoće vezane uz tumačenje koje je uveo taj zahtjev, utvrđen od strane zakonodavca, da primjena rane amortizacije podliježe nepostojanju utjecaja na izračun porezne osnovice izvedene iz efektivne uporabe imovine te na prihod izveden iz njezinog prijenosa.

⁽⁸¹⁾ Čini se da je ugovor o zakupu golog broda sklopljen između GIU-a i brodarskog poduzeća proistekao iz tumačenja jednog od uvjeta utvrđenih u članku 48. TRLIS-a te da podliježe reviziji i odobrenju koje izdaje porezna uprava.

⁽⁸²⁾ Posebno članak 49. RIS-a.

⁽⁸³⁾ Članak 49. stavka 4. RIS-a: „Glavna uprava za oporezivanje može od poreznog obveznika zatražiti bilo kakve podatke, izvješća, evidencije i dokaze koje smatra potrebnim.”

⁽⁸⁴⁾ SL C 384, 10.12.1998.

⁽⁸⁵⁾ Vidjeti Obavijest o fiskalnoj potpori, odjeljak o diskrecijskim upravnim praksama, točke 21. i 22.

⁽⁸⁶⁾ Predmet C-241/94 *Francuska protiv Komisije* (Kimberly Clark Sopalin) [1996.] ECR I-4551.

5.3.2.3. *Porezna transparentnost gospodarskih interesnih udruženja (članak 48. TRLIS-a) – mjera 3.*

- (140) Komisija smatra da porezno transparentan status GIU-a utvrđen u člancima 48. i 49. TRLIS-a samo omogućuje različitim subjektima da se udruže i financiraju neke investicije ili obavljaju gospodarsku djelatnost. Shodno tome, ta mjera GIU-ima ili njihovim članovima ne omogućuje nikakvu selektivnu prednost.

5.3.2.4. *Sustav tonažnog poreza (članci 124. do 128. TRLIS-a) – mjera 4.*

- (141) Kao što je objašnjeno u odjeljku 2.2.4. gore, sustav TP-a predstavlja postojeći program državne potpore, odobren Odlukom Komisije C(2002)582 završna verzija od 27. veljače 2002. On uključuje pravila iz članka 125. stavka 2. TRLIS-a o tretmanu skrivenih poreznih obveza i kapitalnih dobitaka u kontekstu prijelaza u sustav TP-a korištene ili rabljene imovine koja je prethodno podlijezala općem poreznom sustavu.
- (142) Doista, kao što je objašnjeno u uvodnoj izjavi (17) gore, u uobičajenim okolnostima – tj. kada tvrtka ostaje u okviru općeg poreznog sustava umjesto prelaska na sustav TP-a porezne olakšice koje proizlaze iz rane ili ubrzane amortizacije imovine u prvim godinama (rastuće skrivene porezne obveze) u velikoj su mjeri poravnate u narednim godinama (manje skrivene porezne obveze) ili nakon prodaje ili rastavljanja imovine (oporezivanje kapitalne dobiti). Tijekom cijelog razdoblja taj proces rezultira odgodom plaćanja određenih iznosa poreza. S obzirom da porez plaćen u okviru sustava TP-a ne ovisi o razlici između prihoda i rashoda, prelazak na sustav TP-a u sredini razdoblja navodi na zaključak da skrivene porezne obveze nisu podmirene.
- (143) U usporedbi s onim što bi se dogodilo u kontekstu općeg poreznog sustava, odgoda podmirenja skrivenih poreznih obveza u okviru sustava TP-a, što je dopušteno člankom 125. stavkom 2. TRLIS-a daje dodatnu selektivnu ekonomsku prednost trgovačkim društvima koja prijeđu na sustav TP-a, u odnosu na one koji ostanu u okviru općeg poreznog sustava.
- (144) Kao što je objašnjeno u nastavku, u odjeljku 5.4., sustav TP-a koji je odobrila Komisija ne odnosi se na porezni tretman prihoda dobivenih od davanja u zakup golog broda, što stoga ne predstavlja postojeću, nego novu potporu.

5.3.2.5. *Članak 50. stavak 3. RIS-a – mjera 5.*

- (145) U usporedbi s onim što je odobreno u okviru prijavljenog programa TP-a, članak 50. stavak 3. RIS-a daje dodatnu prednost: utvrđivanjem iznimke na uobičajenu primjenu članka 125. stavka 2. TRLIS-a, određeni brodovi namijenjeni plovidbi morem koji bi se u uobičajenim okolnostima smatrali korištenim ili rabljenim po prelasku na sustav TP-a smatraju se novim. Slijedom toga, podmirenje skrivenih poreznih obveza – koje se obično odgađa do prodaje ili rastavljanja imovine sukladno članku 125. stavku 2. TRLIS-a – definitivno je otkazano. To otkazivanje predstavlja ekonomsku prednost.
- (146) Ekonomska prednost koju omogućuje članak 50. stavak 3. RIS-a selektivna je jer nije dostupna za svu imovinu. Nije čak dostupna ni svim brodovima koji podliježu sustavu TP-a i članku 125. stavku 2. TRLIS-a. Zapravo, ta je prednost dostupna samo pod uvjetom da je brod stečen ugovorom o financijskom zakupu koji je prethodno odobrila porezna uprava. Kao što je već spomenuto, Španjolske vlasti potvrdile su da je porezna uprava smatrala da je taj uvjet zapravo ispunjen samo ako je ugovor o financijskom zakupu bio odobren u kontekstu zahtjeva za ranu amortizaciju sukladno članku 115. stavku 11. TRLIS-a. Ni Španjolska, ni bilo koja treća strana nisu uputile na druge okolnosti koje bi omogućile da porezna uprava da odobrenje za ugovor o zakupu. Kao što je navedeno u odjeljku 5.3.2.2. gore, ta su odobrenja izdana u kontekstu značajnih diskrecijskih ovlasti koje je koristila porezna uprava, i to samo u odnosu na novosagrađene brodove namijenjene plovidbi morem.
- (147) Za razliku od tvrdnji koje je iznijela Španjolska i neke treće strane, članak 50. stavak 3. RIS-a ne daje tek objašnjenje prijavljenog posebnog postupka ili koncepta „rabljeni brod”. Uzimajući u obzir da je zakupljeni brod još uvijek nov na datum izvršenja *call* opcije od strane zakupoprirnca, pod uvjetom da je porezna uprava

prethodno odobrila ugovor o zakupu, on odstupa od posebnog postupka ⁽⁸⁷⁾ sadržanoga u članku 125. stavku 2. TRLIS-a. To selektivno uvodi dodatnu prednost sprečavanjem oporezivanja naknadne kapitalne dobiti.

- (148) Komisija smatra da dodjela ove dodatne selektivne prednost – bilo pozivanjem na opći porezni režim ili čak pozivanjem na uobičajenu primjenu alternativnog sustava TP-a i članka 125. stavka 2. TRLIS-a kako je odobren od strane Komisije – ne može biti opravdana prirodom i općim režimom španjolskog poreznog sustava.
- (149) Komisija je doista odobrila članak 125. stavak 2. TRLIS-a kao poseban postupak koji je trebao spriječiti zlorabu članka 125. stavka 1., odnosno spriječiti subjekte da prenesu korištene i pretjerano amortizirane brodove u sustav TP-a samo kako bi ih prodali uz značajnu kapitalnu dobit koji bi bila oslobođena od poreza u sustavu TP-a. Komisija u tom smislu napominje da su u operacije STL-a uključeni GIU-i koji daju u zakup – a potom kratko posjeduju – jedan jedini brod kojim ne upravljaju sami, a onda prelaze na sustav TP-a tijekom vrlo kratkog vremenskog razdoblja potrebnog da bi izvršili opciju ugovora o zakupu i prenijeli vlasništvo nad njihovim jedinim brodom na brodarsko poduzeće. Čini se da takve operacije nisu u skladu s ciljevima sustava TP-a kako su predviđeni u Pomorskim smjernicama.
- (150) U skladu s tim, Komisija se ne slaže da je logično smatrati brod „novim” na datum ostvarenja opcije, jer ga nitko nije koristio prije zakupoprime, ili zato što je izvršenje opcije već dogovoreno prilikom potpisivanja ugovora o zakupu.
- (151) Što se tiče prvog dijela ovog argumenta, Komisija primjećuje da se pravilo prenamjene (eng. *ring-fencing rule*) također odnosi i na brodove koje jedan subjekt prenosi iz normalnog poreznog sustava u sustav TP-a, tj. u okolnostima kada ne dolazi do promjene vlasništva i kada brod nije korišten od neke treće osobe.
- (152) Što se tiče drugog dijela, činjenica da je opcija već dogovorena nema nikakve veze s utvrđivanjem činjenice je li brod nov. Komisija nije primila nikakvo objašnjenje zašto bi takav brod trebala smatrati novim na dan izvršenja opcije – bez obzira na to tko je vlasnik. Komisija također nije primila niti uvjerljivo objašnjenje zašto bi ta hipoteza bila razumna samo ako je porezna uprava prethodno odobrila ugovor o zakupu.
- (153) U tom smislu, Komisija napominje da kapitalna dobit ne bi bila oslobođena od poreza ako bi članak 50. stavak 3. RIS-a samo pojašnjavao da se zakupljeni brodovi smatraju novim na dan potpisivanja ugovora o zakupu, ne uzimajući u obzir datum izvršenja opcije. U tom slučaju, GIU bi se trebao smatrati vlasnikom broda prije njegova prelaska u sustav TP-a, brod bi se po ulasku u sustav TP-a smatrao korištenim ili rabljenim te bi se primjenjivao članak 125. stavak 2. TRLIS-a, što bi dovelo do odgode podmirjenja skrivenih poreznih obveza ili oporezivanja kapitalne dobiti kada brod bude prodan ili rastavljen.
- (154) Komisija stoga smatra da članak 5. stavak 3. RIS-a daje selektivnu prednost poduzećima koja stječu brodove putem ugovora o zakupu koje je prethodno odobrila porezna uprava i, posebice, na GIU-ima ili njihovim investitorima uključenim u operacije STL-a.

⁽⁸⁷⁾ Vidjeti Odluku Komisije C(2002)582 završna verzija od 27. veljače 2002., odjeljak 2.12.1. Kapitalne naknade „Kapitalni dobici stečeni prije pristupanja programu tonažnog poreza podliježu, kada je brod prodan, punom oporezivanju u skladu s uobičajenim pravilima oporezivanja dohotka trgovačkih društava. Kako bi se osigurala ta odredba, korisnik mora odrediti pričuvu koja je jednaka razlici između normalne tržišne vrijednosti i neto računovodstvene vrijednosti svakog broda, odražavajući tako kapitalne dobitke broda koji pristupa ovom programu. Pričuva podliježe punom oporezivanju u slučaju prijenosa vlasništva. Nadalje, kako bi se spriječilo fiskalno izbjegavanje prilikom prijelaza na novi program, eventualna pozitivna razlika između fiskalne i računovodstvene amortizacije također se, kada je brod prodan, oporezuje u potpunosti po uobičajenim stopama, kako bi se izbjeglo da se amortizacija niža od one fiskalne računovodstvene transformira u niži nominalni kapitalni dobitak, i tako djelomično izbjegne puno plaćanje poreza na kapitalne dobitke.” (podcrtala Komisija).

5.3.2.6. Selektivna prednost nastala zbog primjene STL-a kao cjeline Primatelji prednosti

- (155) Iznos imovinske koristi koja proizlazi iz STL kao cjeline odgovara prednosti koju GIU ne bi mogao ostvariti u istoj operaciji financiranja samo primjenom općih mjera. U praksi, ta prednost odgovara zbroju prednosti koje je ostvario GIU primjenom gore navedenih selektivnih mjera, a to su:
- kamate uštedene na iznosima poreznih uplata odgođenih na temelju rane amortizacije (članak 115. stavak 11. i članak 48. stavak 4. TRLIS-a i članak 49. RIS-a),
 - iznos poreza koji je izbjegnuto ili kamata uštedena na temelju sustava TP-a (članak 128. TRLIS-a), s obzirom na to da GIU nije ispunio uvjete za pristupanje sustavu TP-a,
 - iznos izbjegnuto poreza na kapitalnu dobit ostvarenu u prodaji broda na temelju članka 50. stavka 3. RIS-a.
- (156) Gledajući sustav STL-a u cjelini, prednost je selektivna jer je podlijegala diskrecijskim ovlastima danim poreznoj upravi u obveznom postupku davanja prethodnog odobrenja i nepreciznom formulacijom uvjeta koji se primjenjuju na ranu amortizaciju. S obzirom da su ostale mjere primjenjive samo na djelatnosti pomorskog prijevoza prihvatljive u skladu s Pomorskim smjericama – posebno člankom 50. stavkom 3. TRLIS-a – ovisne o tom prethodnom odobrenju, čitav je sustav STL-a selektivan. Kao rezultat toga, porezna uprava je odobravalala samo operacije STL-a kojima su se financirali brodovi namijenjeni plovidbi morem (sektorska selektivnost). Kao što potvrđuju i statistike koje je dostavila Španjolska, sve 273 operacije STL-a organizirane do lipnja 2010. odnosile su se na brodove namijenjene plovidbi morem.
- (157) U tom pogledu, činjenica da sva broderska poduzeća, uključujući trgovačka društva s poslovnim nastanom u drugim državama članicama, potencijalno imati pristup izvorima financiranja operacija STL-a ne mijenja zaključak da taj sustav stavlja u povoljniji položaj određene djelatnosti, odnosno stjecanje brodova namijenjenih plovidbi morem putem ugovora o zakupu, osobito s obzirom na njihovo davanje u goli zakup i naknadnu preprodaju.
- (158) Europska su se brodogradilišta u nekoliko navrata žalila da nisu imala pristup financijskim sredstvima španjolskih banaka namijenjenih STL-u.
- (159) U svojoj Odluci o pokretanju postupka službene istrage Komisija je iznijela opažanje da su svi osim jednog broda primljenog u sustav STL-a bili izgrađeni u španjolskim brodogradilištima. Komisija je izrazila sumnje⁽⁸⁸⁾ da bi se takav ishod mogao razumno objasniti u kontekstu operacija nastalih samo zbog slobodnog odabira gospodarskih subjekata na slobodnom i konkurentnom tržištu.
- (160) Međutim, s obzirom na nedostatak dokaza da su zahtjevi vezani uz stjecanje brodova koji nisu izgrađeni u španjolskim brodogradilištima odbijani, Komisija ne može ustvrditi da je STL bio *de facto* ograničen na stjecanje španjolskih brodova. Osim toga, Komisija primjećuje da je u obvezujućoj obavijesti poslanoj kao odgovor na upit potencijalnog investitora, datiranoj 1. prosinca 2008., španjolska porezna uprava izričito potvrdila da se STL primjenjuje na brodove izgrađene u drugim državama članicama EU-a⁽⁸⁹⁾. U tim okolnostima, Komisija zaključuje da iz primjene STL-a ne proizlaze daljnji elementi selektivnosti na korist španjolskih brodogradilišta niti diskriminacija na temelju mjesta poslovnog nastana brodogradilišta.
- (161) Komisija smatra da prednost pripada GIU-ima i, na temelju transparentnosti, njihovim investitorima. GIU je pravni subjekt koji primjenjuje sve porezne mjere i, prema potrebi, poreznoj upravi podnosi zahtjeve za odobrenjem. Primjerice, nije sporno da su zahtjevi za primjenom rane amortizacije ili TP-a podneseni u ime GIU-a. Iz porezne perspektive, GIU je transparentni subjekt i njegovi oporezivi prihodi ili troškovi koji se mogu koristiti za umanjenje porezne osnovice automatski se prenose na investitore.

⁽⁸⁸⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 73. Odluke Komisije C(2011) 4494 završna verzija.

⁽⁸⁹⁾ Vidjeti <http://petete.meh.es/scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?NDoc=12728&Consulta=buques&Pos=230>

- (162) U operaciji STL-a, u ekonomskom smislu, značajan dio poreznih olakšica koje ostvari GIU prenosi se na brodersko poduzeće preko popusta na cijenu. Prilozi predani uz određene predmete prilikom predaje zahtjeva za odobrenjem rane amortizacije od strane GIU-a (vidjeti uvodnu izjavu (168) dolje) potvrđuju da subjekti uključeni u operacije STL-a smatraju da se porezne olakšice nastale zbog operacije dijele između GIU-a ili njegovih investitora i broderskih poduzeća. Međutim, pitanje o tome može li se ta prednost pripisati državi bit će razmatrano u sljedećem odjeljku.
- (163) Budući da ostali sudionici u transakcijama STL-a kao što su brodogradilišta, *leasing*-društva i ostali posrednici imaju koristi od neizravnog utjecaja te prednosti, Komisija smatra da se prednost koju su početno ostvarili GIU i njegovi investitori ne prenosi na njih.

5.3.3. Prijenos državnih sredstava i mogućnost pripisivanja odgovornosti za dodjelu prednosti državi

Državna sredstva

- (164) Selektivna prednost za GIU-e i njihove članove prepoznana u mjerama 2., 4. i 5. gore (vidjeti odjeljke 5.3.2.2., 5.3.2.4. i 5.3.2.5.) nastala je zbog primjene odredaba poreznog zakona.
- (165) Za svaku od transakcija STL-a, uporaba državnih sredstava sastoji se u odricanju od kamate zbog odgode poreza nastale zbog rane amortizacije zakupljene imovine, odricanju od poreza zbog nepodmirenja skrivenih poreznih obveza kada GIU prijeđe iz uobičajenog sustava poreza na dohodak trgovačkih društava na sustav TP-a, i odricanju od poreza zbog neoporezivanja kapitalnog dobitka ostvarenog zbog prenošenja vlasništva nad brodom na brodersko poduzeće. Sustav STL kao cjelina proizvodi konačan gubitak poreznog prihoda koji je jednak potrošnji državnih sredstava u obliku fiskalnih rashoda i određene kamate.
- (166) U kontekstu operacija STL-a, država na početku prenosi svoja sredstva na GIU financirajući selektivne prednosti. Na temelju porezne transparentnosti, GIU potom prenosi državna sredstva na svoje investitore.

Mogućnost pripisivanja odgovornosti

- (167) Predmetne mjere proizlaze iz primjene španjolskih poreznih zakona i iz poreznih odobrenja koja dodjeljuje španjolska porezna uprava za primjenu rane amortizacije i sustava TP-a. Ta su odobrenja dodijeljena za primjenu individualnih mjera kao što je rana (ubrzana) amortizacija broda koji svaki GIU daje u zakup ili prijelaz GIU-a na TP. Štoviše, na temelju primjera koje su dostavile španjolske vlasti, postupak izdavanja odobrenja bio je apsolutno nužan za provođenje financijskih operacija.
- (168) Prema tvrdnjama podnositelja pritužbi, porezna je uprava nadzirala i intervenirala u podjeli poreznog dobitka između broderskog poduzeća s jedne strane i GIU-a i njegovih investitora s druge strane. Na temelju primjera koje su dostavile španjolske vlasti, čini se da zahtjevi koji su predani poreznoj upravi s ciljem ishođenja odobrenja za ranu amortizaciju obično sadržavaju izračun ukupne porezne olakšice koja će se ostvariti u okviru strukture STL-a kao i način na koji će se ta porezna olakšica podijeliti između broderskog poduzeća i investitora u GIU, ili, u svakom slučaju, sadržava nužne elemente za takav izračun.
- (169) Međutim, sve ekonomske posljedice dodjele porezne olakšice GIU-u nastaju zbog kombinacije pravnih transakcija između privatnih subjekata. Primjenjivi propisi ne obvezuju GIU-e da prenesu dio porezne olakšice na broderska poduzeća i, još manje, na brodogradilišta ili na posrednike. Točno je da porezna uprava uživa pravo značajne diskrecije i, u tom smislu, ona ocjenjuje gospodarski učinak čitave transakcije, no to nije dovoljno da bi se ustvrdilo da su španjolske vlasti te koje odlučuju o prijenosu dijela olakšice na broderska poduzeća ili o iznosu tog prijenosa.

Ta se situacija razlikuje od one razmatrane u odlukama vezanim uz *Air Caraïbes* ili francuski *GIE Fiscaux* gdje je postojala zakonska obveza da investitor prenese najmanje 60 % ili dvije trećine olakšice korisnicima, a francuske su vlasti provjeravale ispunjava li svaka pojedina transakcija taj uvjet.

- (170) Selektivne prednosti su stoga dodjeljivane uporabom državnih sredstava. Može ih se jasno pripisati španjolskoj državi jer koriste GIU-ima i njihovim investitorima. To, međutim, nije slučaj s prednostima koje uživaju broderska poduzeća i *a fortiori* neizravnim prednostima koje ostvaruju brodogradilišta i posrednici.

5.3.4. Narušavanje tržišnog natjecanja i utjecaj na trgovinu

- (171) Naposljetku, ta prednost prijeti narušavanjem tržišnog natjecanja i utjecajem na trgovinu među državama članicama. Kada potpora koju dodjeljuje država članica jača poziciju poduzeća u usporedbi s ostalim poduzećima koja se natječu u trgovini unutar EU-a, mora se smatrati da je tom potporom na potonje izvršen utjecaj⁽⁹⁰⁾. Dovoljno je da se primatelj potpore natječe s ostalim poduzećima na tržištima otvorenima za tržišno natjecanje⁽⁹¹⁾ i trgovinu među državama članicama.
- (172) U predmetnom slučaju, investitori, odnosno članovi GIU-a, aktivni su u različitim sektorima gospodarstva, poglavito u sektorima koji su otvoreni za trgovinu unutar EU-a. Uz to, putem operacija iz sustava STL-a preko GIU-a djeluju na tržištima za zakup golih brodova te kupnju i prodaju brodova namijenjenih plovidbi morem, koja su otvorena za trgovinu unutar EU-a. Prednosti koje nastaju is STL-a jačaju njihovu poziciju na njihovim odnosnim tržištima, narušavajući tako ili prijeteći narušavanjem tržišnog natjecanja.
- (173) Ekonomska prednost koju primaju GIU-i i njihovi investitori koji ostvaruju koristi primjenom mjera koje su predmetom ove istrage bi stoga mogla utjecati na trgovinu među državama članicama i narušiti tržišno natjecanje na unutarnjem tržištu.

5.4. POSTOJEĆA ILI NEZAKONITA POTPORA

- (174) Članak 1. točka (b) Uredbe (EZ) br. 659/1999⁽⁹²⁾ utvrđuje različite situacija u kojima se potpora smatra postojećom potporom. Prema prijavama koje su primljene u predmetnom slučaju, postojeća potpora bila bi i. potpora koja je postojala prije stupanja na snagu Ugovora u Španjolskoj ili ii. potpora koju je Komisija prethodno odobrila.

Tonažni porez predstavlja postojeću potporu, ali njegova primjena na prihode ostvarene davanjem u zakup golog broda predstavlja novu potporu

- (175) Među mjerama koje se mogu smatrati državnom potporom⁽⁹³⁾, Komisija smatra da samo zakonske odredbe sustava TP-a (članci od 124. do 128. TRLIS-a, mjera 4.) predstavljaju program postojeće državne potpore s obzirom da ih je Komisija odobrila 2002.
- (176) Komisija, međutim, smatra da GIU-i uključeni u operacije STL-a ne ispunjavaju sve uvjete za pristupanje španjolskom sustavu TP-a.
- (177) Komisija je odobrila španjolski TP kao sukladnu potporu na temelju Pomorskih smjernica koje se primjenjuju samo na poduzeća koja obavljaju autentične djelatnosti pomorskog prijevoza⁽⁹⁴⁾, bilo na njihovim vlastitim brodovima ili na brodovima uzetim u zakup. Iznimno, TP se može primjenjivati na djelatnosti koje Smjernice smatraju pomoćnim djelatnostima pomorskog prometa ili asimiliranim u djelatnosti pomorskog prometa. Primjerice u

⁽⁹⁰⁾ Vidjeti, posebno, predmet 730/79 *Philip Morris* protiv Komisije [1980.] ECR 2671, stavak 11.; predmet C-53/00 *Ferring* [2001.] ECR I-9067, stavak 21.; predmet C-372/97 *Italija* protiv Komisije [2004.] ECR I-3679, stavak 44.

⁽⁹¹⁾ Predmet T-214/95 *Het Vlaamse Gewest* protiv Komisije [1998.] ECR II-717.

⁽⁹²⁾ SL L 83, 27.3.1999., str. 1.

⁽⁹³⁾ Kako je objašnjeno u odjeljcima 5.3.2.1. i 5.3.2.3., Komisija odredbe članka 115. stavka 6. (ubrzana amortizacija) i članka 48. TRLIS-a (pravni status GIU-a) ne smatra državnim potporom.

⁽⁹⁴⁾ Vidjeti Pomorske smjernice, odjeljak 3.1. Fiskalni tretman trgovačkih društava koja posjeduju brodove, stavak 12.: „Ove se smjernice odnose samo na pomorski prijevoz.”

određenim okolnostima, upravljanje brodom, te aktivnosti tegljenja i jaružanja mogu se smatrati prihvatljivim za dodjelu potpore⁽⁹⁵⁾. Nasuprot tome, samo vlasništvo nad brodom, njegovo stjecanje putem financijskog zakupa ili iznajmljivanje ili davanje u zakup trećim stranama, bez preuzimanja pune odgovornosti za njegov rad, ne može se smatrati kao djelatnost prihvatljiva za pristup TP-u. Očito je da bi korisnici sustava TP-a trebali biti oni koji obavljaju prihvatljivu djelatnost prijevoza na prihvatljivom plovilu.

- (178) Točno je da ja Komisija prije iznimno dopuštala da djelatnosti davanja u zakup golog broda budu dijelom nekih prijavljenih programa TP-a, ali samo privremeno i pod određenim uvjetima vezanim uz zasićenje na tržištu⁽⁹⁶⁾. U skladu s tim uvjetima, temeljna djelatnost predmetnog poduzeća ostaje pomorski promet, a prihodi od djelatnosti davanja u zakup golog broda mogu se smatrati pomoćnim djelatnostima te temeljne djelatnosti. To je odstupanje u potpunosti u skladu s ciljevima Pomorskih smjernica: „očuvanje i unapređenje pomorskog znanja i iskustva te zaštita i promicanje zapošljavanja za europske pomorce” i „doprinos konsolidiranju pomorskog *cluster*a s poslovnim nastanom u državama članicama istodobno održavajući ukupnu konkurentsku flotu na svjetskim tržištima”⁽⁹⁷⁾.
- (179) U skladu s Pomorskim smjernicama, Odluka Komisije C(2002) 582 završna verzija od 27. veljače 2002. o odobravanju španjolskog sustava TP-a izričito spominje da se za TP mogu kvalificirati samo djelatnosti pomorskog prijevoza⁽⁹⁸⁾. I doista, odjeljak 2.4. „Primatelji” predviđa da: „Primatelji programa tonažnog poreza mogu biti pomorska trgovačka društva registrirana u skladu sa španjolskim zakonom, čija djelatnost obuhvaća upravljanje brodom u vlasništvu ili u zakupu.” (podcrtala Komisija), a odjeljak 2.5. „Prihvatljive djelatnosti/brodovi” predviđa da: „Program tonažnog poreza odnosi se samo na prihod brodova namijenjenih plovidbi morem koji su aktivni u djelatnostima pomorskog prijevoza Prihvatljive djelatnosti odnose se samo na pomorski prijevoz” (podcrtala Komisija).
- (180) Iz formulacije Odluke Komisije iz 2002., donesene na temelju Pomorskih smjernica, proizlazi da poduzeća identificirana kao vlasnici brodova po španjolskom zakonu mogu biti u sustavu TP-a pod uvjetom da obavljaju prihvatljive djelatnosti pomorskog prijevoza – i u okviru granica istih.
- (181) Komisija smatra da se djelatnost koju obavljaju GIU-i uključeni u operacije STL-a ne mogu smatrati prijevoznim djelatnostima. Kada prijeđe u sustav TP-a, GIU uzima u zakup brod od *leasing*-društva i daje ga u goli zakup trećoj strani. Ako treća strana upravlja brodom kako bi pružila uslugu pomorskog prijevoza, može biti prihvatljiva za TP. GIU, međutim samo stavlja brod na raspolaganje trećoj strani – brodarskom poduzeću koje njime upravlja. GIU je stoga posrednik koji pruža usluge iznajmljivanja ili davanja u zakup, a ne uslugu prijevoza.
- (182) GIU-i uključeni u operacije STL-a obično daju u zakup jedini brod koje posjeduju ili imaju u zakupu i koji stoga predstavlja čitavu njihovu flotu. U takvim okolnostima, GIU ne snosi nikakav rizik ili odgovornost u smislu tehničkog upravljanja brodom, upravljanja posadom niti komercijalnog upravljanja brodom. On je čisti posrednik i prihodi od davanja u zakup golog broda ne mogu se smatrati pomoćnom djelatnosti pomorskog prijevoza.

⁽⁹⁵⁾ Vidjeti Pomorske smjernice, odjeljak 3.1. Fiskalni tretman trgovačkih društava koja posjeduju brodove, stavci 11., 12. i 16.: „Trgovačka društva za upravljanje brodovima mogu se kvalificirati za pomoć samo u pogledu brodova na kojima im je dodijeljena čitava posada i tehničko upravljanje. ... da bi bili prihvatljivi, upravitelji brodova moraju od vlasnika preuzeti punu odgovornost za rad broda kao i od vlasnika preuzeti sve dužnosti i obveze u skladu s Međunarodnim kodeksom upravljanja sigurnošću”; „Komisija može prihvatiti da je tegljenje na moru drugih brodova, naftnih platformi itd. obuhvaćeno tom definicijom.” i: Aktivnosti „jaružanja” u načelu nisu prihvatljive za potpore u pomorskom prometu. Međutim, fiskalna rješenja za trgovačka društva (kao što je tonažni porez) mogu se primijeniti na ona jaružala čija se djelatnost sastoji od „pomorskog prometa”.

⁽⁹⁶⁾ Vidjeti Odluku Komisije od 11. prosinca 2002. u predmetu N 504/02, Irska, Uvođenje tonažnog poreza, uvodna izjava (28); Odluka Komisije od 20. prosinca 2011. u SA.30515, Finska, Izmjene programa potpore putem tonažnog oporezivanja, uvodna izjava 10.

⁽⁹⁷⁾ Vidjeti Pomorske smjernice, točku 2.2. Opći ciljevi revidiranih smjernica o državnoj potpori.

⁽⁹⁸⁾ Vidjeti odjeljak 2.4. „Primatelji”: „Primatelji programa tonažnog poreza mogu biti pomorska trgovačka društva registrirana u skladu sa španjolskim zakonom, a čija djelatnost obuhvaća upravljanje brodom u vlasništvu ili u zakupu.” i odjeljak 2.5. „Prihvatljive djelatnosti/brodovi”: „Program tonažnog poreza odnosi se samo na prihod brodova namijenjenih plovidbi morem koji su aktivni u djelatnostima pomorskog prijevoza. Prihvatljive djelatnosti odnose se samo na pomorski prijevoz.”

- (183) Osim toga, GIU-i ostaju u sustavu TP-a samo kratko vremensko razdoblje, odnosno dva tjedna koja su potrebna da se izvrši opcija iz ugovora o zakupu i da vlasnik broda iskoristi opciju vezanu uz zakup golog broda. Čini se da dopuštanje ovakve vrste djelatnosti u okviru sustava TP-a ne pridonosi na trajniji način povećanju tonaže pod zastavom – ili nadzorom – država EGP-a. Zbog tih razloga, čini se da GIU-i uključeni u operacije STL-a ne pridonose cilju „očuvanja ... pomorskog znanja i iskustva te zaštiti ... zapošljavanja za europske pomorce” ili „konsolidiranja pomorskog *cluster*a”.
- (184) Zaključno, odobrenje koje proizlazi iz Odluke iz 2002. ne znači da se djelatnosti poduzeća kao što su GIU-i uključeni u STL mogu smatrati djelatnostima pomorskog prijevoza.
- (185) Komisija stoga smatra da uključivanje poduzeća kao što su GIU-i uključeni u operacije STL-a ⁽⁹⁹⁾ u program TP-a dovodi do dodjele nove potpore, bilo kroz izračun oporezivog prihoda koji je funkcija tonaže kojom se upravlja ili kroz mogućnost odgode namirenja skrivenih poreznih obveza dok se brod ne proda ili rastavi u skladu s člankom 125. stavkom 2. TRLIS-a.

Druge mjere predstavljaju novu potporu

- (186) Rana amortizacija zakupljene imovine (članak 115. stavak 11. i članak 48. stavak 4. TRLIS-a te članak 49. RIS-a, mjera 2.) nije postojeća potpora jer je uvedena 2002., odnosno nakon pristupanja Španjolske EU-u 1986. godine te nikad nije bila prijavljena Komisiji niti ju je ona odobrila. Nadalje, utjecaj te mjere jasno se može odvojiti od utjecaja ubrzane amortizacije. Ta mjera predstavlja nezakonitu potporu.
- (187) Slično tome, članak 50. stavak 3. RIS-a kojim je omogućeno oslobađanje od poreza kapitalnih dobitaka ostvarenih od brodova stečenih u kontekstu prethodno odobrenih ugovora o zakupu (mjera 5.) stupio je na snagu 2002. bez prethodne prijave Komisiji ili njenog odobrenja.
- (188) Komisija smatra da se odobrenje dodijeljeno 2002. ne odnosi na provedbene mjere i, posebno, na članak 50. stavak 3. RIS-a jer uvodi iznimku od pravila prenamjene (eng. *ring-fencing rules*) koja se primjenjuju na korištene brodove u skladu s člankom 125. stavkom 2. TRLIS-a, što predstavlja dodatnu prednost. Ta je iznimka trebala biti prijavljena zajedno sa zakonskim odredbama koje je Komisija odobrila, ali nije bila.
- (189) Čini se da primjena članka 125. stavka 2. TRLIS-a ne zahtijeva daljnju definiciju ili objašnjenje. Ona bi obično pokrenula oporezivanje kapitalnog dobitka koji je zajmodavac ostvario po prijenosu broda na zakupoprimca (brodarsko poduzeće). Ako je Španjolska smatrala da je pojašnjenje potrebno, to je trebalo biti obavljeno nakon prijave mjere.
- (190) Prema tome, provedbene mjere i posebno članak 50. stavak 3. RIS-a također predstavljaju nezakonitu potporu.

5.5. SUKLADNOST S UNUTARNJIM TRŽIŠTEM

- (191) Komisija zaključuje da sljedeće mjere predstavljaju državnu potporu, pojedinačno i u kontekstu STL-a;
- rana amortizacija imovine stečene putem ugovora o financijskom zakupu (članak 115. stavak 11. i članak 48. stavak 4. TRLIS-a i članak 49. RIS-a);
 - program TP-a u odnosu na prihvatljivost djelatnosti davanja u zakup golog broda;
 - članak 50. stavak 3. RIS-a.

⁽⁹⁹⁾ Trebalo bi naglasiti da GIU-i, kao i drugi oblici poduzeća, mogu u načelu ući u sustava TP-a ako obavljaju prihvatljive djelatnosti.

- (192) Državna potpora kako je definirana člankom 107. stavkom 1. UFEU-a u načelu je zabranjena. Međutim, članak 107. stavak 2. predviđa da su neke vrste potpore sukladne, a članak 107. stavak 3. da Komisija određene vrste potpore ili potpore određenim primateljima može proglasiti sukladnima. Ovisno o kategoriji primatelja, mogu se primijeniti specifična pravila kao što su Pomorske smjernice⁽¹⁰⁰⁾ ili Okvir za brodogradnju⁽¹⁰¹⁾.
- (193) Ni španjolske vlasti ni treće strane koje su u ovoj odluci prepoznane kao primatelji nisu se pozvali na primjenu neke druge odredbe članka 107. stavaka 2. i 3. UFEU-a ili primjenu okvira neke druge državne potpore donesenog na temelju članka 107. stavka 3. točke (c) UFEU-a.

5.5.1. Primjena Pomorskih smjernica

Prihvatljivost prihoda ostvarenih od davanja u zakup golog broda za TP

- (194) Kako je navedeno u uvodnoj izjavi (71) gore, španjolske vlasti i neke treće strane smatraju da je davanje u zakup obuhvaćeno Odlukom iz 2002. o odobravanju španjolskog programa TP-a jer spominje upravljanje brodovima u vlasništvu i zakupljenim brodovima.
- (195) Komisija se ne slaže s tim tumačenjem Odluke iz 2002. I Pomorske smjernice i Odluka iz 2002. jasno navode da bi se TP trebao primjenjivati samo na djelatnosti pomorskog prijevoza⁽¹⁰²⁾. U pravilu se prihodi od djelatnosti koje nisu pomorski prijevoz – čak i kada ih obavljaju trgovačka društva za pomorski prijevoz – ne mogu oporezivati u skladu s TP-om⁽¹⁰³⁾, osim u slučaju izričite iznimke i pod određenim uvjetima (pomoćne djelatnosti, jaružanje, tegljenje).
- (196) U tom kontekstu „upravljanje brodom u vlasništvu ili zakupu” spomenuto kao prihvatljiva djelatnost u Odluci iz 2002. obuhvaća samo „upravljanje” brodovima koji su ili u vlasništvu ili su ih u goli zakup uzele i njima upravljaju – i u slučaju brodova u vlasništvu i onih u zakupu – trgovačka društva za obavljanje pomorskog prijevoza.
- (197) Kako je već spomenuto u odjeljku 5.3.2.4., financijski GIU-i uključeni u financijske operacije STL-a ne upravljaju sami brodovima niti pružaju uslugu pomorskog prijevoza. Oni su financijski posrednici uključeni u kolektivno financiranje imovine. Ne miješaju se u strateško i tehničko upravljanje brodom, upravljanje posadom ili čak komercijalno upravljanje brodom kojeg daju u zakup te ne snose nikakav rizik ili odgovornost za pružanje usluga pomorskog prijevoza.
- (198) Uz to, Komisija primjećuje da GIU-i uključeni u operacije STL-a daju u zakup svoj jedini brod zajedno s opcijom kupovine (ili opcijom *call*) koju brodarsko poduzeće od samog početka namjerava iskoristiti, kao i s opcijom prodaje (ili put opcijom) koju može iskoristiti GIU. To je istovjetno odgođenom – ali ipak konačnom – prijenosu vlasništva cijele flote GIU-a. Prema tome, GIU nije u istoj situaciji kao vlasnici brodova koji se zateknu u problemima zbog privremene zasićenosti tržišta te, u potrazi za nešto fleksibilnosti, daju u zakup dio svoje flote trećoj strani tijekom ograničenog vremenskog razdoblja (vidjeti uvodnu izjavu (178) gore).
- (199) Iz svih tih razloga, Komisija smatra da GIU-i uključeni u operacije STL-a nisu prihvatljivi za sustav španjolskog tonažnog poreza kako ga je odobrila Komisija niti su obuhvaćeni odredbama Pomorskih smjernica.

⁽¹⁰⁰⁾ Smjernice Zajednice o državnim potporama u pomorskom prijevozu, SL C 205, 5.7.1997., str. 5. (na snazi do 16.1.2004.), SL C 13, 17.1.2004., str. 3. (na snazi od 17.1.2004.).

⁽¹⁰¹⁾ Okvir za državne potpore u brodogradnji, SL C 317, 30.12.2003., str. 11. Međutim, s obzirom na to da brodogradilišta nisu primatelji potpore, a nemoguće je brojčano izraziti njihovu ekonomsku korist, nije potrebno ocijeniti potporu u vezi s ovim Okvirom.

⁽¹⁰²⁾ Vidjeti Pomorske smjernice, odjeljak 2.1. Područje primjene revidiranih smjernica o državnim potporama, prvi stavak: „Ove smjernice obuhvaćaju sve potpore koje dodjeljuju države članice ili koje se dodjeljuju iz državnih sredstava u korist pomorskog prijevoza”, i odjeljak 3.1. Fiskalni tretman trgovačkih društava koja posjeduju brodove, stavak 12.: „Ove se smjernice odnose samo na pomorski prijevoz.”

⁽¹⁰³⁾ Vidjeti Pomorske smjernice, odjeljak 3.1. Fiskalni tretman trgovačkih društava koja posjeduju brodove, posljednji stavak: „Fiskalne prednosti spomenute gore moraju se ograničiti na djelatnost pomorskog prijevoza; stoga u slučajevima kada je trgovačko društvo koje posjeduje brod aktivno i u drugim komercijalnim djelatnostima, zahtijeva se transparentno vođenje knjiga kako bi se spriječilo „prelivanje” sredstava u djelatnosti koje nisu pomorski prijevoz.”

- (200) Međutim, Komisija smatra da, s obzirom na opći karakter operacija zakupa, GIU-i uključeni u operacije STL-a i njihovi investitori djeluju kao posrednici koji drugim primateljima (brodarskim poduzećima) usmjeravaju prednost koja slijedi cilj od općeg interesa.

Prihvatljivost GIU-a i/ili njihovih investitora kao posrednika

- (201) U skladu s pristupom usvojenim u Odluci od 20. prosinca 2006. u vezi s francuskim *GIE fiscaux* ⁽¹⁰⁴⁾, Komisija je stajališta, da je, s obzirom da predstavlja poštenu naknadu za njihovo posredovanje u prijenosu na brodarska poduzeća prednosti koja stremi ostvarivanju cilja od općeg interesa, potpora koju zadrže GIU-i ili njihovi investitori sukladna u istom omjeru. Točno je da, u ovom slučaju, GIU-i nisu zakonski obvezni prenijeti dio primljene potpore brodarskim poduzećima. Međutim, primjenjujući svoje pravo na diskreciju prilikom ocjene sukladnosti mjere u skladu s člankom 107. stavkom 3. točkom (c) UFEU-a, Komisija smatra prikladnim u obzir uzeti povoljne učinke mjere za pomorski sektor i po načelu *mutatis mutandis* primijeniti odredbe Pomorskih smjernica – koje se obično primjenjuju na mjere potpore – na prednost prenesenu na brodarsko poduzeće. Stoga, ako primjena Pomorskih smjernica na brodarsko poduzeće uključeno u određenu operaciju STL-a rezultira omjerom sukladne prednosti ili ukupne prednosti od x %, sukladan je i isti postotak potpore koju je zadržao GIU ili njegovi investitori.

Prednost za brodarska poduzeća krajnjeg korisnika

- (202) S obzirom na to da prednost koristi brodarskim poduzećima, članak 107. stavak 3. točka (c) UFEU-a zajedno s Pomorskim smjernicama ⁽¹⁰⁵⁾ jedini je relevantni okvir za ocjenu njezine sukladnosti.
- (203) Komisija smatra da brodarska poduzeća nemaju koristi od državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Ipak, kako bi se utvrdio iznos sukladne potpore na razini GIU-a – kao posrednika koji brodarskim poduzećima usmjeravaju prednost koja stremi ostvarenju cilja od općeg interesa – Komisija smatra da bi se Pomorske smjernice trebale primijeniti po načelu *mutatis mutandis* na prednost koju GIU-i prenose na brodarska poduzeća kako bi se utvrdio: 1. iznos potpore koji je GIU na početku primio i prosljedio brodarskom poduzeću koji bi bio sukladan da preneseni iznos predstavlja državnu potporu brodarskom poduzeću; 2. udjel te sukladne prednosti u ukupnoj prednosti prenesenoj na brodarsko poduzeće; i 3. iznos potpore koja bi se trebala smatrati sukladnom kao naknada GIU-ima za njihovo posredovanje.
- (204) Pomorske smjernice opisuju različite kategorije državne potpore i uvjete pod kojima Komisija može odobriti potporu. Smjernice jasno naznačuju da se odnose samo na djelatnosti pomorskog prijevoza i ograničeni broj pomoćnih ili pridruženih djelatnosti.
- (205) Kada brodarsko poduzeće krajnji korisnik pruža usluge pomorskog prijevoza (ili pridružene usluge) i ispunjava sve uvjete iz Smjernica, prednost koju to poduzeće primi i koja predstavlja potporu sukladna je s unutarnjim tržištem.
- (206) U skladu s Pomorskim smjernicama, potpora se može dodijeliti putem različitih kategorija mjera. Jedan od glavnih uvjeta iz članka 10. Smjernica iz 1997. i članka 11. Pomorskih smjernica iz 2004. je ukupno ograničenje potpore, odnosno najviši iznos državne potpore koja se može dodijeliti poduzeću, a koja se može smatrati sukladnom s unutarnjim tržištem ⁽¹⁰⁶⁾.

⁽¹⁰⁴⁾ Državna potpora C 46/2004, Odluka Komisije od 20. prosinca 2006. o programu potpore koji Francuska provodi u skladu s člankom 39. CA Općeg poreznog zakona (SL L 112, 30.4.2007., str. 43.).

⁽¹⁰⁵⁾ Kao što je naznačeno gore, Španjolske se pozvala na Odluku Komisije iz 2002. o odobravanju španjolskog tonažnog poreza kao temelja za sukladnost. Zaključak da je TT sukladan s unutarnjim tržištem temelji se zapravo na Pomorskim smjernicama.

⁽¹⁰⁶⁾ To se ograničenje odnosi samo na određene kategorije potpore identificirane u Smjernicama: fiskalne i socijalne mjere za unapređenje tržišnog natjecanja, potpore za posadu, investicijsku potporu i regionalnu potporu.

- (207) U skladu sa Smjernicama iz 1997. ograničenje potpore odgovara „svođenju na nulu oporezivanja i socijalnih davanja za posadu i oporezivanja dohotka trgovačkih društava ostvarenog u djelatnosti pomorskog prijevoza”. U skladu sa Smjernicama iz 2004. ograničenje odgovara svođenju na nulu oporezivanja i socijalnih davanja za posadu i smanjenje poreza primjenom sustava TP-a. Međutim, Smjernice iz 2004. također navode da „ukupni iznos dodijeljene potpore ... ne bi trebao premašiti ukupni iznos poreza i socijalnih davanja prikupljenih od djelatnosti pomorskog prometa i od pomoraca”.
- (208) Što se tiče primjene ograničenja potpore na konkretne primatelje vlasnike brodova, Komisija smatra da bi se trebala predvidjeti na razini EGP-a. To znači da bi ograničenje trebalo uzeti u obzir porez na dohodak trgovačkih društava i socijalna davanja koje primatelji uplaćuju u drugim državama članicama EGP-a. Taj je pristup sukladan sudskoj praksi iz predmeta *FagorBrandt* ⁽¹⁰⁷⁾ kojom je potvrđeno da bi ocjena mjere državne potpore trebala uzeti u obzir kumulativni učinak moguće potpore dodijeljene u različitim državama članicama.
- (209) Kako se predmetni slučaj odnosi na potporu koja je GIU-ima dodijeljena u vezi sa stjecanjem – od strane vlasnika broda – dugoročne imovine, Komisija se slaže sa španjolskim vlastima da bi prednost koju je primilo brodersko poduzeće trebalo rasporediti tijekom razdoblja normalne amortizacije imovine (10 godina s porezne točke gledišta) i usporediti s ukupnim iznosom poreza i socijalnih davanja uplaćenih tijekom tog istog razdoblja.
- (210) U skladu s ograničenjem, sve dodijeljene prednosti koje premašuju ukupni iznos poreza na dohodak i socijalnih davanja pomoraca i iznos oporezivanja dohotka od prijevozne djelatnosti trgovačkog društva moraju se smatrati nesukladnim s Ugovorom.

5.6. POVRAT

- (211) Članak 14. Uredbe (EZ) br. 659/1999 predviđa da, ako su donesene negativne odluke u slučajevima nezakonite potpore, Komisija odlučuje da predmetna država članica poduzima potrebne mjere kako bi povratila potporu danu korisniku. Vraćanjem potpore, tržišna pozicija se vraća u stanje kakvo je bila prije dodjele potpore u onoj mjeri u kojoj je to moguće.
- (212) Međutim, članak 14. Uredbe također predviđa da Komisija ne zahtijeva povrat potpore ako bi to bilo u suprotnosti s općim načelima prava zajednice. Taj odjeljak razmatra sprječavaju li Komisiju opća načela jednakog postupanja, zaštite legitimnih očekivanja ili pravne sigurnosti da naloži povrat čitave ili dijela potpore dodijeljene u prošlosti.

5.6.1. Jednako postupanje

- (213) Načelom jednakog postupanja i načelom nediskriminacije zahtijeva se da se s usporedivim situacijama ne postupa različito i da se s različitim situacijama ne postupa isto, osim kada je takvo postupanje objektivno opravdano ⁽¹⁰⁸⁾.
- (214) Francuski program *GIE Fiscaux* doista je usporediv sa STL-om u brojnim pogledima. Zahtijeva posredovanje porezno transparentnog GIU-a ili investitora između graditelja dugoročne imovine i kupca kojemu GIU imovinu daje u *leasing* ili u zakup GIU primjenjuje ubrzanu i ranu amortizaciju imovine, a kapitalna dobit ostvarena od prodaje imovine oslobođena je od poreza na dohodak trgovačkih društava. GIU-i ili njegovi investitori vraćaju značajan dio koristi nastalih iz poreznih mjera kupcu imovine (primjerice, broderskom poduzeću) smanjivanjem naknade za zakup ili cijene opcije kupovine. Međutim, francuski je slučaj uključivao izričito oslobođanje kapitalne dobiti od poreza, dok u STL-u ovo oslobođenje nastaje iz združene primjene sustava TP-a i članka 50. stavka 3. RIS-a na GIU.

⁽¹⁰⁷⁾ Vidjeti spojene predmete T-115/09 i T-116/09 *Electrolux AB i Whirlpool Europe BV protiv Komisije*.

⁽¹⁰⁸⁾ Vidjeti predmet C-110/03 Belgija protiv Komisije, stavak 71. i citirana sudska praksa.

- (215) Komisija također primjećuje da su pravni kontekst i proceduralna povijest francuskog i španjolskog slučaja različite i da se Komisija suzdržala od naredbe povrata za dio vremenskog razdoblja koji je ocjenjivan u završnoj odluci iz 2006. o *GIE Fiscaux* iz razloga vezanih uz specifičnu proceduralnu povijest tog slučaja. Poblizje, Francuska program Komisiji nije prijavila službeno, ali ju je obavijestila prije provođenja programa. Komisija također primjećuje da, kada je pokrenula postupak službene istrage u vezi s *GIE Fiscaux*, nikada prije nije davala sud u sličnom predmetu. Upravo suprotno, kada je pokrenula službenu istragu u vezi sa STL-om, Komisija je već donijela odluku da sličan program – i to upravo francuski *GIE Fiscaux* – jest program državne potpore. S obzirom da se pravni i činjenični kontekst predmeta *GIE Fiscaux* razlikuje od onog vezanog uz STL, Komisija smatra da je različito postupanje opravdano. Komisija će, međutim, u Odjeljku 5.6.3 dolje objasniti razloge vezane uz načelo pravne sigurnosti koji su naveli Komisiju da se suzdrži od naredbe povrata u tom predmetu do datuma objave Odluke o francuskom *GIE Fiscaux*.
- (216) Komisija nadalje smatra da je, u predmetima spomenutim u uvodnoj izjavi (92) gore, primjena načela legitimnih očekivanja na slične mjere bila opravdana u pogledu okolnosti koje su specifične za svaki predmet. Za predmet Spanish Goodwill odgovor zastupniku Europskog parlamenta jasno je okvalificirao program kao opću mjeru. Za koordinacijske centre i djelatnosti multinacionalnih kompanija unutar grupe⁽¹⁰⁹⁾, Komisija je utvrdila da su postojala legitimna očekivanja ne samo na temelju prethodnih odobrenja Belgijskih koordinacijskih centara kao opće mjere 1984. i 1987. nego i zbog odgovora koji je Komisija dala na Parlamentarno pitanje⁽¹¹⁰⁾. U njemu stoji da široki raspon poreznih mjera – „pravila o oporezivanju europskih središnjica multinacionalnih grupa, oblikovanih kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje” – „izlaze izvan područja primjene pravila o državnoj potpori”. Štoviše, svi su ti programi bili provedeni nakon što je dan odgovor na parlamentarno pitanje. U predmetu Gibraltar Qualifying Companies, postojanje legitimnih očekivanja zasnivalo se na činjenici da je mjera oblikovana po modelu jedne druge mjere u istoj državi članici – programu trgovačkih društava oslobođenih od poreza – koja je predstavljala postojeću potporu. Slično tome, mjere za Orkney i Shetland oblikovane su jedna prema drugoj.
- (217) U vezi sa STL-om Komisija stoga smatra da je opće načelo jednakog postupanja ispunjeno ako se, uzевši u obzir specifične okolnosti programa, poštuju načela zaštite legitimnih očekivanja i pravne sigurnosti (vidjeti odjeljke 5.6.2. i 5.6.3. dolje).

5.6.2. Legitimna očekivanja

- (218) Legitimna očekivanja nastaju zbog postupka Komisije koji daje precizna, bezuvjetna i dosljedna uvjeravanja⁽¹¹¹⁾ takve prirode da bude opravdanu nadu⁽¹¹²⁾ na strani vlasti ili korisnika programa da je on zakonit⁽¹¹³⁾. Prema sudskoj praksi, legitimno se očekivanje, u načelu, ne može priznati ako ne postoji odgovarajuća obavijest⁽¹¹⁴⁾,⁽¹¹⁵⁾, osim u iznimnim okolnostima⁽¹¹⁶⁾.

⁽¹⁰⁹⁾ Koordinacijski centri (DE), Koordinacijski centri i financijska trgovačka društva (LU), Koordinacijski centri Vizcaya (ES), Sjedišta i međunarodne riznice (FR), Inozemni prihod (IE), Međunarodne financijske djelatnosti (NL).

⁽¹¹⁰⁾ Odgovor dan 12. srpnja 1990. na pisano pitanje br. 1735/90 gospodina G. de Vriessa Komisiji (SL C 63, 11.3.1991., str. 37.).

⁽¹¹¹⁾ Predmet C 167/06 P *Komninou i ostali protiv Komisije*, stavak 63. i predmet C-537/08 P *Kahla Thüringen Porzellan protiv Komisije* [2010.] ECR I-12917, stavak 63.

⁽¹¹²⁾ Spojeni predmeti C-182/03 i C-217/03 *Belgija i Forum 187 protiv Komisije* [2006.] ECR I 5479, stavak 147.; predmet C-167/06 P *Komninou i ostali protiv Komisije* [2007.] ECR I-141, stavak 63.; predmet T-107/02 *GE Betz protiv OHIM – Atofina Chemicals (BIOMATE)*, [2004.] ECR II-1845, stavak 80., i citirana sudska praksa.

⁽¹¹³⁾ Predmet C-289/81, *Mavridis protiv Parlamenta* [1983.] ECR 1731; predmet T-290/97, *Mehibas Dordtselaan BV protiv Komisije* [2000.] ECR II-15, stavak 59. Vidjeti također predmet 265/85 [1987.] ECR 1155, stavak 44. i predmet C-152/88 *Sofrimport protiv Komisije* [1990.] ECR I-153, stavak 26.

⁽¹¹⁴⁾ U skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a države članice imaju obavezu Komisiji prijaviti novu mjeru potpore i tražiti njezino odobrenje prije provedbe mjere. Poglavlje II.: Proceduralne uredbe (SL L 83, 27.3.1999.) utvrđuje opširna pravila za primjenu članka 107. na prijavljenu potporu.

⁽¹¹⁵⁾ Vidjeti spojene predmete C-183/02 P i C-187/02 P *Demesa and Territorio Histórico de Álava v Commission*, [2004.] ECR I-10609, stavke 44.–45. i 52.

⁽¹¹⁶⁾ Vidjeti spojene predmete T-427/04 i T-17/05 *Francuska protiv Komisije* (France Télécom) [2009.] ECR II-4315, stavak 263.

5.6.2.1. Odluka Komisije u predmetu *Brittany Ferries (BAI)* iz 2001.

- (219) Komisija smatra da je Španjolska propustila prijaviti STL Komisiji te da se izjava iz Odluke iz 2001. odnosila na drugi program – program prethodnik onog koji je ocijenjen u Odluci o *GIE Fiscaux* – i dala izričitu uputu na pravni sustav druge države članice. U skladu s tim, Komisija smatra da ova izjava ne predstavlja iznimne okolnosti te da nije dovoljna kako bi opravdala priznavanje legitimnih očekivanja u korist Španjolske i trećih subjekata uključenih u operacije STL-a. Taj je zaključak u skladu s pristupom usvojenim u Odluci Komisije iz 2006. o predmetu *GIE Fiscaux* gdje Komisija nije prepoznala elemente koji bi ukazivali na postojanje legitimnih očekivanja ⁽¹¹⁷⁾.

5.6.2.2. Objava nacrtu mjera u Službenom listu Španjolskog parlamenta

- (220) Objava nacrtu mjera u Službenom listu parlamenta države članice ne ispunjava uvjete službene prijave i mirovanja utvrđenog tom odredbom Ugovora. Komisija navodi da je mjera rane amortizacije provedena 21 mjesec nakon objave Uredbe (EZ) br. 659/1999 bez prethodne prijave i istodobno s programom TP-a, koji je propisno prijavljen Komisiji i od nje odobren u skladu s odredbama Ugovora i gore spomenute Uredbe.

5.6.2.3. Zahtjev za informacijama o španjolskom sustavu poreznih poticaja na zakup iz 2001.

- (221) Komisija smatra da taj dopis nije mogao proizvesti opravdane nade u vezi sa STL-om ili pojedinačnim mjerama uključenim u operacije STL-a.
- (222) U skladu s člankom 10. stavcima 1. i 2. Uredbe (EZ) br. 659/1999 Komisija je razmotrila informaciju koju je imala u posjedu u vezi s navodnom nezakonitom potporom te je 21. prosinca 2001. zatražila informaciju od države članice. Komisija najprije napominje da zahtjev za informacijom nije javni dokument. Drugo, suprotno tvrdnjama PYMAR-a, taj zahtjev pokazuje da Komisija nije imala potrebne informacije kako bi identificirala i ocijenila navodnu nezakonitu potporu. Kao takva, čak i da je bila objavljena, ne bi mogla proizvesti legitimna očekivanja da program ne predstavlja potporu. Treće i najvažnije, dopisima od 28. siječnja 2002. i 28. svibnja 2002. španjolske su vlasti kategorički opovrgle postojanje poreznih mjera kao potpore stjecanju brodova za ugovore potpisane nakon 31. prosinca 2000.

5.6.2.4. Odluka o nizozemskoj prijavi mjera iz 2004. ⁽¹¹⁸⁾

- (223) Komisija smatra da Odluka iz 2004. nije mogla proizvesti opravdane nade u vezi sa STL-om ili pojedinačnim mjerama uključenim u operacije STL-a iz sljedećih razloga:
- (224) Prvo, predmet istrage Komisije u tom slučaju nije bila španjolska mjera već program koji je prijavila nizozemska vlada u namjeri da nadoknadi štetu nizozemskim brodogradilištima ili im omogući da prikladno odgovore na ponude koje su 2000 ⁽¹¹⁹⁾. dala španjolska brodogradilišta koja su navodno koristila državnu potporu koju im je dodijelila Španjolska u odnosu na šest konkretnih ugovora o gradnji brodova. U skladu s tim, svrha Odluke Komisije iz 2004. bila je dati ocjenu potpore koju je prijavila Nizozemska, a ne potpore koju je navodno dodijelila Španjolska.
- (225) Drugo, španjolska mjera na koju je Nizozemska namjeravala dati odgovor nije bio STL niti ijedna od njegovih sastavnica. Kako je spomenuto u Odluci iz 2003. o pokretanju službenog postupka u tom predmetu, nizozemske su se vlasti jasno pozvale na potporu u obliku subvencija na kamate na kredite koje su se navodno dodjeljivale vlasnicima brodova u skladu sa Španjolskom kraljevskom uredbom 442/94 ⁽¹²⁰⁾. Uz to, Komisija napominje da su

⁽¹¹⁷⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 187. te Odluke.

⁽¹¹⁸⁾ Odluka Komisije od 30. lipnja 2004. o državnoj potpori koju Nizozemska planira provesti u korist četiri brodogradilišta kako bi poduprla šest ugovora o izgradnji brodova.

⁽¹¹⁹⁾ Vidjeti tablicu 2. u uvodnoj izjavi (9) Odluke Komisije od 11. studenog 2003., SL C 11, 15.1.2004., str. 7.

⁽¹²⁰⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 8. gore spomenute Odluke Komisije od 11. studenog 2003: „Svrha ove objavljene potpore je odgovoriti na subvencije na kamate koje navodno dodjeljuje Španjolska. Nizozemska tvrdi da ... cijene koje nude španjolska brodogradilišta uključuju subvencije na kamate za financiranje izvoza koje podupiru španjolske vlasti, na temelju Španjolske kraljevske uredbe (RD) 442/94.”

i rana amortizacija zakupljene imovine i španjolski sustav TP-a stupili na snagu tek 1. siječnja 2002. Nacr tih mjera objavljen je u Službenom listu Španjolskog parlamenta tek 10. listopada 2001. Prema tome, nisu se mogli uporabiti za financiranje ugovora o izgradnji brodova iz 2000.

- (226) Treće, čak i ako su subjekti mogli pretpostaviti da je španjolska mjera na koju se namjeravalo odgovoriti STL – što nije slučaj – izjava u Odluci iz 2004. nije mogla proizvesti legitimna očekivanja. I doista, Komisija je izjavila da nije imala „dovoljno dokaza o navodnoj španjolskoj potpori” jer je Španjolska navela da potpora u skladu s Kraljevskom uredbom 442/94 više neće biti dostupna nakon 31. prosinca 2000. Nakon tog datuma potpora više ne bi bila odobrena u skladu s Uredbom o brodogradnji⁽¹²¹⁾. Međutim, predmet istrage Komisije bila je odgovarajuća potpora Nizozemske, a ne navodna španjolska potpora i glavna nedoumica Komisije glede odluke o pokretanju postupka ticala se mogućnosti postojanja, u skladu s Okvirom za državne potpore u brodogradnji⁽¹²²⁾, odgovarajućih potpora – kada se dokažu – koje je dodijelila druga država članica, a ne država koja nije članica EU-a.
- (227) Nedostatak dokaza o navodnoj potpori bio je sekundarni argument u sumnjama koje je izrazila Komisija. Nakon što je, na temelju informacije koju je dostavila Nizozemska, zamolila Španjolsku da pojašnjenja, Komisija je mogla samo evidentirati španjolsko opovrgavanje dodjele potpore⁽¹²³⁾ (sukladno Španjolskoj kraljevskoj uredbi 442/94) i zaključiti da Nizozemska nije dostavila dovoljno dokaza o španjolskoj potpori na temelju koje bi i ona mogla dodijeliti odgovarajuću potporu. Nedostatak dokaza o državnoj potpori nije dokaz o nepostojanju državne potpore u (nekoj) španjolskoj mjeri. Upravo suprotno, Komisija je već pojasnila u odluci o pokretanju postupka da „nije bila u mogućnosti utvrditi da je Španjolska nezakonito dodijelila navodnu potporu, ali Komisija i dalje nastavlja nadzirati tržište brodogradnje EU-a i potencijalne povrede državne potpore⁽¹²⁴⁾.” Da su u dobroj vjeri smatrali da je španjolska potpora na koju je Nizozemska namjeravala dati istovjetan odgovor STL, stvarni i potencijalni primatelji STL-a trebali su biti upozoreni činjenicom da je Španjolska negirala njeno postojanje, a ne dala argumente za njenu sukladnost.

5.6.2.5. Odluka u predmetu francuskog *GIE Fiscaux* iz 2006.

- (228) Komisija smatra da njezina odluka o pokretanju službenog postupka u predmetu francuskog *GIE Fiscaux* 2004. kao ni njena konačna odluka iz 2006. u kojoj zaključuje da je potpora dijelom nesukladna potpora nisu nikako mogle proizvesti legitimna očekivanja, kako tvrdi PYMAR.
- (229) Mjere potpore se doista moraju prijaviti Komisiji. Ako mjera nije prijavljena, samo iznimne okolnosti mogu navesti države članice i subjekte da legitimno očekuju da mjera ne predstavlja potporu. Međutim, ako se nije poštivalo postupak prijave i dodjele odobrenja, ne može se legitimno očekivati da je mjera koja predstavlja državnu potporu sukladna s unutarnjim tržištem.
- (230) Upravo suprotno, u Odluci od 20. prosinca 2006. o predmetu francuskog *GIE Fiscaux*, Komisija je jasno izrekla svoje stajalište da je francuski sustav poreznih poticaja na zakup dodjeljivao državnu potporu. Činjenica da je STL bio program poreznih poticaja na zakup sličan onom francuskome, trebala je upozoriti Španjolsku i primatelje na vjerojatnost da STL predstavlja državnu potporu. Stoga, bilo kakva legitimna očekivanja koja su postojala prije objave u *Službenom listu Europske unije* 30. travnja 2007. Odluke o francuskom programu, prestale bi postojati od tog dana.
- (231) Slično tome, sama činjenica da nesukladna potpora u francuskom slučaju nije vraćena, nedovoljna je za stvaranje legitimnih očekivanja da nesukladna potpora koja bi se mogla identificirati u španjolskom slučaju neće biti vraćena. I doista, ako postoje razlozi koji bi spriječili Komisiju da zatraži od države članice da vrati potporu, njih bi trebalo tražiti u konkretnim okolnostima slučaja.

⁽¹²¹⁾ SL L 202, 18.7.1998., str. 1.

⁽¹²²⁾ SL C 317, 30.12.2003., str. 11.

⁽¹²³⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 24. gore spomenute konačne Odluke od 30. lipnja 2004.: „U postupku o državnoj potpori Komisija se, u posljednjoj analizi, mora osloniti na izjave države članice koja je navodno dodijelila potporu.”

⁽¹²⁴⁾ Vidjeti uvodnu izjavu (14) gore spomenute Odluke Komisije od 11. studenog 2003.

5.6.2.6. *Dopis povjerenice Kroes iz 2009.*

- (232) Komisija smatra da dopis koji je poslala povjerenica Kroes nije mogao stvoriti bilo kakve opravdane nade u pogledu STL-a ili pojedinih mjera uključenih u sustav STL-a iz sljedećih razloga:
- (233) Prvo, taj dopis nije formalni akt koji predstavlja stajalište Komisije – tj. Kolegija povjerenika – kao što bi to bila formalna Odluka Komisije ili odgovor na parlamentarno pitanje. Povjerenica Kroes u svom je dopisu dugom jednu stranicu u kontekstu bilateralne razmjene dala odgovor na dopis duljine jedne stranice koji je uputila gđa Brustad, norveška ministrica trgovine i industrije. Komisija nije objavila sadržaj toga dopisa.
- (234) Komisija navodi da je dopis norveškog brodovlasnika – spomenuto u uvodnoj izjavi (105) gore – upućen jednom španjolskom brodogradilištu s kojim brodovlasnik posluje, i da svjedočenje, datirano 2012., dolazi od vladinog tijela Gerencia del Sector Naval. Komisija također navodi da ni španjolske vlasti – koje su znale da je istraga u tijeku – ni subjekti koji su razmatrali postupke STL-a nisu pitali Komisiju za pojašnjenje stajališta iskazanog u dopisu povjerenice Kroes.
- (235) Drugo, što je još važnije, čak i da je taj dopis bio objavljen u 2009., u njemu nisu dana posebna, bezuvjetna i dosljedna jamstva zakonitosti STL-a. Dapače, odgovor koji je dala povjerenica Kroes usredotočen je na navodnu diskriminaciju među brodogradilištima s nastanom u različitim zemljama EGP-a. Zaključak dopisa kako „u toj fazi” nije bilo predviđeno bilo kakvo daljnje djelovanje jasno je bio povezan s nedavnom objavom izjave u kojoj se pojašnjava kako bi se STL mogao primijeniti za nabavu brodova proizvedenih u drugim europskim zemljama, čime se izravno odgovorilo na nedoumice koja je izrazila gđa Brustad. U svakom slučaju, u tom se dopisu nije niti spomenulo, a kamoli zauzelo bilo kakvo stajalište u pogledu prisutnosti državne potpore na razini GIU-a ili njegovih investitora. U pogledu brodarskih poduzeća, brodogradilišta i posrednika, Komisija smatra da oni nisu primatelji potpore, tako da se pitanje legitimnih očekivanja niti ne postavlja.
- (236) Komisija stoga smatra da taj dopis ni u kom slučaju nije pružio precizna, bezuvjetna i dosljedna jamstva koja bi mogla stvoriti legitimna očekivanja kako sustav nije sadržavao državnu potporu u korist GIU-a ili njegovih investitora.
- (237) Budući da Komisija nije utvrdila postojanje legitimnih očekivanja na temelju tog dopisa, pitanje bi li takva legitimna očekivanja obuhvaćala razdoblje prije dopisa nije od nikakve važnosti.

5.6.2.7. *Revni gospodarski subjekt nije mogao predvidjeti moguće postojanje državne potpore u združenoj primjeni nekoliko mjera*

- (238) Budući da pojedine mjere predstavljaju državnu potporu (osim ubrzane amortizacije zakupljene imovine), činjenica da gospodarski subjekti nisu mogli predvidjeti da bi se njihova kombinacija također mogla smatrati državnom potporom je nevažna i ne opravdava postojanje legitimnih očekivanja niti kršenje bilo kojeg drugog temeljnog načela prava Europske unije.
- (239) Nasuprot tomu, nekoliko trećih strana među subjektima uključenima u postupke STL-a tvrdilo je da im je Odluka u predmetu francuskog GIE Fiscauxa iz 2006. pružila legitimna očekivanja jer je ta mjera bila vrlo slična STL-u. Činjenica da su sve značajke navedene francuske mjere bile uključene u jednu zakonsku odredbu nužno podrazumijeva globalnu ocjenu. U tom smislu, činjenica da su različiti elementi STL-a bili uključeni u različite mjere – *de facto* povezani i zajedno primjenjivani – kako bi proizveli slične učinke ne bi trebala jamčiti drukčiji pristup i ne isključuje globalnu ocjenu.

- (240) U svakom slučaju, Komisija smatra da i rana amortizacija zakupljene imovine i oslobođenje od poreza – sukladno članku 50. stavku 3. RIS-a – na kapitalne dobitke ostvarene primjenom sustava TP-a predstavljaju državnu potporu u svakom pojedinom slučaju. U nedostatku bilo kakve obavijesti o tim odredbama, subjekti su mogli imati legitimna očekivanja o njihovoj zakonitosti samo u iznimnim okolnostima koje nisu dokazane.

5.6.2.8. *Navodi u vezi s metodama amortizacije u Obavijesti Komisije o izravnom oporezivanju poslovanja* ⁽¹²⁵⁾

- (241) Komisija napominje da sama formulacija Obavijesti nije davala nikakvu osnovu temeljem koje bi subjekti stekli legitimna očekivanja da je STL zakonit. Prvo, odredbe na koje se poziva odnose se samo na metode amortizacije, tako da bi legitimna očekivanja, ako bi ih bilo, mogla obuhvaćati samo ranu amortizaciju zakupljene imovine.
- (242) Drugo, Obavijest se ne može tumačiti tako da se bilo koja mjera u vezi s amortizacijom nalazi izvan područja primjene pravila o državnim potporama. Dapače, u uvodnoj izjavi 13. Obavijesti navodi se da pravila o amortizaciji i pravila o prenošenju gubitaka ne predstavljaju potporu pod uvjetom da se primjenjuju bez razlike na sva trgovačka društva i na proizvodnju svih roba. STL nije primjenjiv na sva trgovačka društva ni na proizvodnju svih roba.
- (243) Nadalje, u uvodnoj izjavi 22. iste Obavijesti pojašnjava se da stupanj diskrecije porezne uprave kao i njezin manevarski prostor potvrđuju pretpostavku kako se radi o državnoj potpori. Kako je pojašnjeno u odjeljku 2.2.2 gore, primjena rane amortizacije podliježe uvjetima – čija formulacija zahtijeva tumačenje – i prethodnom odobrenju porezne uprave. Prije davanja toga odobrenja porezna uprava može zatražiti dodatne dokumente od podnositelja zahtjeva ili informacije od drugih službi. Činjenica da su u svim prijavnim dokumentima koje Komisija ima na raspolaganju bili prisutni dodatni dokumenti upućuje na to da ih je porezna uprava – izričito ili neizričito – zatražila ili da su podnositelji zahtjeva znali da su oni bili potrebni za dobivanje odobrenja. Slijedom toga, porezna je uprava imala široke diskrecijske ovlasti u primjeni ove mjere.
- (244) Sukladno tomu, s obzirom na karakteristike sustava, formulacija Obavijesti nije mogla uzrokovati nesigurnost, a još je manje mogla dovesti do nastanka legitimnih očekivanja što se tiče karakterizacije rane amortizacije kao državne potpore.

5.6.2.9. *Prihvatljivost prihoda od davanja u zakup golog broda za sustav tonažnog poreza*

- (245) Odobrenje dano Odlukom Komisije C(2002) 582 završna verzija od 27. veljače 2002. odnosi se na „trgovačka društva registrirana u skladu sa španjolskim pravom, čija djelatnost uključuje upravljanje vlastitim brodovima i brodovima u zakupu”. Međutim, Komisija smatra da ta rečenica ne može stvoriti legitimna očekivanja prema kojima bi subjekti čija se djelatnost sastoji isključivo od davanja u zakup jednoga broda, kao zakup golog broda, bili prihvatljivi za sustav TP-a. Dapače, kako je objašnjeno u uvodnim izjavama (179) i (180) gore, u Odluci iz 2002. jasno stoji da se sustav TP-a treba primjenjivati samo u slučaju brodova i djelatnosti pomorskog prijevoza koji ispunjavaju uvjete.

5.6.3. **Pravna sigurnost**

- (246) Pravna sigurnost temeljni je zahtjev europskoga prava čiji je cilj osigurati predvidljivost pravnih situacija i njome reguliranih odnosa. Sukladno sudskoj praksi, zahtjev o pravnoj sigurnosti sprječava Komisiju u neograničenom odgađanju izvršavanja svojih ovlasti i ne podrazumijeva djelovanje dotične institucije ⁽¹²⁶⁾. Međutim, do sada su kumulativno bila potrebna dva elementa za kršenje toga načela:

— postojanje skupa elemenata koji stvaraju stanje nesigurnosti u pogledu pravilnosti mjere,

— dugotrajni izostanak djelovanja Komisije, unatoč tomu što je svjesna postojanja potpore.

⁽¹²⁵⁾ Vidjeti Obavijest Komisije o primjeni pravila države potpore na mjere vezane za izravno oporezivanje poslovanja, SL C 384, 10.12.1998., str. 3.

⁽¹²⁶⁾ Vidjeti spojene predmete C-74/00 P i C-75/00 P Falck and Acciaierie di Bolzano v Commission [2002.] ECR I-7869, stavak 140.

- (247) Odluka u predmetu francuskog GIE Fiscauxa i presuda u predmetu Salzgitter⁽¹²⁷⁾ jedine su dvije situacije u kojima su Komisija, odnosno Prvostupajnski sud, ocijenili da kršenje načela pravne sigurnosti može spriječiti povrat čak i ako nema legitimnih očekivanja. Međutim, Sud je opozvao presudu u predmetu Salzgitter upravo s obzirom na primjenu načela pravne sigurnosti u tom predmetu⁽¹²⁸⁾.

5.6.3.1. *Elementi koji su stvorili stanje neisgurnosti u pogledu pravilnosti mjere*

- (248) STL i francuski GIE Fiscaux dijele niz ključnih značajki i imaju vrlo slične učinke (vidjeti odjeljak 5.6.1. Jednako postupanje). Oba se sustava koriste u financiranju dugotrajne investicijske imovine. Uključuju porezno transparentne GIU-e koji amortiziraju imovinu i prenose svoje vlasništvo na svoje krajnje korisnike putem neke vrste ugovora o zakupu. U oba slučaja ta je amortizacija rana ili ubrzana, a kapitalni dobiti GIU-a oslobođeni su poreza. U oba slučaja gospodarsku prednost koja nastaje zbog rane ili ubrzane amortizacije i izuzeća kapitalnih dobitaka dijele investitori u GIU-ima i krajnji korisnik imovine (kroz popust na cijenu), iako postoje velike razlike u pogledu državne intervencije u tom pogledu
- (249) Ključne mjere koje čine dio sustava STL-a provedene su između 2002⁽¹²⁹⁾ i 2003., tj. prije no što je Komisija odlučila da francuski sustav predstavlja državnu potporu.
- (250) S obzirom na sličnost između STL-a i GIE Fiscauxa, moguće je – kako tvrde španjolske vlasti i neke treće strane – da su događaji na koje se pozivalo u prilog zaštiti pravne sigurnosti u slučaju francuskog sustava, ujedno stvorili stanje nesigurnosti u pogledu pravilnosti STL-a.
- (251) Po tom pitanju, Komisija zaključuje da je navedeno stanje nesigurnosti doista moglo nastati kao posljedica izjave Komisije u njezinoj Odluci u predmetu Brittany Ferries⁽¹³⁰⁾ iz 2001. prema kojoj su određene porezne povlastice predstavljale opću mjeru. Kako je objašnjeno u uvodnoj izjavi (192) Odluke u predmetu GIE Fiscaux, u toj izjavi nije bilo posebno navedeno da se ta izjava odnosila na sustav prethodnika GIE Fiscaux, što je moglo dovesti u zabludu primatelje toga sustava i nekog sličnog sustava kao što je STL.
- (252) Što se tiče ostalih elemenata na koje se pozivaju Španjolska i treće strane, Komisija je provela analizu kako bi utvrdila jesu li elementi na koje se Španjolska i treće strane pozivaju kako bi potkrijepili tvrdnju o postojanju legitimnih očekivanja (vidjeti odjeljak 5.6.1.) mogli stvoriti stanje nesigurnosti.
- (253) Prvo, države članice obvezne su, u skladu s Ugovorom, obavijestiti Komisiju o svojim planovima dodjele novih potpora. Objavljivanje nacrtu mjera u Službenom listu Španjolskoga parlamenta ne može se smatrati obavješćivanjem Komisije te izostanak reakcije Komisije nije mogao pridonijeti stvaranju stanja nesigurnosti
- (254) Drugo, zahtjev za informacijama iz 2001. u pogledu mjere poreznih poticaja na zakup pokazuje da je Komisija reagirala na navode podnositelja pritužbe o postojanju potpore. Taj je zahtjev bio upućen Španjolskoj, koja je u svojim odgovorima strogo negirala postojanje takvih mjera. Taj zahtjev Komisija nije objavila no ako bi, iz bilo kojeg razloga, budući primatelji sustava STL-a saznali za ovaj zahtjev za informacije u trenutku kada su namjeravali sudjelovati u tom sustavu, to bi im skrenulo pozornost na činjenicu da je Komisiji podnesena pritužba, prema kojoj se smatralo da bi mjere toga sustava mogle predstavljati državnu potporu. Zahtjev za informacije također bi upućivao na to da Komisija nije bila upućena u tu mjeru u dovoljnoj mjeri kako bi ju mogla ocijeniti i ne bi doveo do zaključka da je Komisija tu mjeru odobrila. Nadalje, budući da je taj zahtjev poslan prije stupanja na snagu mjera koje sačinjavaju STL, Španjolska je mogla prijaviti sve elemente toga sustava kako bi stekla pravnu sigurnost.

⁽¹²⁷⁾ Vidjeti predmet T-308/00 Salzgitter protiv Komisije [2004.] ECR II-1933.

⁽¹²⁸⁾ Predmet C-408/04P Komisija protiv Salzgittera [2008.] ECR I-2767.

⁽¹²⁹⁾ U stvarnosti, čini se da su prve operacije STL-a dogovorene od srpnja 2002.

⁽¹³⁰⁾ SL L 12, 15.1.2002., str. 33.

Ili su korisnici trebali pitati Španjolsku – ili Komisiju – o tome je li taj sustav Španjolska prijavila, odnosno o tome je li ga Komisija odobrila. Stoga ni Španjolska ni subjekti ne mogu tvrditi da je taj zahtjev ili – s obzirom na dani odgovor – izostanak daljnje reakcije Komisije pridonio stvaranju stanja nesigurnosti.

- (255) Treće, u pogledu Odluke iz 2004. u pogledu nizozemske mjere za nadoknadu, Komisija ističe da nadoknada za mjeru koja je različita od STL-a nije mogla stvoriti stanje nesigurnosti u pogledu STL-a. Činjenica da je točan opis navodne španjolske potpore u javnim dokumentima dostavljen samo u nizozemskoj verziji odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka nije dovoljna za izvođenje zaključka da su čitatelji mogli pretpostaviti da se ona odnosila na STL. Dapače, prijevodom nizozemske Odluke ili slanjem upita Komisiji moglo se na jednostavan način razjasniti da se navodna španjolska potpora odnosila na subvencije na kamate na temelju Kraljevske uredbe 442/1994. Osim toga, Komisija je samo spomenula činjenicu da je Španjolska negirala postojanje navodne španjolske potpore i da Nizozemska nije dostavila dostatne dokaze. Kao što je napomenuto u toj Odluci, Komisiji ne preostaje drugo nego vjerovati državi članici i ne može se smatrati odgovornom za postojanje eventualne nesigurnosti koju je izostanak daljnje reakcije Komisije mogao prouzročiti. Komisija stoga drži da Odluka iz 2004. nije mogla pridonijeti stanju nesigurnosti u pogledu zakonitosti STL-a.
- (256) Četvrto, Komisija smatra da je stanje nesigurnosti koje je nastalo u pogledu zakonitosti STL-a kao posljedica izjave iz Odluke Komisije Brittany Ferries iz 2001. prestalo na dan objave Odluke Komisije o francuskom predmetu *GIE Fiscaux*. Tom je Odlukom razjašnjeno da je Komisija francuski sustav poreznih poticaja na zakup smatrala državnim potporom, što je Španjolskoj i korisnicima STL-a trebalo skrenuti pozornost na činjenicu da bi taj sustav mogao predstavljati državnu potporu. Stoga ona nipošto nije mogla stvoriti – niti pridonijeti stvaranju – stanja nesigurnosti u tom pogledu.
- (257) Peto, iz razloga koji su navedeni u gore navedenom odjeljku 5.6.2.6. gore Komisija smatra da dopis koji je poslala povjerenica Kroes 2009. nije stvorio niti je pridonio stvaranju stanja nesigurnosti.

5.6.3.2. Vrijeme koje je proteklo od zaprimanja pritužbe i pokretanja postupka

- (258) Komisija smatra da vrijeme koje je proteklo u istraživanju STL-a prije pokretanja formalnog istražnog postupka treba računati od 2006., kada je Komisija zaprimila pritužbe iz europskih brodogradilišta. Dapače, iz gore navedenih razloga, ni objava nacрта mjera u španjolskom službenom glasilu, ni pritužbe koje je Komisija zaprimila u 2001., a Španjolska izričito odbacila u 2002., ne podupiru stajalište da je Komisija nepropisno odgađala izvršenje svojih istražnih ovlasti. To mišljenje ne podupire ni konačna odluka u predmetu C-66/2003 iz 2004., koja se odnosila na izjednačavanje drugačije mjere navodne državne potpore.
- (259) Vrijeme koje je proteklo od prve pritužbe 2006. i pokretanja formalnog postupka 2011. ne čini se prekomjerno s obzirom na broj uključenih poreznih mjera, kompleksnost postupaka u poreznim poticajima na zakup i izostanak transparentnosti u pogledu tih postupaka vezanih za zakup. Osim toga, Komisija je poslala osam formalnih zahtjeva za informacijama između rujna 2006. i svibnja 2010. ⁽¹³¹⁾. i bila je u redovitom kontaktu sa španjolskim vlastima.
- (260) Nadalje, Komisija je tek u listopadu 2010. zaprimila novu pritužbu koja je sadržavala ključan element za ocjenu sustava, i to sveobuhvatnu studiju provedenu od strane poreznih stručnjaka, u kojoj je opisano funkcioniranje sustava i njegovi učinci. Stoga se vrijeme koje je proteklo u istraživanju STL-a ne čini dostatnim kako bi se moglo pozivati na pravnu sigurnost.
- (261) S obzirom na kompleksnost dotičnih mjera, Komisija ne može isključiti mogućnost da je pravnu nesigurnost u pogledu klasifikacije STL-a kao potpore mogla stvoriti Odluka iz 2001. u predmetu Brittany Ferries, kako navode

⁽¹³¹⁾ Osam zahtjeva za informacijama Španjolskoj je poslano na sljedeće datume: 15.9.2006., 30.1.2007., 6.11.2007., 5.2.2008., 3.3.2008., 23.9.2008., 11.1.2010., 12.5.2010.

Španjolska i primatelji. No to je moglo biti tako samo do objave Odluke Komisije o francuskom predmetu *GIE Fiscaux* u Službenom listu 30. travnja 2007., u kojoj je Komisija utvrdila da je taj sustav predstavljao državnu potporu.

- (262) Slijedom toga, Komisija zaključuje da ona ne treba naložiti povrat potpore koja je proizašla iz rada sustava STL-a za koji je potpora dana između stupanja na snagu STL-a u 2002. i 30. travnja 2007.

5.6.4. Određivanje iznosa povrata

- (263) Komisija je ocijenila različite porezne mjere koje sačinjavaju sustave državne potpore. Svrha ove Odluke nije utvrditi točne iznose potpore koju je svaki korisnik primio pri svakoj operaciji STL-a. Međutim, Komisija smatra da država članica treba slijediti sljedeću metodologiju kako bi se u svakom pojedinom slučaju utvrdili primatelji potpore i iznos nesukladne potpore koju je od njih potrebno povratiti. Ta se metodologija može dodatno razraditi u suradnji sa španjolskim vlastima, ponajprije radi određivanja stvarnoga iznosa porezne povlastice koju uživaju investitori, u svjetlu njihovih pojedinačnih poreznih situacija.
- (264) Prvi korak: Izračun ukupne porezne povlastice koja je nastala operacijom: To je neto sadašnja vrijednost (NPV) poreznih povlastica koje su GIU ili njegovi investitori stvarno ostvarili (tj. prije odbitaka onoga dijela tih povlastica koji se prenosi na brodersko poduzeće putem popusta na cijenu). NPV bi trebalo izračunati na početni datum amortizacije – rane amortizacije kako je odobrena od strane poreznih tijela – a diskontne stope koje se koriste za potrebe toga izračuna trebaju se temeljiti na stvarnome stanju na tržištu. Komisija predlaže da, po uobičajenom postupku, Španjolska može koristiti izračune koje su GIU-i dostavili poreznoj upravi kada su podnosili zahtjev za ranu amortizaciju (vidjeti uvodnu izjavu (168) gore). U načelu, porezna povlastica smatra se dobivenom na datum dospijeca poreza za GIU ili njegove investitore.
- (265) Drugi korak: Izračun porezne povlastice nastale primjenom općih poreznih mjera na operaciju To je NPV – izračunana na isti način kao u koraku 1. – iznosa poreznih povlastica koje bi GIU ili njegovi investitori ostvarili u referentnoj situaciji u kojoj bi se koristila samo mjera ubrzane amortizacije od trenutka kada se započelo s prometovanjem broda, i s oporezivanjem operacije u skladu s uobičajenim pravilima vezanima za porez na dohodak trgovačkih društava. U takvoj situaciji kapitalni dobitak od prodaje broda broderskom poduzeću bio bi podložan, na dan korištenja opcije od strane broderskog poduzeća, porezu na dohodak trgovačkog društva koji je opće primjenjiv na dobit poduzeća. U načelu, porezna povlastica smatra se dobivenom na datum dospijeca poreza za GIU ili njegove investitore.
- (266) Treći korak: Izračun porezne povlastice koja je ekvivalent državnoj potpori: budući da Komisija ubranu amortizaciju smatra općom mjerom, iznos povlastice koji odgovara toj mjeri (tj. odgođeno plaćanje određenih iznosa poreza) ne predstavlja državu potporu. Razlika između iznosa dobivenih u koraku 1. i koraku 2. treba odgovarati potpori koju su GIU i njegovi investitori dobili kao korisnici dotičnih poreznih mjera, tj. NPV ukupne povlastice nastale iz korištenja rane amortizacije, sustava TP-a (na koje GIU-i nisu ostvarivali pravo) i oslobođenja od poreza na kapitalne dobitke ostvarene putem članka 50. stavka 3. RIS-a. U načelu se smatra da je porezna povlastica dobivena na datum dospijeca poreza za GIU ili njegove investitore.
- (267) Četvrti korak: Izračun iznosa sukladne potpore: I prvo, potpora koju je dobio GIU ili njegovi investitori, kako je izračunata u koraku 3., sukladna je budući da odgovara povlastici prenesenoj na brodersko poduzeće koja bi bila sukladna da se smatrala državnom potporom za brodersko poduzeće. Postotak potpore prenesene na brodersko poduzeće mora se odrediti na temelju izračuna sličnoga onomu koji GIU-i podnose u svojim prijavama poreznoj upravi (vidjeti uvodnu izjavu (136) gore), te mora uzeti u obzir naknadu za posredovanje usklađenu s tržištem. Kako je objašnjeno u uvodnim izjavama (202) do (210) gore, dio povlastice prenesene na brodersko poduzeće može se smatrati sukladnim ako to brodersko poduzeće, dotični brod i njegove prijevozne djelatnosti ispunjavaju uvjete iz Pomorskih smjernica. Iznos koji je sukladan treba odrediti u skladu s poglavljem 11. Smjernica i uzimajući u obzir svu potporu koja je već dodijeljena tom broderskom poduzeću u EGP-u. Ponajprije se iznosi

potpore dodijeljene u Španjolskoj moraju dodati onima dodijeljenim u zemlji u kojoj je poduzeće ima poslovni nastan (ako je ona članica EGP-a). Iznos potpore koji prelazi tu gornju granicu, ili za koji se nije dokazala sukladnost u skladu s poglavljem 11. Pomorskih smjernica treba smatrati nesukladnim

- (268) Budući da se gornja granica u poglavlju 11. Pomorskih smjernica izračunava na godišnjoj osnovi, a povlastica koju prima brodarsko poduzeće odnosi se na dugotrajnu imovinu, Komisija se slaže da se, u primjeni te gornje granice, povlastica koja nastaje za brodarsko poduzeće iz operacija STL-a može protegnuti kroz uobičajeno amortizacijsko razdoblje (deset godina) dotičnog broda.
- (269) Drugo, budući da odgovara naknadi za posredovanje financijskih investitora, usklađenoj s tržištem, u prijenosu sukladne povlastice na brodarska poduzeća, ta će se naknada također smatrati sukladnom ili nesukladnom potporom u jednakom omjeru kao i povlastica usmjerena na brodarsko poduzeće (vidjeti uvodnu izjavu (201) gore).

5.6.5. Ugovorne klauzule

- (270) Kako je navedeno gore, PYMAR je obavijestio Komisiju o određenim klauzulama iz određenih ugovora između investitora, brodarskih poduzeća i brodogradilišta. Sukladno tim klauzulama, od brodogradilišta bi se zahtijevalo da isplati naknadu drugim stranama u slučaju nemogućnosti ostvarivanja poreznih povlastica
- (271) U svojoj konačnoj negativnoj odluci o djelomičnom povratu u francuskom predmetu *GIE fiscaux* ⁽¹³²⁾, koji ima značajnih sličnosti s dotičnim predmetom, Komisija je konstatala da: „činjenica da su pravni i s porezom povezani rizici koje snose članovi GIU-a mogli, u nekim slučajevima, biti ugovorno preneseni na korisnike imovine ne može poništiti načelo da je cilj Komisije, kada zahtijeva, gdje je to primjereno, povrat nezakonite potpore, oduzeti različitim primateljima povlasticu koju su uživali na svojim tržištima u odnosu na njihove konkurente, te ponovno uspostaviti status quo koji je postojao prije no što je ta potpora bila dodijeljena”. Komisija je zaključila da: „ostvarenje toga cilja ne može ovisiti ... o ugovornim odredbama oko kojih su se suglasili primatelji potpore”.
- (272) Sukladno ustaljenoj sudskoj praksi, obveza države da ukine potporu koju Komisija smatra nesukladom s unutar-njim tržištem ima za cilj ponovnu uspostavu prethodno postojećeg stanja ⁽¹³³⁾. Prema drugoj formuli osnovni je cilj povrata nezakonito isplaćene državne potpore otkloniti narušavanje tržišnoga natjecanja uzrokovanog povoljnim položajem u odnosu na konkurenciju koji je takva potpora omogućila ⁽¹³⁴⁾. Povratom potpore korisnik gubi pravo na povlasticu koju je uživao u odnosu na svoje tržišne konkurente, te se ponovno uspostavlja stanje kakvo je postojalo prije isplate potpore ⁽¹³⁵⁾.
- (273) Kako bi se postigao taj ishod, Komisija mora imati ovlast narediti povrat potpore od njezinih stvarnih primatelja kako bi mogla ispuniti cilj ponovne uspostave stanja tržišnoga natjecanja na tržištu/tržištima gdje je ono bilo narušeno. U tom smislu Komisija mora biti u mogućnosti jasno odrediti poduzeća koja su u obvezi povrata nezakonite potpore koju ona proglasi nesukladnom. No postizanje toga cilja stalno bi bilo narušeno ako bi prvotne strane imale mogućnost putem ugovornih odredaba mijenjati učinke odluka koje Komisija donese o povratu potpore. Tu bi mogućnost, kada bi postojala, mogli koristiti gospodarski subjekti koji se s obzirom na svoju pregovaračku prednost, mogu zaštititi od odluka o povratu potpore, te na taj način eliminirati praktične posljedice nadzora dodjele državnih potpora.
- (274) Usporedbe radi, u nedavnoj presudi u predmetu *Residex* ⁽¹³⁶⁾, Europski sud je izjavio da je dužnost nacionalnoga suda da, uzimajući u obzir sve pojedinačne karakteristike predmeta, utvrdi korisnika ili, ovisno o slučaju, primatelja jamstva koje predstavlja državnu potporu, te da osigura povrat ukupnoga iznosa dotične potpore. Osim toga, bez obzira na to tko je korisnik potpore, te s obzirom da je cilj mjera koje nacionalni sudovi moraju poduzeti u slučaju kršenja članka 108. stavka 3. UFEU-a, u osnovi, ponovna uspostava stanja tržišnoga natjecanja koje je postojalo prije isplate dotične potpore, ti sudovi moraju osigurati da mjere koje poduzmu u pogledu valjanosti gore navedenih akata omogućе postizanje takvoga cilja. To pokazuje da, kada je potrebno otkloniti narušavanje

⁽¹³²⁾ Vidjeti uvodnu izjavu 196. te Odluke.

⁽¹³³⁾ Vidjeti, posebno, predmet C-348/93 *Commission v Italy* [1995.] ECR I-673, stavak 26.

⁽¹³⁴⁾ Predmet C-277/00 *Njemačka protiv Komisije* [2004.] ECR I-3925, stavak 76.

⁽¹³⁵⁾ Predmet C-350/93 *Komisija protiv Italije* [1995.] ECR I-1699, stavak 22.

⁽¹³⁶⁾ Presuda od 8. prosinca 2011. u predmetu C-275/10, *Residex Capital IV*, ZODL., ECR I-13043, stavci 43.–45.

tržišnoga natjecanja izazvano potporom, nacionalni sudovi mogu intervenirati i proglasiti ugovore ništavim, čak i kada to znači štetu stranama koje nisu primatelji te potpore – u ovom slučaju, vjerovnici čija je potraživanja podupiralo državno jamstvo. Ista se argumentacija primjenjuje *a fortiori* na Komisiju kada ona naloži da se potpora u stvarnosti povraća od primatelja. U tom smislu, treba istaknuti da se Komisija poziva da donese konačnu odluku o mjeri potpore, a ne da osigura, kao što to moraju činiti nacionalni sudovi, zaštitu prava pojedinaca u slučajevima kada je prekršena obveza prethodne najave Komisiji dodjele državne potpore u skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a.

- (275) Slijedi da su ugovorne klauzule kojima se primatelji potpore štite od povrata nezakonite i nesukladne potpore prenošenjem pravnih i gospodarskih rizika od takvog povrata na druge osobe, u suprotnosti sa samom biti sustava nadzora državnih potpora koji je uspostavljen Ugovorom. Takav je sustav nužan za izvršenje Zajednici povjerenih zadataka, te, posebno, za funkcioniranje unutarnjega tržišta, te stoga predstavlja skup pravila javnoga poretka⁽¹³⁷⁾. Stoga privatne strane ne mogu od njih odstupati putem ugovornih odredaba.
- (276) To osobito vrijedi za situaciju o kojoj je ovdje riječ u sustavu STL-a, gdje su neka od brodogradilišta pod državnim nadzorom. Ako su javna brodogradilišta predviđjela ugovorne klauzule koje štite primatelje potpore od zahtjeva za njezinim povratom, njihovo bi ponašanje spriječilo ispunjenje cilja povrata nezakonite i nesukladne potpore. Osim toga, ponašanje subjekata pod državnim nadzorom koji pokušavaju zaštititi svoje druge ugovorne strane od povrata moglo bi značiti veliki pritisak na njihove privatne konkurente, koji bi se mogli navesti na prihvaćanje sličnih klauzula u svojim ugovorima, što bi dovelo do opće zaštite primatelja potpora od povrata.

6. ZAKLJUČAK

Komisija zaključuje da:

- U skladu s Pomorskim smjernicama i Odlukom od 27. veljače 2002. kojom se odobrava španjolski sustav TP-a, djelatnosti koje se sastoje isključivo od davanja u zakup ili iznajmljivanja brodova nisu prijevozne usluge. Te djelatnosti, stoga, u načelu ne ispunjavaju uvjete za ostvarivanje olakšica iz sustava TP-a kako je odobrila Komisija.
- Članak 115. stavak 11. i članak 48. stavak 4. TRLIS-a te članak 49. RIS-a (rana amortizacija imovine u zakupu), primjena sustava TP-a na GIU-e koji ne ispunjavaju uvjete kao i članak 50. stavak 3. RIS-a predstavljaju državnu potporu u smislu članak 107. stavka 1. UFEU-a.
- Te mjere nisu postojeća potpora u smislu članka 1. točke (b) Uredbe (EZ) br. 659/1999 s obzirom da nisu prijavljene Komisiji niti ih je Komisija odobrila na bilo koji drugi način.
- Španjolska je nezakonito provela predmetnu potporu što predstavlja povredu članka 108. stavka 3. Ugovora o funkcioniranju Europske unije.
- Iz toga slijedi da je takozvani španjolski sustav poreznih poticaja na zakup, koji obuhvaća zajedničku primjenu članka 115. stavka 11. i članka 48. stavka 4. TRLIS-a (rana amortizacija zakupljene imovine), primjenu sustava TP-a na GIU-e koji za to ne ispunjavaju uvjete, kao i primjenu članka 50. stavka 3. RIS-a, nezakonit.
- Potpora GIU ili njegovim ulagačima može se smatrati sukladnom s unutarnjim tržištem s obzirom da odgovara naknadi koja je u skladu s tržištem za posredovanje financijskih ulagača i preusmjerena je na trgovačka društva djelatna u pomorskom prometu koja su prihvatljiva u skladu s Pomorskim smjernicama jer ispunjavaju uvjete utvrđene u tim Smjernicama. Iz toga proizlazi da ukupni iznos prenesen na broderska poduzeća ne prelazi gornju granicu utvrđenu u poglavlju 11. Smjernica

⁽¹³⁷⁾ Vidjeti, po analogiji, predmet C-126/97 *Eco Swiss China Time* [1999.] ECR I-3055, stavci 36.–41.

- Dio potpore koja premašuje iznos sukladne potpore primatelji, odnosno GIU-i i njihovi ulagači, trebali bi vratiti bez mogućnosti da prenesu teret povrata na druge osobe.
- Komisija ne bi trebala narediti povrat potpore koja dobivena zbog operacija STL-a u vezi s kojima je potpora dodijeljena u razdoblju između stupanja na snagu STL-a 2002. i 30. travnja 2007., datuma objave Odluke o predmetu C-46/2004 *France GIE Fiscaux* (vidjeti uvodnu izjavu (261) gore).
- Nakon tog datuma naređivanje povrata ne bi predstavljalo povredu općih načela zaštite legitimnih očekivanja i pravne sigurnosti utvrđenih u zakonodavstvu Europske unije,

DONIJELA JE OVU ODLUKU:

Članak 1.

Mjere koje proizlaze iz članka 115. stavka 11. TRLIS-a (rana amortizacija zakupljene imovine), iz primjene sustava tonažnog poreza na poduzeća, brodove ili djelatnosti koje ne ispunjavaju uvjete, i iz članka 50. stavka 3. RIS-a predstavljaju državnu potporu GIU-ima i njihovim investitorima, koju je Španjolska nezakonito provodila od 1. siječnja 2002. u suprotnosti s člankom 108. stavkom 3. Ugovora o funkcioniranju Europske unije.

Članak 2.

Mjere državne potpore iz članka 1. nisu sukladne s unutarnjim tržištem, osim u mjeri u kojoj takva potpora odgovara naknadi za posredovanje financijskih investitora sukladnoj s tržištem te u kojoj se ona usmjerava na poduzeća pomorskog prometa koja ispunjavaju uvjete iz Pomorskih smjernica u skladu s uvjetima određenim u tim smjernicama.

Članak 3.

Španjolska mora okončati sustav potpore iz članka 1. u onoj mjeri u kojoj je on nesukladan sa zajedničkim tržištem.

Članak 4.

1. Španjolska mora osigurati povrat nesukladne potpore koja je dodijeljena na temelju sustava iz članka 1. od investitora GIU-a koji su ju koristili, bez mogućnosti da takvi primatelji prenesu teret povrata na druge osobe. Međutim, neće se provesti povrat vezano za potporu koja je dodijeljena u okviru poslova financiranja za koje su se nadležna nacionalna tijela obvezala odobriti pogodnosti iz tih mjera pravno obvezujućim aktom usvojenim prije 30. travnja 2007.

2. Na iznose za povrat obračunava se kamata od dana na koji su ti iznosi stavljeni na raspolaganje primateljima do njihovog stvarnog povrata.

3. Obračunava se složena kamata u skladu s poglavljem V. Uredbe Komisije (EZ) br. 794/2004⁽¹³⁸⁾ i Uredbom Komisije (EZ) br. 271/2008⁽¹³⁹⁾ o izmjeni Uredbe (EZ) br. 794/2004.

4. Španjolska mora obustaviti plaćanje svih neisplaćenih potpora iz sustava iz članka 1. s učinkom od dana donošenja ove Odluke.

Članak 5.

1. Povrat potpore dodijeljene na temelju sustava iz članka 1. stupa na snagu odmah i odmah proizvodi učinak.

2. Španjolska mora osigurati provedbu ove Odluke u roku od četiri mjeseca od datuma priopćenja ove Odluke.

⁽¹³⁸⁾ SL L 140, 30.4.2004., str. 1.

⁽¹³⁹⁾ SL L 82, 25.3.2008., str. 1.

Članak 6.

1. U roku od dva mjeseca od priopćenja ove Odluke, Španjolska mora dostaviti sljedeće informacije:
 - (a) popis primatelja koji su primili potporu na temelju sustava iz članka 1. i ukupan iznos potpore koju je svaki od njih primio na temelju tog sustava;
 - (b) ukupan iznos (glavnica i kamata na iznos povrata državne potpore) koji se treba povratiti od svakog korisnika;
 - (c) detaljan opis mjera koje su već poduzete i koje se planiraju poduzeti radi usklađivanja s ovom Odlukom;
 - (d) dokumente kojima se dokazuje da je primateljima naređen povrat potpore.

2. Španjolska mora stalno izvješćivati Komisiju o napretku nacionalnih mjera koje poduzima radi primjene ove Odluke sve do završetka povrata potpore dane na temelju sustava iz članka 1. Dužna je odmah dostaviti, na jednostavan zahtjev Komisije, informacije o mjerama koje je već poduzela i koje planira poduzeti radi usklađivanja s ovom Odlukom. Također je dužna dostaviti detaljne informacije o iznosima potpore i kamati na iznos povrata državne potpore koje je već povratila od primatelja.

Članak 7.

Ova je Odluka upućena Kraljevini Španjolskoj.

Sastavljeno u Bruxellesu 17. srpnja 2013.

Za Komisiju
Joaquín ALMUNIA
Potpredsjednik

PRILOG

Informacije o iznosima primljene potpore, potpore koja se treba vratiti i koja je već vraćena

Naziv korisnika	Ukupni iznos potpore koja je primljena u okviru programa (*)	Ukupni iznos potpore koju treba vratiti (*) (glavnica)	Ukupni iznos koji je već nadoknađen (*)	
			glavnica	kamate na povrat

(*) U milijunima nacionalne valute.