



Zbornik sudske prakse

PRESUDA OPĆEG SUDA (deveto prošireno vijeće)

15. studenoga 2018.*

„Državne potpore – Odredbe o porezu na dobit kojima se poduzetnicima porezno rezidentnima u Španjolskoj dopušta amortizacija *goodwill* koji proizlazi iz stjecanja udjela u društvima porezno rezidentnima u inozemstvu – Odluka kojom se potpora proglašava nespojivom s unutarnjim tržištem i nalaže njezin povrat – Pojam državne potpore – Selektivnost – Referentni sustav – Odstupanje – Različito postupanje – Opravdanje različitog postupanja – Poduzetnici korisnici mjere – Legitimna očekivanja”

U predmetu T-399/11 RENV,

Banco Santander, SA, sa sjedištem u Santanderu (Španjolska),

Santusa Holding, SL, sa sjedištem u Boadilli del Monte (Španjolska),

koje zastupaju J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero i A. Lamadrid de Pablo, odvjetnici,

tužitelji,

koje podupiru

Savezna Republika Njemačka, koju zastupa T. Henze, u svojstvu agenta,

i

Irska, koju su zastupale G. Hodge i E. Creedon, a zatim G. Hodge i M. Browne, u svojstvu agenata,

i

Kraljevina Španjolska, koju zastupa M. Sampol Pucurull, u svojstvu agenta,

intervenijenti,

protiv

Europske komisije, koju zastupaju R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes i P. Němečková, u svojstvu agenata,

tuženika,

* Jezik postupka: španjolski

povodom zahtjeva na temelju članka 263. UFEU-a za poništenje članka 1. stavka 1. i članka 4. Odluke Komisije 2011/282/EU od 12. siječnja 2011. o poreznoj amortizaciji financijskog *goodwill*a za stjecanja inozemnih udjela C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) koju provodi Španjolska (SL 2011., L 135, str. 1.),

OPĆI SUD (deveto prošireno vijeće),

u sastavu: S. Gervasoni (izvjestitelj), predsjednik, L. Madise, R. da Silva Passos, K. Kowalik-Bańczyk i C. Mac Eochaidh, suci,

tajnik: X. Lopez Bancalari, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 31. siječnja 2018.,

donosi sljedeću

Presudu

I. Okolnosti spora

- 1 Dana 10. listopada 2007., slijedom više pisanih pitanja koja su joj postavili članovi Europskog parlamenta tijekom 2005. i 2006. te pritužbe privatnog subjekta koja joj je bila upućena tijekom 2007., Komisija Europskih zajednica odlučila je pokrenuti formalni istražni postupak, predviđen člankom 108. stavkom 2. UFEU-a, u pogledu odredbe iz članka 12. stavka 5., uvedenog u Ley del Impuesto sobre Sociedades (španjolski Zakon o porezu na dobit) zakonom Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Zakon 24/2001 o donošenju poreznih, upravnih i socijalnih mjera) od 27. prosinca 2001. (BOE br. 313 od 31. prosinca 2001., str. 50493.), preuzetog dekretom Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Kraljevski zakonodavni dekret 4/2004 kojim se odobrava izmijenjeni tekst Zakona o porezu na dobit) od 5. ožujka 2004. (BOE br. 61 od 11. ožujka 2004., str. 10951., u daljnjem tekstu: sporna mjera ili sporni sustav).
- 2 Spornom mjerom predviđa se da, u slučaju stjecanja udjela poduzetnika koji se oporezuje u Španjolskoj u „inozemnom društvu”, ako se time stječe udio od najmanje 5 % i taj se udio neprekinuto drži najmanje godinu dana, financijski *goodwill* (vidjeti točke 65. i 67. ove presude) koji iz toga proizlazi može se odbiti u obliku amortizacije od porezne osnovice poreza na dobit kojega je poduzetnik obveznik. Spornom mjerom određuje se da, kako bi ga se moglo kvalificirati kao „inozemno društvo”, društvo mora biti obveznik poreza jednakog onomu koji se primjenjuje u Španjolskoj i njegovi prihodi uglavnom moraju potjecati iz djelatnosti koje se obavljaju u inozemstvu.
- 3 Dopisom od 5. prosinca 2007. Komisija je zaprimila primjedbe Kraljevine Španjolske o odluci o pokretanju formalnog istražnog postupka (u daljnjem tekstu: odluka o pokretanju). Između 18. siječnja i 16. lipnja 2008. Komisija je također zaprimila primjedbe 32 zainteresirane treće strane. Dopisima od 30. lipnja 2008. i 22. travnja 2009. Kraljevina Španjolska podnijela je komentare na primjedbe zainteresiranih trećih strana.
- 4 Dana 18. veljače 2008. kao i 12. svibnja 2009. i 8. lipnja 2009. Komisija je održala tehničke sastanke sa španjolskim vlastima. Drugi tehnički sastanci također su održani s nekima od 32 zainteresirane treće strane.
- 5 Dopisom od 14. srpnja 2008. i elektroničkom poštom od 16. lipnja 2009. Kraljevina Španjolska dostavila je Komisiji dodatne podatke.

- 6 Komisija je svojom Odlukom 2011/5/EZ od 28. listopada 2009. o poreznoj amortizaciji financijskog *goodwill* za stjecanja inozemnih udjela C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) koju provodi Španjolska (SL 2011., L 7, str. 48., u daljnjem tekstu: odluka od 28. listopada 2009.) dovršila postupak kad je riječ o stjecanju udjela unutar Europske unije.
- 7 Komisija je sporni sustav, koji se sastoji od porezne pogodnosti kojom se španjolskim društvima dopušta amortizacija *goodwill* koji proizlazi iz stjecanja udjela u nerezidentnim društvima, proglasila nespojivim s unutarnjim tržištem kad se primjenjivao na stjecanja udjela u društvima sa sjedištem u Uniji.
- 8 Komisija je, međutim, ostavila otvorenim postupak kad je riječ o stjecanju udjela izvan Unije, s obzirom na to da su se španjolske vlasti obvezale dostaviti nove dokaze koje su utvrdile o preprekama za prekogranična spajanja koje postoje izvan Unije.
- 9 Kraljevina Španjolska dostavila je Komisiji 12., 16. i 20. studenoga 2009. i 3. siječnja 2010. podatke o izravnim ulaganjima španjolskih društava izvan Unije. Komisija je također primila primjedbe nekoliko trećih zainteresiranih strana.
- 10 Dana 27. studenoga 2009. kao i 16. i 29. lipnja 2010. održani su tehnički sastanci između Komisije i španjolskih vlasti.
- 11 Dana 12. siječnja 2011. Komisija je donijela Odluku 2011/282/EU o poreznoj amortizaciji financijskog *goodwill* za stjecanja inozemnih udjela C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) koju provodi Španjolska (SL 2011., L 135, str. 1., u daljnjem tekstu: pobijana odluka). Ta je odluka, u verziji koja je 21. svibnja 2011. objavljena u *Službenom listu Europske unije*, ispravljena 3. ožujka 2011. Ta je odluka i drugi put ispravljena, a ispravak je objavljen u *Službenom listu* 26. studenoga 2011.
- 12 Pobijanom odlukom sporni sustav proglašen je nespojivim s unutarnjim tržištem kad se primjenjuje na stjecanja udjela u poduzetnicima sa sjedištem izvan Unije (članak 1. stavak 1. pobijane odluke). Člankom 4. te odluke, među ostalim, određeno je da Španjolska provede povrat dodijeljene potpore.

II. Postupak i zahtjevi stranaka

- 13 Zahtjevom podnesenim tajništvu Općeg suda 29. srpnja 2011. tužitelji, Banco Santander, SA i Santusa Holding, SL, podnijeli su tužbu za poništenje pobijane odluke.
- 14 Presudom od 7. studenoga 2014., Banco Santander i Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), Opći sud prihvatio je tužbu na temelju činjenice da je Komisija pogrešno primijenila uvjet selektivnosti predviđen člankom 107. stavkom 1. UFEU-a.
- 15 Osim toga, Opći sud također je poništio odluku od 28. listopada 2009. svojom presudom od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939).
- 16 Zahtjevom podnesenim tajništvu Suda 19. siječnja 2015. Komisija je podnijela žalbu protiv presude od 7. studenoga 2014., Banco Santander i Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938). Ta je žalba, koja je upisana pod brojem C-21/15 P, spojena sa žalbom upisanom pod brojem C-20/15 P koju je Komisija podnijela protiv presude od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939).
- 17 Tužitelji, koje podupiru Savezna Republika Njemačka, Irska i Kraljevina Španjolska, zatražili su da se žalbe odbiju.

- 18 Presudom od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, u daljnjem tekstu: presuda World Duty Free, EU:C:2016:981), Sud je ukinuo presudu od 7. studenoga 2014., Banco Santander i Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), vratio predmet Općem sudu na ponovno suđenje i odredio da će se o dijelu troškova odlučiti naknadno. Sud je također ukinuo presudu od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939).
- 19 U skladu s člankom 217. stavkom 1. Poslovnika Općeg suda, glavne stranke podnijele su pisana očitovanja 2. ožujka 2017., a Kraljevina Španjolska 3. ožujka 2017.
- 20 U skladu s člankom 217. stavkom 3. Poslovnika, glavne stranke i Kraljevina Španjolska podnijele su dodatni podnesak s pisanim očitovanjima 24. travnja 2017.
- 21 Na temelju izvještaja suca izvjestitelja Opći sud odlučio je otvoriti usmeni dio postupka.
- 22 Odlukom predsjednika devetog proširenog vijeća Općeg suda od 8. prosinca 2017., nakon što su stranke saslušane, ovaj predmet i predmet T-219/10 RENV, World Duty Free Group/Komisija, spojeni su u svrhu usmenog postupka, u skladu s člankom 68. Poslovnika.
- 23 Izlaganja stranaka saslušana su na raspravi održanoj 31. siječnja 2018.
- 24 Tužitelji od Općeg suda zahtijevaju da:
- poništi članak 1. stavak 1. pobijane odluke u dijelu u kojem se njime utvrđuje da sporni sustav sadržava elemente državne potpore,
 - podredno, poništi članak 1. stavak 1. pobijane odluke u dijelu u kojem se njime utvrđuje da sporni sustav sadržava elemente državne potpore kad se primjenjuje na stjecanja udjela koja podrazumijevaju preuzimanje kontrole,
 - podredno, poništi članak 4. pobijane odluke u dijelu u kojem je njime određen povrat potpora za transakcije provedene prije objave pobijane odluke u *Službenom listu Europske unije*,
 - podredno, poništi članak 1. stavak 1. pobijane odluke i, još podrednije, njezin članak 4. u dijelu u kojem se te odredbe odnose na transakcije provedene u Sjedinjenim Američkim Državama, Meksiku i Brazilu,
 - naloži Komisiji snošenje troškova.
- 25 Tužitelji također zahtijevaju da Opći sud donese mjere upravljanja postupkom kako bi Komisija prosljedila dokumente.
- 26 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:
- odbije tužbu,
 - naloži tužiteljima snošenje troškova.
- 27 Kraljevina Španjolska od Općeg suda zahtijeva da:
- prihvati tužbu za poništenje,
 - naloži Komisiji snošenje troškova.

III. Pravo

- 28 U potporu tužbi tužitelji se pozivaju na tri tužbena razloga, pri čemu se prvi temelji na nepostojanju selektivnosti sporne mjere, drugi na pogrešci pri utvrđivanju korisnika sporne mjere i treći na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja.

A. Prvi tužbeni razlog, koji se temelji na nepostojanju selektivnosti sporne mjere

1. Argumenti stranaka

- 29 U okviru prvog tužbenog razloga tužitelji ističu tri prigovora, pri čemu se prvi temelji na nepostojanju selektivnosti *prima facie* sporne mjere, drugi na pogrešci pri utvrđivanju referentnog sustava (ili referentnog okvira ili pak redovnog ili uobičajenog sustava) i treći na opravdanosti sporne mjere s obzirom na prirodu i strukturu sustava kojega je ona dio.
- 30 U okviru prvog prigovora tužitelji u biti tvrde da sporni sustav nije selektivan u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a jer je korist koja se njime predviđa dostupna svim poduzetnicima. Navode da se selektivnost utvrđena u pobijanoj odluci temelji na kružnom i tautološkom rasuđivanju prema kojem samo poduzetnici koji su korisnici sporne mjere mogu od nje ostvarivati koristi.
- 31 Tužitelji se također pozivaju na postojanje statističkih podataka na temelju kojih bi se mogla potkrijepiti činjenica da su koristi od sporne mjere mogli ostvarivati poduzetnici različitih veličina iz različitih sektora. Konačno, pozivaju se na nedosljednost Komisije s obzirom na vlastitu praksu.
- 32 U okviru drugog prigovora tužitelji tvrde da španjolski poduzetnici, iako mogu bez problema provesti spajanje s rezidentnim društvima, što im stoga omogućuje ostvarivanje koristi od amortizacije *goodwill*a, nailaze na poteškoće koje ih sprječavaju da provedu spajanje, a stoga i ostvare koristi od te amortizacije, kod transakcija koje se odnose na nerezidentna društva, osobito u državama koje nisu članice Unije. Ovisno o vrsti predmetnih transakcija, poduzetnici se stoga nalaze u različitim pravnim i činjeničnim situacijama. Stoga se ne može smatrati da se spornom mjerom, koja se primjenjuje samo na stjecanja udjela u nerezidentnim društvima, uvodi odstupanje od redovnog ili uobičajenog poreznog sustava, odnosno razlikovanje između transakcija koje se, s obzirom na cilj koji se želi postići tim sustavom, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji.
- 33 Tužitelji se u tom pogledu pozivaju na određeni broj presuda Suda. Također tvrde da Komisija nije dovoljno objasnila zašto se ne bi mogao utvrditi drukčiji referentni sustav koji je specifičan za stjecanja udjela u nerezidentnim društvima.
- 34 Prema mišljenju tužitelja, iako je Komisija u odluci od 28. listopada 2009. priznala da postoji razlika u situaciji između stjecanja udjela u rezidentnim društvima i stjecanja udjela u nerezidentnim društvima, više je ne priznaje u pobijanoj odluci. Tužitelji ističu nedosljednost Komisije te se stoga u biti pozivaju na povredu načela zaštite legitimnih očekivanja. Tužitelji u tom pogledu zahtijevaju podnošenje razmjene dopisa između Komisije i Kraljevine Španjolske.
- 35 Tužitelji tvrde da je utvrđeno postojanje pravnih prepreka koje onemogućuju poslovna spajanja s nerezidentnim društvima. U tom pogledu kritiziraju ocjene Komisije u pogledu situacije spajanja u Sjedinjenim Američkim Državama, Brazilu, Meksiku i Japanu. Tvrde da zaključak do kojeg je Komisija došla u tom pogledu nije dovoljno obrazložen.
- 36 Prigovaraju Komisiji da je uzela u obzir samo izričite pravne prepreke.

- 37 Također prigovaraju Komisiji da je ispitala samo situaciju u određenim zemljama, iako je Kraljevina Španjolska izričito od Komisije zahtijevala da ispita situaciju u svakoj od država koje su navedene u studijama koje su joj podnesene tijekom formalnog istražnog postupka.
- 38 U okviru trećeg prigovora tužitelji podredno tvrde da je odstupanje koje je uvedeno spornom mjerom u svakom slučaju opravdano logikom španjolskog poreznog sustava. Naime, na temelju sporne mjere moguće je osigurati poreznu neutralnost između transakcija stjecanja udjela u rezidentnim društvima i transakcija stjecanja udjela u nerezidentnim društvima.
- 39 Tužitelji se u tom pogledu pozivaju na Komisijinu praksu odlučivanja.
- 40 Tužitelji također kritiziraju rasuđivanje Komisije prema kojem je sporna mjera neproporcionalna i nedovoljno precizna. Prema mišljenju tužitelja, sporna mjera ispravno se primjenjivala čim je dosegnut prag od 5 % udjela. U svakom slučaju, Komisija je trebala utvrditi, kao što je Kraljevina Španjolska to od nje izričito zahtijevala, da sporna mjera nije selektivna u pogledu stjecanja većinskih udjela. U tom se pogledu pozivaju na više presuda kao i na dopis člana Komisije nadležnog za tržišno natjecanje u kojem je taj član dao svoje mišljenje o mogućnosti zadržavanja spornog sustava.
- 41 Kraljevina Španjolska navodi da je cilj sporne mjere osigurati poštovanje načela porezne neutralnosti. U skladu s tim načelom porezni učinci istog ulaganja trebaju biti jednaki.
- 42 Kraljevina Španjolska smatra da sporna mjera nije povezana s „načelom konkurentnosti”.
- 43 Također ističe da je pogodnost koja se pruža spornom mjerom dostupna svim poduzetnicima, bez obzira na njihovu djelatnost.
- 44 Dodaje da se spornom mjerom samo osigurava povrat ulaganja na način da se troškovi tog ulaganja smanjuju u trenutku određivanja iznosa koji se oporezuje.
- 45 Kraljevina Španjolska tvrdi da Komisija nije uzela u obzir pravne i praktične prepreke prekograničnim spajanjima, iako je Komisiji priopćila te poteškoće tijekom formalnog istražnog postupka. Dodaje da su predmetne prepreke postojale u trenutku stupanja na snagu sporne mjere i da nisu uklonjene, čak ni unutar Unije, unatoč naknadnom donošenju propisa u tom području.
- 46 Kraljevina Španjolska tvrdi da Komisija nije iscrpno ispitala pravnu i činjeničnu situaciju u pogledu prepreka prekograničnim spajanjima. Navodi da je Komisija imala na raspolaganju opsežnu dokumentaciju koja joj je podnesena. Član Komisije nadležan za tržišno natjecanje priznao je da postoje prepreke u okviru razmjene dopisa sa španjolskom nacionalnom administracijom. Te se prepreke ne mogu ograničiti na izričite pravne prepreke.
- 47 Kraljevina Španjolska tvrdi da je utvrđeno postojanje pravnih prepreka, ali i gospodarskih i praktičnih prepreka prekograničnim spajanjima. Osobito kritizira rasuđivanje koje je Komisija primijenila u pogledu Sjedinjenih Američkih Država, Meksika i Brazila.
- 48 Komisija odgovara da je analiza selektivnog karaktera mjere, onako kako je izvršena u pobijanoj odluci, u skladu sa sudskom praksom s obzirom na to da se ta analiza temelji na definiciji relevantnog referentnog okvira i nastavlja utvrđivanjem postojanja iznimke stvorene spornom mjerom. Komisija u svojim očitovanjima podnesenima o presudi World Duty Free smatra da je njezina analiza potvrđena tom presudom.
- 49 Prema mišljenju Komisije, iako se referentni sustav koji se uzeo u obzir odnosi samo na stjecanja udjela u nerezidentnim društvima, situacije koje nisu bitno slične ipak ostvaruju koristi od pogodnosti predviđene spornom mjerom s obzirom na to da se taj referentni sustav primjenjuje i na stjecanja manjinskih udjela.

- 50 Komisija dodaje da se sporna mjera primjenjuje na manjinske udjele koji nisu povezani s poslovnim spajanjima.
- 51 Osim toga, sporna mjera nema veze s mogućnošću poslovnog spajanja, a osobito ne u pogledu poduzetnika koji stječu manjinske udjele u nerezidentnim društvima.
- 52 Usto je, prema mišljenju Komisije, kako bi se mogla potvrditi zakonitost pobijane odluke, dovoljno da se postojanje prepreka prekograničnom spajanju ne utvrdi u određenim zemljama.
- 53 Osim toga, Komisija navodi da se tužitelji ne mogu utemeljeno pozivati na povredu načela zaštite legitimnih očekivanja.
- 54 Komisija također navodi da sporna mjera nije opravdana logikom španjolskog poreznog sustava. Konkretno, poziva se na činjenicu da je za amortizaciju *goodwill* u slučaju nacionalnih transakcija nužno potrebno provesti poslovno spajanje, dok se, što se tiče prekograničnih transakcija, sporna mjera primjenjuje počevši od običnog stjecanja udjela od 5 % u nerezidentnom poduzetniku.
- 55 Komisija također podsjeća da je u uobičajenom sustavu amortizacija *goodwill* za stjecanja udjela od samo 5 % moguća isključivo ako nakon tih stjecanja udjela slijedi poslovno spajanje. Posljedica toga je da poduzetnik koji stekne udio od najmanje 5 % u rezidentnom društvu, ali koji se s njime ne može spojiti zbog toga što, na primjer, ne posjeduje dovoljno udjela, neće moći ostvariti koristi od amortizacije *goodwill*. Suprotno tomu, poduzetnik koji na sličan način stekne udio u nerezidentnom društvu te se također ne može spojiti s njime jer ne posjeduje dovoljno udjela moći će ostvariti koristi od sporne mjere i tako amortizirati *goodwill*.
- 56 Komisija pojašnjava da, suprotno onomu što je, prema njezinu mišljenju, navedeno u tužbi, španjolske vlasti nisu zahtijevale od Komisije da utvrdi nepostojanje potpore u slučajevima u kojima se sporna mjera primjenjivala na većinske udjele.

2. Ocjena Općeg suda

- 57 Ponajprije treba podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, kvalifikacija određene nacionalne mjere „državnom potporom” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a zahtijeva prethodno ispunjenje svih sljedećih uvjeta. Kao prvo, mora biti riječ o državnoj intervenciji ili intervenciji putem državnih sredstava. Kao drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Treće, ona mora pružati selektivnu prednost svojem korisniku. Četvrto, ona mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje (vidjeti presudu *World Duty Free*, t. 53. i navedenu sudsku praksu).
- 58 Što se tiče uvjeta koji se odnosi na selektivnost prednosti koja je sastavni dio pojma „državne potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, iz također ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da ocjena tog uvjeta zahtijeva utvrđivanje stavlja li, u okviru dotičnog pravnog sustava, predmetna nacionalna mjera u povoljniji položaj „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe” u usporedbi s drugima koji se, s obzirom na cilj koji se želi postići navedenim sustavom, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koji na taj način doživljavaju različit tretman koji bi se u biti mogao okvalificirati kao diskriminatoran (vidjeti presudu *World Duty Free*, t. 54. i navedenu sudsku praksu).
- 59 Nadalje, ako je predmetna mjera zamišljena kao opći sustav potpore, a ne kao pojedinačna potpora, na Komisiji je da utvrdi pruža li ona, iako predviđa prednost općeg doseg, isključivu korist određenim poduzetnicima ili sektorima djelatnosti (vidjeti presudu *World Duty Free*, t. 55. i navedenu sudsku praksu).

- 60 Što se posebno tiče nacionalnih mjera koje pružaju porezne pogodnosti, treba podsjetiti da mjera takve naravi koja, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, korisnike stavlja u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika može pružiti selektivnu prednost korisnicima i stoga predstavlja državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Naprotiv, porezna pogodnost koja proizlazi iz opće mjere primjenjive bez razlike na sve gospodarske subjekte ne predstavlja takvu potporu u smislu te odredbe (vidjeti presudu *World Duty Free*, t. 56. i navedenu sudsku praksu).
- 61 U tom kontekstu, u svrhe kvalificiranja nacionalne porezne mjere kao „selektivne”, Komisija mora, kao prvo, utvrditi redovni ili „uobičajeni” porezni sustav koji je na snazi u predmetnoj državi članici te, kao drugo, dokazati da odnosna porezna mjera odstupa od tog redovnog sustava, u mjeri u kojoj se njome uvodi razlikovanje između subjekata koji se, s obzirom na cilj tog zajedničkog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivim situacijama (vidjeti presudu *World Duty Free*, t. 57. i navedenu sudsku praksu).
- 62 Pojam „državne potpore” ne obuhvaća, međutim, mjere koje uvode razlikovanje između poduzetnika koji se, s obzirom na cilj predmetnog pravnog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koje su stoga *a priori* selektivne, kada dotična država članica uspije dokazati da je to razlikovanje opravdano jer proizlazi iz naravi ili strukture sustava kojeg su te mjere dio (vidjeti presudu *World Duty Free*, t. 58. i navedenu sudsku praksu).
- 63 Stoga je na temelju metode u tri faze, kako je predstavljena u točkama 61. i 62. ove presude, moguće zaključiti da je određena nacionalna porezna mjera selektivna.
- 64 Također valja, i dalje podredno, preuzeti obrazloženje iz pobijane odluke na temelju kojeg je Komisija zaključila da je sporna mjera selektivna.
- 65 Najprije valja pojasniti da se *goodwill* u pobijanoj odluci definira kao vrijednost ugleda trgovačkog imena dotičnog poduzetnika, dobri poslovni odnosi s kupcima, vještine zaposlenih i ostali takvi čimbenici koji bi mogli dovesti do veće zarade u budućnosti (uvodna izjava 27. pobijane odluke). On proizlazi iz računovodstvene razlike između troška stjecanja i tržišne vrijednosti imovine poduzetnika koju je spojeni subjekt stekao ili koja je pod njegovom kontrolom (uvodna izjava 123. pobijane odluke). Kad se stjecanje društva ostvaruje stjecanjem njegovih dionica, *goodwill* odgovara razlici između cijene plaćene za stjecanje udjela u društvu i tržišne vrijednosti imovine tog društva, što je razlika koja se u poslovnim knjigama poduzetnika stjecatelja treba knjižiti kao zasebna nematerijalna imovina čim taj poduzetnik preuzme kontrolu nad stečenim poduzetnikom (uvodna izjava 27. pobijane odluke).
- 66 U uvodnoj izjavi 28. pobijane odluke navodi se da se, u skladu sa španjolskim poreznim načelima, *goodwill*, osim sporne mjere, može amortizirati samo u slučaju „poslovnog spajanja”, odnosno, u skladu sa širokim poimanjem tog izraza, nakon stjecanja imovine ili doprinosa u imovini neovisnih poduzetnika i nakon transakcije spajanja ili podjele.
- 67 Financijski *goodwill* u pobijanoj se odluci definira kao ekvivalent *goodwilla* koji je knjižen u poslovnim knjigama poduzetnika stjecatelja u slučaju spajanja tog poduzetnika i stečenog poduzetnika. Stoga, prema mišljenju Komisije, pojam financijskog *goodwilla*, naveden u spornoj mjeri, u područje stjecanja udjela uvodi pojam koji se obično koristi za transakcije poslovnih spajanja (uvodna izjava 29. pobijane odluke).
- 68 Komisija je u pobijanoj odluci smatrala da je relevantni referentni okvir ili sustav bio španjolski sustav poreza na dobit i, preciznije, pravila o poreznom tretmanu financijskog *goodwilla* definirana u navedenom poreznom sustavu (uvodna izjava 118. pobijane odluke). Dodala je da time potvrđuje referentni sustav utvrđen u odluci od 28. listopada 2009. Međutim, u uvodnoj izjavi 89. potonje odluke pojasnila je da „spornu mjeru treba ocijeniti uzimajući u obzir opće odredbe sustava poreza na dobit koje se primjenjuju na situacije u kojima pojava *goodwilla* dovodi do porezne pogodnosti [...] jer

smatra da situacije u kojima se financijski *goodwill* može amortizirati ne obuhvaćaju sve kategorije poreznih obveznika koji se nalaze u sličnoj činjeničnoj ili pravnoj situaciji”. Komisija je tako smatrala da se referentni okvir ne može ograničiti na porezni tretman financijskog *goodwill*a uveden spornom mjerom jer se tom mjerom ostvaruju koristi samo kod stjecanja udjela u nerezidentnim društvima i da referentni okvir stoga čine opće odredbe sustava poreza na dobit koje se odnose na poreznu amortizaciju *goodwill*a (u daljnjem tekstu: porezni tretman *goodwill*a).

- 69 Komisija je također navela da sporna mjera, time što omogućuje da se *goodwill* koji bi se knjižio da su se poduzetnici spojili pojavi čak i ako nema poslovnog spajanja, čini iznimku od referentnog sustava (uvodna izjava 124. pobijane odluke) s obzirom na to da se tim sustavom zbog računovodstvenih razloga amortizacija *goodwill*a predviđa samo u slučaju takvog spajanja (uvodne izjave 28., 29. i 123. pobijane odluke).
- 70 Komisija je dodala da se sporna mjera ne može smatrati novim potpuno zasebnim općim pravilom s obzirom na to da je amortizacija *goodwill*a koji proizlazi iz običnog stjecanja udjela dopuštena samo u slučaju prekograničnih stjecanja udjela, a ne i u slučaju nacionalnih stjecanja udjela. Stoga se, prema mišljenju Komisije, spornom mjerom uvelo različito postupanje između nacionalnih transakcija i prekograničnih transakcija (uvodna izjava 124. pobijane odluke).
- 71 Komisija je zatim u uvodnoj izjavi 136. pobijane odluke istaknula da sporna mjera nije potrebna s obzirom na logiku poreznog sustava. Dodala je da je ta mjera također neproporcionalna. Valja napomenuti da je Komisija u uvodnoj izjavi 106. pobijane odluke već istaknula prirodu sporne mjere, koja je istodobno nejasna i neprecizna, ali i diskriminatorna.
- 72 Komisija je pojasnila da sporna mjera dovodi do drukčijeg oporezivanja poduzetnika koji se nalaze u usporedivim situacijama samo zbog toga što neki od njih sudjeluju u ulaganjima u inozemstvu (uvodna izjava 136. pobijane odluke) i da također dovodi, time što se primjenjuje i na stjecanja manjinskih udjela, do jednakog postupanja u različitim situacijama (uvodna izjava 139. pobijane odluke).
- 73 Komisija je zaključila da selektivna prednost predmetnog poreznog sustava nije opravdana prirodom poreznog sustava (uvodna izjava 140. pobijane odluke).
- 74 Valja dodati da je Komisija također provjerila postoje li izričite pravne prepreke prekograničnim spajanjima u državama koje nisu članice Unije (uvodne izjave 113. do 120. pobijane odluke).
- 75 Komisija je pojasnila da je ispitala zakonodavstvo tih trećih država samo kako bi provjerila tvrdnje španjolskih vlasti u pogledu postojanja prepreka prekograničnim spajanjima. Istaknula je da to ispitivanje nipošto ne znači priznavanje da te prepreke mogu opravdati drukčiji referentni sustav od onog koji je ona utvrdila (uvodna izjava 113. pobijane odluke).
- 76 Komisija je na temelju takvog ispitivanja zaključila da ne postoji „nijedan razlog da odstupi od referentnog sustava iz odluke o pokretanju postupka i odluke [od 28. listopada 2009.]” (uvodna izjava 118. pobijane odluke).
- 77 Valja ocijeniti je li Komisija, s obzirom na svaki od tih triju prigovora koje su istaknuli tužitelji, na temelju navedene sudske prakse i upravo navedenih obrazloženja mogla pravilno zaključiti da je sporna mjera selektivna.

a) Nepostojanje selektivnosti prima facie

- 78 U presudi od 7. studenoga 2014., Banco Santander i Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), Opći sud u biti je smatrao da se ne može utvrditi da mjera koja čini poreznu pogodnost narušava tržišno natjecanje time što određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe stavlja u povoljniji položaj ako je ta pogodnost dostupna svim poduzetnicima koji su obveznici poreza na dobit u državi članici koja je donijela predmetnu mjeru. Opći sud smatrao je da je pogodnost koja se pruža nacionalnom poreznom mjerom općeg dosega dostupna svim poduzetnicima kada nije moguće utvrditi kategoriju poduzetnika koji ne mogu biti korisnici mjere ili, posljedično, kategoriju poduzetnika kojima je mjera namijenjena (točke 38. do 49., 56. i 83. do 85.).
- 79 Međutim, Opći sud smatrao je da pogodnost koja se pruža spornom mjerom dostupna svim poduzetnicima koji su obveznici poreza na dobit u Španjolskoj i koji odluče steći udio u nerezidentnim društvima. Naime, Opći sud istaknuo je da svi poduzetnici mogu slobodno donijeti takvu odluku, a da pritom, među ostalim, sektor djelatnosti poduzetnika ili njegova veličina ne predstavljaju nikakvo ograničenje u tom pogledu, i da isti poduzetnik može uzastopno, čak i istodobno stjecati vlasničke udjele u rezidentnim društvima i u nerezidentnim društvima (presuda od 7. studenoga 2014., Banco Santander i Santusa/Komisija, T-399/11, EU:T:2014:938, t. 57. do 65.).
- 80 Na temelju takvog utvrđenja dostupnosti sporne mjere Opći sud zaključio je, primijenivši rasuđivanje navedeno u točki 78. ove presude, da Komisija za utvrđivanje da je sporna mjera selektivna nije mogla samo istaknuti da ona čini iznimku od referentnog sustava, da je ostvarila koristi samo za poduzetnike koji provode transakcije na koje se odnosi i da se njome „žel[jelo] staviti u povoljniji položaj izvoz kapitala”.
- 81 Sud je presudom World Duty Free osporio rasuđivanje iz točke 78. ove presude, pri čemu je smatrao da se njime uvodi dodatni zahtjev koji se odnosi na utvrđivanje posebne kategorije poduzetnika koje se može razlikovati na temelju njihovih posebnih svojstva, a koji se ne može izvesti iz sudske prakse (vidjeti točke 69. do 71. i 78.).
- 82 Sud je naime presudio da uvjet za primjenu ili dodjelu porezne potpore može biti temelj za utvrđivanje selektivnog karaktera te potpore ako taj uvjet dovodi do stvaranja razlike između poduzetnika koji se, s obzirom na cilj kojem teži redovni sustav koji služi kao referentni okvir, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji, i ako stoga razotkriva diskriminaciju s obzirom na poduzetnike koji su iz toga isključeni (presuda World Duty Free, t. 86.). Sud je također istaknuo da se na temelju činjenice da rezidentni poduzetnici pri stjecanju udjela u društvima porezno rezidentnima u Španjolskoj ne mogu ishoditi pogodnost koja se predviđa spornom mjerom može zaključiti da je ta mjera selektivna (presuda World Duty Free, t. 87.).
- 83 Stoga utvrđenje selektivnosti ne proizlazi nužno iz toga što određeni poduzetnici ne mogu ostvariti koristi od pogodnosti predviđene predmetnom mjerom zbog pravnih, ekonomskih ili praktičnih ograničenja koja ih sprječavaju da provedu transakciju kojom je uvjetovana dodjela te pogodnosti, ali može proizlaziti iz običnog utvrđenja da postoji transakcija kojom se, iako je usporediva s transakcijom kojom je uvjetovana dodjela predmetne pogodnosti, ne daje pravo na nju. Iz toga slijedi da porezna mjera može biti selektivna, iako svi poduzetnici mogu slobodno odlučiti provesti transakciju kojom je uvjetovana dodjela pogodnosti koja se predviđa tom mjerom.
- 84 Tako se naglasak stavio na pojam selektivnosti koja se temelji na razlikovanju između poduzetnika koji odluče provesti određene transakcije i drugih poduzetnika koji ih ne odluče provesti, a ne na razlikovanju između poduzetnika s obzirom na njihova posebna obilježja.
- 85 Stoga je Opći sud dužan primijeniti to rasuđivanje na spornu mjeru.

- 86 Međutim, može se samo utvrditi da se spornom mjerom poduzetnicima koji se oporezuju u Španjolskoj i koji su odlučili steći udio u nerezidentnim društvima daje prednost u odnosu na poduzetnike koji se oporezuju u Španjolskoj i koji su odlučili steći udio u rezidentnim društvima.
- 87 Naime, poduzetnici koji se oporezuju u Španjolskoj ne mogu, kada provode transakciju stjecanja udjela u rezidentnom društvu, na temelju te transakcije steći pogodnost predviđenu spornom mjerom.
- 88 Stoga, kada je poduzetnik koji se oporezuje u Španjolskoj odlučio steći udio u nerezidentnom društvu, on se, u okviru koji je određen tom transakcijom, nalazi u povoljnijem položaju u odnosu na sve druge poduzetnike, uključujući sebe samog (vidjeti točku 79. ove presude), koji su odlučili steći udio u rezidentnom društvu.
- 89 Iz prethodno navedenog proizlazi da nacionalna porezna mjera kao što je sporna mjera, kojom se dodjeljuje pogodnost koja je uvjetovana provedbom gospodarske transakcije, može biti selektivna, uključujući kada, s obzirom na obilježja predmetne transakcije, svaki poduzetnik može slobodno odlučiti provesti tu transakciju.
- 90 Prvi prigovor koji ističu tužitelji, koji se u biti temelji na činjenici da svi poduzetnici mogu ostvariti koristi od pogodnosti koja se pruža spornom mjerom, stoga treba odbiti, a da pritom nije potrebno prihvatiti zahtjeve za mjere upravljanja postupkom koje su tužitelji podnijeli u tom pogledu jer se na temelju tih mjera treba moći utvrditi da svi poduzetnici mogu ostvariti koristi od pogodnosti koja se pruža spornom mjerom.

b) Postojanje odstupanja

- 91 Tužitelji u okviru svojeg drugog prigovora kritiziraju to što je Komisija u ovom slučaju primijenila prve dvije faze metode navedene u točkama 61. i 62. ove presude, na temelju kojih se može utvrditi postoji li odstupanje od redovnog ili uobičajenog poreznog sustava, odnosno razlikovanje između transakcija koje se, s obzirom na cilj koji se želi postići tim sustavom, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji. Oni u biti osporavaju elemente usporedbe koje je Komisija uzela u obzir u okviru te dvije faze.
- 92 Stoga je na Općem sudu da ocijeni je li Komisija ispravno provela prve dvije faze metode analize navedene u točkama 61. i 62. ove presude, odnosno utvrđivanje redovnog nacionalnog poreznog sustava (prva faza) i utvrđivanje odstupanja od tog poreznog sustava (druga faza).

1) Prva faza

- 93 Kao što je istaknuto u točki 68. ove presude, Komisija je za svoju analizu selektivnosti kao referentni okvir utvrdila porezni tretman *goodwill* te taj okvir nije ograničila na porezni tretman isključivo financijskog *goodwill*. Naime, smatrala je da situacije u kojima se financijski *goodwill* može amortizirati ne obuhvaćaju sve kategorije poreznih obveznika koji se nalaze u sličnoj činjeničnoj i pravnoj situaciji. Stoga u pobijanoj odluci ispitivanje kriterija selektivnosti nije ograničila samo na stjecanja udjela u nerezidentnim društvima.
- 94 Međutim, tužitelji tvrde da španjolski poduzetnici, iako mogu bez problema provesti spajanje s rezidentnim društvima, što im omogućuje ostvarivanje koristi od amortizacije *goodwill*, nailaze na poteškoće koje ih sprječavaju da provedu spajanje, a stoga i ostvare koristi od te amortizacije, kod transakcija koje se odnose na nerezidentna društva, osobito u državama koje nisu članice Unije. Ovisno o vrsti predmetnih transakcija, poduzetnici se stoga nalaze u različitim pravnim i činjeničnim situacijama, čime se opravdava različit porezni tretman. Stoga se ne može smatrati da se spornom mjerom, koja se primjenjuje samo na stjecanja udjela u nerezidentnim društvima, uvodi razlikovanje između transakcija koje se nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji.

- 95 Argumentacija tužiteljâ navodi Opći sud na to da se pita o relevantnosti referentnog okvira koji je Komisija odabrala u ovom slučaju s obzirom na to da, prema mišljenju tužiteljâ, taj okvir treba, zbog prepreka prekograničnim spajanjima, ograničiti na spornu mjeru koja se primjenjuje samo na stjecanja udjela u nerezidentnim društvima.
- 96 Ovdje je riječ o utvrđivanju redovnog nacionalnog poreznog sustava, odnosno o prvoj od triju faza metode čiju provedbu Sud predviđa kako bi se ispitala selektivnost nacionalne porezne mjere (vidjeti točke 61. i 62. ove presude).
- 97 Kao prvo, valja istaknuti da je ta prva faza navedena u točki 16. Obavijesti Komisije o primjeni propisa o državnim potporama na mjere koje se odnose na izravno oporezivanje poduzetnika (SL 1998., C 384, str. 3.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 4., str. 9., u daljnjem tekstu: Obavijest iz 1998.). U toj je točki pojašnjeno da prvo treba utvrditi koji je zajednički sustav koji se primjenjuje.
- 98 Najprije, Komisija je u Obavijesti o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. [UFEU-a] (SL 2016., C 262, str. 1., u daljnjem tekstu: Obavijest iz 2016.) navela da je referentni sustav referentna vrijednost u odnosu na koju treba izvršiti procjenu selektivnosti mjere (točka 132.)
- 99 Kao drugo, valja istaknuti da se, iako su u sudskoj praksi Suda pružena pojašnjenja na temelju kojih se zemljopisni doseg referentnog okvira može ograničiti prije analize njegova odnosa s mjerom koju se smatra potporom (vidjeti u tom smislu presudu od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 64. do 66.; vidjeti također, što se tiče upravnog tijela koje ima samostalnu normativnu ovlast u odnosu na ovlast dotične države članice, presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 61. i 62.), materijalno ograničavanje tog referentnog okvira, naprotiv, u načelu provodi u vezi s tom mjerom.
- 100 Tako je u presudi od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr. (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 50.), što se tiče mjere oslobođenja od poreza na dobit koje ostvaruju proizvodne i radničke zadruge, Sud smatrao da taj porez u cijelosti čini referentni okvir s obzirom na činjenicu da se, za potrebe izračuna poreza na dobit društava, porezna osnovica korisnikâ te mjere određuje na isti način kao i porezna osnovica za druge vrste društava, odnosno ovisno o iznosu neto dobiti koja proizlazi iz obavljanja djelatnosti poduzetnika na kraju porezne godine. Tako je referentni okvir utvrđen uzimajući u obzir, s jedne strane, predmet mjere koji je očito povezan s predmetom referentnog okvira i, s druge strane, situaciju korisnikâ te mjere koja je usporediva sa situacijom drugih osoba na koje se referentni okvir primjenjuje.
- 101 Sud je u presudi od 8. rujna 2011., Komisija/Nizozemska (C-279/08 P, EU:C:2011:551, t. 63. do 67.), iako se predmetnom mjerom određenim poduzetnicima dodjeljivala prednost time što im se omogućilo da unovče ekonomsku vrijednost ostvarenih smanjenja emisija dušikovih oksida, priznao da je referentni okvir u biti određen nenavođenjem te mjere u zakonodavnim tekstovima koji su, međutim, imali sličan cilj u pogledu okoliša. Tako je naveo da se referentni okvir sastoji od „zakona o upravljanju okolišem i onečišćenju zraka koji ne sadržavaju predmetnu mjeru”.
- 102 Sud je u tim dvama predmetima smatrao da postoji sustav čiji je predmet povezan s predmetom mjere o kojoj je riječ i koji se, iako je nepovoljniji od te mjere, ipak primjenjuje na subjekte koji se nalaze u situacijama usporedivima sa situacijom korisnikâ te mjere. U predmetu u kojem je donesena presuda od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr. (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 50.), ti su subjekti bila druga društva koja podliježu porezu na dobit čija se porezna osnovica utvrđivala na isti način kao i porezna osnovica proizvodnih i radničkih zadruga. U predmetu u kojem je donesena presuda od 8. rujna 2011., Komisija/Nizozemska (C-279/08 P, EU:C:2011:551, t. 64.), riječ je bila o poduzetnicima koji su ispuštali dušikove okside i na koje se predmetna mjera nije primjenjivala, ali kojima su, međutim, kao i poduzetnicima na koje se ta mjera primjenjivala, naložene obveze u području ograničenja i smanjenja emisija dušikovih oksida.

- 103 Tako iz sudske prakse proizlazi da je, osim postojanja povezanosti između predmeta mjere o kojoj je riječ i predmeta uobičajenog sustava, na temelju ispitivanja usporedivosti situacija koje proizlaze iz te mjere i situacija koje proizlaze iz tog sustava također moguće materijalno ograničiti doseg navedenog sustava.
- 104 Uostalom, upravo usporedivost tih situacija također omogućuje utvrđivanje postojanja odstupanja (vidjeti točku 61. ove presude) kad se situacije koje proizlaze iz sporne mjere tretiraju drukčije od situacija koje proizlaze iz uobičajenog sustava, iako su usporedive.
- 105 Tako sveukupno rasuđivanje koje se odnosi na prve dvije faze metode navedene u točkama 61. i 62. ove presude u određenim slučajevima može dovesti do istodobnog utvrđivanja uobičajenog sustava i postojanja odstupanja.
- 106 Međutim, valja pojasniti da je Sud u presudi od 8. rujna 2011., *Paint Graphos i dr.* (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 54. do 61.), nastavio analizu ispitivanjem posebnih obilježja proizvodnih i radničkih zadruga te je na kraju te analize, koja je stoga bila slična analizi provedenoj u okviru druge faze metode navedene u točkama 61. i 62. ove presude, zaključio da se za ta društva u načelu ne može smatrati da se nalaze u pravnoj i činjeničnoj situaciji koja je usporediva sa situacijom trgovačkih društava.
- 107 Kao treće, i dalje prema sudskoj praksi Suda, usporedivost situacija, koja u okviru prve faze metode navedene u točkama 61. i 62. ove presude omogućuje materijalno ograničavanje uobičajenog sustava, ocjenjuje se s obzirom na cilj koji se želi postići tim sustavom.
- 108 Tako je Sud, u predmetu u kojem je donesena presuda od 8. rujna 2011., *Paint Graphos i dr.* (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 50.), upravo ispitivanjem situacije subjekata s obzirom na cilj poreza na dobit zaključio da su situacija proizvodnih i radničkih zadruga i situacija drugih društava usporedive. Naime, iako je cilj tog poreza oporezivanje dobiti društava (točka 54.), određivanje porezne osnovice zadruga i porezne osnovice drugih društava, što je prva faza koja je potrebna za utvrđivanje poreza, provodi se na jednak način (točka 50.).
- 109 U predmetu u kojem je donesena presuda od 8. rujna 2011., *Komisija/Nizozemska* (C-279/08 P, EU:C:2011:551, t. 63., 64. i 67.), drugim su društvima, koja nisu ostvarivala koristi od sporne mjere, a koja su također ispuštala dušikove okside, stoga „zakonima o upravljanju okolišem i onečišćenju zraka” (vidjeti točku 101. ove presude) naložene iste obveze u području ograničenja i smanjenja emisija dušikovih oksida. Ta su se druga društva stoga, s obzirom na cilj zaštite okoliša koji se nastoji postići spornom mjerom i osobito navedenim zakonima koji čine uobičajeni sustav, našla u situaciji usporedivoj sa situacijom društava korisnika sporne mjere.
- 110 S obzirom na prethodna razmatranja, valja utvrditi nalaze li se u ovom slučaju, s obzirom na cilj uobičajenog sustava koji je utvrdila Komisija, čiji predmet mora biti povezan s predmetom sporne mjere, poduzetnici koji stječu udjele u rezidentnim društvima i poduzetnici koji stječu udjele u nerezidentnim društvima, kao što to tvrde tužitelji, u pravnim i činjeničnim situacijama koje nisu usporedive i koje su toliko različite da bi se uobičajeni sustav trebao ograničiti na spornu mjeru.
- 111 U tom pogledu valja istaknuti da se spornom mjerom omogućuje amortizacija, u porezne svrhe, *goodwill* koji proizlazi iz stjecanja udjela u nerezidentnim društvima.
- 112 U španjolskom se poreznom sustavu porezna osnovica određuje na temelju računovodstvene dobiti, u koju se potom unose ispravci na temelju poreznih pravila (uvodne izjave 49. i 121. pobijane odluke).
- 113 Međutim, jednim se od tih pravila, čiji je predmet povezan s predmetom sporne mjere, predviđa amortizacija *goodwill*.

- 114 U skladu s tim pravilom, amortizacija *goodwill* moguća je u slučaju „poslovnog spajanja”, odnosno, u skladu sa širokim poimanjem tog izraza, nakon stjecanja imovine ili doprinosa u imovini neovisnih poduzetnika i nakon transakcije spajanja ili podjele (uvodne izjave 28. i 123. pobijane odluke).
- 115 Valja pojasniti da se iz odredbi članka 89. stavka 3. španjolskog Zakona o porezu na dobit ne može zaključiti da poduzetnici mogu, osim u slučaju u kojem se sporna mjera primjenjuje, ostvariti koristi od amortizacije *goodwill* za obična stjecanja udjela. Naime, kao što je sama Kraljevina Španjolska to navela u svojim očitovanjima, na temelju tih odredbi, kad određeni poduzetnik stječe udjele u nekom društvu, dopušteno mu je amortizirati *goodwill* koji se odnosi na to stjecanje udjela samo ako se zatim spoji sa stečenim društvom. Stoga je spajanje, koje je oblik poslovnog spajanja i, uostalom, jedini oblik koji Komisija uzima u obzir u okviru uskog poimanja tog izraza (uvodna izjava 32. pobijane odluke) koji upotrebljava kad se ograničava samo na slučajeve stjecanja udjela (uvodne izjave 29. i 36. pobijane odluke), potreban uvjet za amortizaciju *goodwill*.
- 116 Iz prethodno navedenog proizlazi da je samo u slučaju poslovnog spajanja moguće amortizirati *goodwill* u porezne svrhe. Također valja istaknuti da se takav porezni tretman *goodwill* primjenjuje bez razlike na prekogranične transakcije i na unutarnje transakcije u Kraljevini Španjolskoj.
- 117 Međutim, upravo se u vezi s računovodstvenom logikom porezni tretman *goodwill* organizira na osnovi kriterija koji se temelji na postojanju odnosno nepostojanju poslovnog spajanja.
- 118 Naime, poslovno spajanje proizlazi iz stjecanja imovine ili doprinosa u imovini neovisnih poduzetnika ili pak spajanja ili podjele (vidjeti točku 114. ove presude). Nakon tih se transakcija *goodwill*, koji proizlazi iz razlike između troška stjecanja i tržišne vrijednosti tako stečene imovine, knjiži kao zasebna nematerijalna imovina u poslovnim knjigama poduzetnika proizašlog iz spajanja (uvodne izjave 28. i 123. pobijane odluke).
- 119 Tako je, s obzirom na računovodstvene tehnike i načela koji se nastoje poštovati u okviru poreznog tretmana *goodwill*, relevantno utvrđenje postojanja poslovnog spajanja koje dovodi do knjiženja tog *goodwill*, što zatim omogućuje njegovu amortizaciju.
- 120 Istina je da se, na temelju španjolskih računovodstvenih načela, razlika između cijene plaćene za stjecanje udjela u društvu i tržišne vrijednosti imovine tog društva, čak i bez poslovnog spajanja, u poslovnim knjigama poduzetnika stjecatelja može knjižiti kao zasebna nematerijalna imovina kad potonji poduzetnik preuzme kontrolu nad stečenim poduzetnikom. Stoga je riječ o prikazu, u okviru konsolidacije financijskih izvještaja, ukupne situacije grupe društava koja podliježu jedinstvenom nadzoru (uvodne izjave 27. i 121. pobijane odluke).
- 121 Međutim, činjenica da je poduzetnik stekao udio u rezidentnom društvu ili u nerezidentnom društvu nema nikakve veze s knjiženjem *goodwill* u poslovnim knjigama poduzetnika, a stoga ni s ciljem poreznog tretmana *goodwill*.
- 122 U tom je pogledu nevažno to što mogu postojati prepreke prekograničnom spajanju. Naime, cilj je poreznog tretmana *goodwill* osigurati određenu dosljednost između poreznog tretmana *goodwill* i njegova računovodstvenog tretmana, što opravdava amortizaciju *goodwill* kad on proizlazi iz poslovnog spajanja (vidjeti točke 117. i 119. ove presude). Cilj poreznog tretmana *goodwill* stoga nije nadomjestiti postojanje prepreka prekograničnom spajanju ili osigurati jednak tretman različitih vrsta stjecanja udjela.
- 123 Posljedično, poduzetnici koji stječu udjele u nerezidentnim društvima nalaze se, s obzirom na cilj poreznog tretmana *goodwill*, u pravnoj i činjeničnoj situaciji koja je usporediva sa situacijom poduzetnika koji stječu udjele u rezidentnim društvima.

- 124 Komisija je stoga u okviru prve faze metode navedene u točkama 61. i 62. ove presude pravilno odlučila ne ograničiti ispitivanje kriterija selektivnosti samo na stjecanja udjela u nerezidentnim društvima te je tako na temelju uobičajenog sustava utvrdila porezni tretman *goodwill*, a ne porezni tretman financijskog *goodwill* uveden spornom mjerom (vidjeti točku 68. ove presude).
- 125 Valja dodati da se spornom mjerom, time što se njome omogućuje amortizacija *goodwill* za stjecanja udjela u nerezidentnim društvima bez poslovnog spajanja, na te transakcije primjenjuje različit tretman od onog koji se primjenjuje na stjecanja udjela u rezidentnim društvima, iako se te dvije vrste transakcija nalaze, s obzirom na cilj koji se želi postići uobičajenim sustavom, u pravno i činjenično usporedivim situacijama. Stoga se na temelju te faze analize može istaknuti da je Komisija u okviru druge faze metode navedene u točkama 61. i 62. ove presude pravilno utvrdila da sporna mjera odstupa od uobičajenog sustava (presuda *World Duty Free*, t. 57.).
- 126 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da valja odbiti prigovor tužiteljâ, ne samo u pogledu prve faze metode navedene u točkama 61. i 62. ove presude, nego i u pogledu druge faze te metode, čime se potvrđuje postojanje povezanosti između tih dviju faza, odnosno, katkad čak i, kao u ovom slučaju, uobičajenog rasuđivanja (vidjeti točku 105. ove presude).
- 127 Međutim, unatoč postojanju poreznog sustava, u vezi sa spornom mjerom i s obzirom na cilj prema kojem se transakcije, koje ne ostvaruju koristi od te mjere, nalaze u usporedivoj situaciji s transakcijama koje ostvaruju takve koristi, još valja ispitati može li sama sporna mjera, s obzirom na svoja posebna obilježja i stoga neovisno o bilo kakvoj komparativnoj analizi, činiti neovisan referentni okvir, kao što to tvrde tužitelji.
- 128 U tom pogledu treba istaknuti da mjera može činiti vlastiti referentni okvir kad se njome uvodi jasno određen porezni sustav koji ima posebne ciljeve te se time razlikuje od svakog drugog poreznog sustava koji se primjenjuje u dotičnoj državi članici. Stoga u takvom slučaju valja utvrditi, za potrebe ocjene uvjeta selektivnosti, utvrditi jesu li određeni subjekti isključeni iz područja primjene te mjere iako se, s obzirom na njezin cilj, ti subjekti nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji sa subjektima na koje se primjenjuje (vidjeti u tom smislu presudu od 7. ožujka 2012., *British Aggregates/Komisija*, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, t. 51., 63., 67. i 71. do 75.).
- 129 Što se tiče mjere kojom se ne uvodi jasno određen porezni sustav, nego koja pripada širem pravnom kontekstu, nezavisni odvjetnik J.-P. Warner pružio je u svojem mišljenju u predmetu *Italija/Komisija* (173/73, EU:C:1974:52, str. 728.) pojašnjenja koja se, iako se odnose na nacionalni sustav socijalne sigurnosti, korisno mogu primijeniti u poreznom području za potrebe utvrđivanja može li se za takvu mjeru smatrati da sama čini neovisan referentni okvir.
- 130 Prema mišljenju nezavisnog odvjetnika J.-P. Warnera, opća reforma sustava socijalne sigurnosti u određenoj državi članici, koja uzgredno ima učinak smanjenja stope doprinosa poslodavaca, može kao takva biti izvan područja primjene odredbi koje se odnose na državne potpore. Međutim, prema njegovu mišljenju, mjera o kojoj je riječ u tom predmetu ne čini takvu reformu ni element reforme takve prirode, nego samo ima za cilj riješiti poseban problem. Ona je stoga, kao što je Sud to potvrdio u presudi od 2. srpnja 1974., *Italija/Komisija* (173/73, EU:C:1974:71), bila obuhvaćena odredbama koje se odnose na državne potpore.
- 131 Pristup koji je nezavisni odvjetnik J.-P. Warner iznio u svojem mišljenju u predmetu *Italija/Komisija* (173/73, EU:C:1974:52, str. 728.) dovodi do toga da se isključivanje iz područja primjene odredbi koje se odnose na državne potpore temelji na sustavnoj i općoj prirodi mjere.
- 132 Budući da u sudskoj praksi ne postoje druga pojašnjenja u pogledu metode koja omogućuje utvrđivanje, u okviru šireg konteksta, neovisnog sustava koji može činiti referentni okvir, korisno je informativno uputiti na obavijesti Komisije u tom području.

- 133 Taj je pristup uostalom sličan pristupu nezavisnog odvjetnika J.-P. Warnera koji je opisan u točki 133. Obavijesti iz 2016., iz koje proizlazi da se referentni sustav sastoji od dosljednog skupa pravila koja se na temelju objektivnih kriterija općenito primjenjuju na sve poduzetnike koji su obuhvaćeni njegovim područjem primjene kako je utvrđeno njegovim ciljem.
- 134 Također se može istaknuti da se točkom 13. Obavijesti iz 1998. u svrhu razlikovanja državnih potpora od općih mjera predviđaju dvije kategorije općih mjera, odnosno, s jedne strane, „porezne mjere sasvim tehničke prirode (primjerice, određivanje porezne stope, propisi o amortizaciji i odgođenim troškovima i prihodima u budućim razdobljima; propisi o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili izbjegavanju plaćanja poreza)” i, s druge strane, „mjere kojima se ostvaruju ciljevi opće [...] politike smanjivanjem poreznog tereta u odnosu na određene troškove proizvodnje”.
- 135 U ovom je slučaju sporna mjera samo poseban način primjene šireg poreza, odnosno poreza na dobit, te se njome stoga ne uvodi jasno određen porezni sustav (vidjeti točku 128. ove presude). Stoga valja primijeniti uvodne izjave navedene u točkama 129. do 134. ove presude.
- 136 U tom pogledu valja istaknuti da se spornom mjerom, kao što to pravilno navodi Komisija u uvodnoj izjavi 124. pobijane odluke, ne uvodi novo opće pravilo koje se u potpunosti odnosi na amortizaciju *goodwill*, nego iznimka od općeg pravila prema kojoj samo poslovna spajanja mogu dovesti do amortizacije *goodwill*, pri čemu bi se tom iznimkom, prema tvrdnjama Kraljevine Španjolske, trebali otkloniti nepovoljni učinci koje primjena općeg pravila ima na stjecanja udjela u nerezidentnim društvima.
- 137 Stoga se, kao prvo, spornom mjerom pogodnost amortizacije *goodwill* rezervira samo za stjecanja udjela u nerezidentnim društvima. Njome se stoga transakcija stjecanja udjela ne proglašava novim općim kriterijem kojim se organizira porezni tretman *goodwill*, na temelju čega bi se moglo smatrati da je sporna mjera „porezna mjera sasvim tehničke prirode” u smislu točke 13. Obavijesti iz 1998.
- 138 Kao drugo, Kraljevina Španjolska navela je u svojim očitovanjima navedenima u pobijanoj odluci da je sporna mjera donesena zbog toga što postoje prepreke, osobito pravne, koje španjolske ulagače sprječavaju da provedu prekogranična poslovna spajanja i stoga ostvare koristi od amortizacije *goodwill* koja je na temelju španjolskog poreznog prava dopuštena u slučaju takvog spajanja, iako mogu bez problema provoditi spajanja u nacionalnom okviru (uvodne izjave 60. i 94. pobijane odluke). Stoga je cilj sporne mjere, prema tvrdnjama njezina autora, samo ispraviti situaciju koja se smatra nezadovoljavajućom i koja je stvorena sustavom koji se odnosi na porezni tretman *goodwill*. Ona stoga ne čini neovisnu reformu poreza na dobit u odnosu na taj sustav.
- 139 Usto, s obzirom na to da je njezin cilj riješiti poseban problem, odnosno problem navodnih učinaka prepreka prekograničnim spajanjima na porezni tretman *goodwill*, ne može se smatrati da se spornom mjerom ostvaruje cilj opće gospodarske politike u smislu točke 13. Obavijesti iz 1998.
- 140 Stoga, da ponovim riječi koje je nezavisni odvjetnik J.-P. Warner upotrijebio u svojem mišljenju u predmetu Italija/Komisija (173/73, EU:C:1974:52, str. 728.), sporna mjera, čiji je jedini cilj riješiti poseban problem, nije opća reforma.
- 141 Iz prethodno navedenog proizlazi da se referentni sustav ne može ograničiti na spornu mjeru. Time se potvrđuje da porezni tretman *goodwill* u ovom slučaju čini, kao što je to pravilno utvrdila Komisija u pobijanoj odluci, relevantni referentni sustav (vidjeti točku 124. ove presude).
- 142 S obzirom na prethodna razmatranja i osobito razmatranja navedena u točkama 122. i 139. ove presude, prigovor tužitelja koji se temelji na postojanju prepreka prekograničnim spajanjima treba odbiti jer se njime dovodi u pitanje referentni okvir koji je utvrdila Komisija.

2) Druga faza

- 143 Tužitelji tvrde da Komisija, koja je, prema njihovu mišljenju, bila dužna dokazati da su stjecanja udjela u rezidentnim društvima i stjecanja udjela u nerezidentnim društvima usporediva s obzirom na cilj porezne neutralnosti koji se nastoji postići spornom mjerom, nije ispunila tu obvezu.
- 144 Što se tiče druge faze metode navedene u točkama 61. i 62. ove presude, iako je Sud u presudi od 8. studenoga 2001., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 41.), uputio na cilj koji se nastoji postići „predmetnom mjerom”, nakon toga je uputio na cilj koji se nastoji postići „pravnim sustavom” kojega je ta mjera dio (presude od 29. travnja 2004., *GIL Insurance i dr.*, C-308/01, EU:C:2004:252, t. 68.; od 3. ožujka 2005., *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, t. 40.; od 6. rujna 2006., *Portugal/Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 54., i od 21. prosinca 2016., *Komisija/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 54.). Sud je u presudi *World Duty Free*, koju je donijelo veliko vijeće, još izričitiije uputio na cilj koji se želi postići redovnim ili uobičajenim poreznim sustavom koji se primjenjuje u predmetnoj državi članici (točka 57.).
- 145 Valja istaknuti da je zbog te sudske prakse usporedba koja se primjenjuje radi provedbe druge faze metode navedene u točkama 61. i 62. ove presude otada u velikom dijelu slična onoj koju Sud upotrebljava i za potrebe utvrđivanja materijalnog područja primjene referentnog okvira (vidjeti točke 103. do 109. i 126. ove presude).
- 146 Na temelju sudske prakse navedene u točki 144. ove presude i osobito presude *World Duty Free* o kojoj su stranke u skladu s načelom kontradiktornosti mogle podnijeti svoja očitovanja, valja uzeti u obzir cilj redovnog sustava u cjelini.
- 147 Međutim, valja utvrditi da cilj uobičajenog sustava nije omogućiti poduzetnicima da ostvaruju poreznu pogodnost amortizacije *goodwill*a kad naiđu na poteškoće koje ih sprječavaju da provedu poslovno spajanje (vidjeti točke 117. do 122. ove presude).
- 148 Zapravo je sporna mjera ta kojom se to nastoji postići na način da se otkloni postojanje prepreka prekograničnom spajanju i time, prema tvrdnjama Kraljevine Španjolske, zajamči poštovanje načela porezne neutralnosti (vidjeti točku 138. ove presude).
- 149 Argument tužitelja o postojanju prepreka prekograničnim spajanjima, koji se, suprotno njihovim tvrdnjama, temelji na cilju sporne mjere, a ne na cilju uobičajenog sustava, stoga treba odbiti kao bespredmetan u okviru ispitivanja druge faze metode navedene u točkama 61. i 62. ove presude. Suprotno tomu, on će se ponovno ispitati u okviru trećeg prigovora koji se odnosi na treću fazu te metode.
- 150 Štoviše, valja podsjetiti da se uobičajenim sustavom amortizacija *goodwill*a predviđa samo u slučaju poslovnog spajanja i da se spornom mjerom, time što se njome ta amortizacija omogućuje za stjecanja udjela u nerezidentnim društvima, na te transakcije primjenjuje različit tretman od onog koji se primjenjuje na stjecanja udjela u rezidentnim društvima, iako se te dvije vrste transakcija nalaze, s obzirom na cilj uobičajenog sustava, u pravno i činjenično usporedivim situacijama. Stoga se spornom mjerom uvodi odstupanje od tog sustava, kao što je to pravilno smatrala Komisija (vidjeti točku 125. ove presude).
- 151 Prigovor tužiteljâ stoga treba odbiti.
- 152 Zaključak iz točke 151. ove presude ne može se dovesti u pitanje sudskom praksom na koju se pozivaju tužitelji.

- 153 Naime, kao prvo, što se tiče presude od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 61. i 62.), jedna je zračna luka u okviru svoje samostalne regulatorne ovlasti donijela pravilnik o pristojbama zračnih luka, o kojemu je riječ u tom predmetu, koji se stoga nije mogao smatrati odstupanjem od sustava koji se primjenjuje na sve zračne luke. Kontekst predmeta u kojem je donesena ta presuda stoga uopće nije povezan s kontekstom u ovom slučaju.
- 154 Kao drugo, u predmetu u kojem je donesena presuda od 14. siječnja 2015., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9), dodijeljena se prednost sastojala od prava povlaštenog pristupa autobusnim trakovima koje su uživali taksiji, ali ne i vozila za privatni najam uz vozača (točka 63.). S obzirom na cilj predmetne mjere, odnosno osiguranje sigurnog i učinkovitog prometnog sustava (točka 50.), Sud je na temelju činjenice da samo taksiji smiju tražiti ili čekati putnike bez prethodne rezervacije (točka 5.) i da se određene obveze, osobito činjenica da moraju biti prepoznatljivi i osposobljeni prevoziti osobe u invalidskim kolicima (točka 60.), nalažu samo njima mogao zaključiti da se taksiji ne nalaze u usporedivoj situaciji s vozilima za privatni najam uz vozača (točka 61.).
- 155 Isto tako, što se tiče presude od 29. ožujka 2012., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), mjera o kojoj je riječ u tom predmetu primjenjivala se na određene porezne obveznike koji se, s obzirom na cilj te mjere, koja je bila uvedena kako bi se osiguralo da se pri provedbi najstarijih sudskih postupaka u području poreza poštuje načelo razumnog roka, nisu nalazili u istoj situaciji kao i drugi porezni obveznici koji su bili stranke novijih postupaka s poreznom upravom (točke 40. do 42.).
- 156 Stoga je točno da je Sud u te dvije presude uzeo u obzir cilj mjere kojom se trebala pružiti predmetna prednost, ali ne i, općenitije, cilj sustava kojega je ta mjera bila dio, iako je Sud u presudi od 14. siječnja 2015., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, t. 55.), podsjetio da iz ustaljene sudske prakse proizlazi da se člankom 107. stavkom 1. UFEU-a zahtijeva da se utvrdi stavlja li neka nacionalna mjera, u okviru određenog pravnog sustava, „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe u povoljniji položaj”, u usporedbi s drugima koji se nalaze, s obzirom na cilj koji se želi postići navedenim sustavom, u činjenično i pravno usporedivoj situaciji.
- 157 Međutim, Sud je u svojoj novijoj sudskoj praksi pojasnio da valja uzeti u obzir cilj sustava kojega je mjera kojom se pruža prednost dio, a ne cilj te mjere (vidjeti točku 144. ove presude).
- 158 Kao treće, Sud je u presudi od 9. prosinca 1997., Tiercé Ladbroke/Komisija (C-353/95 P, EU:C:1997:596), utvrdio da je nacionalni zakonodavac različito tretirao oklade organizirane u Francuskoj na francuske utrke u odnosu na oklade organizirane u Francuskoj na strane utrke time što je predvidio da potonje utrke podliježu zakonskim i poreznim odbitcima koji su na snazi u zemlji u kojoj se utrke organiziraju (točke 2., 3. i 36.).
- 159 Točno je da je Sud istaknuo da dvije kategorije oklada nisu jednake (presuda od 9. prosinca 1997., Tiercé Ladbroke/Komisija, C-353/95 P, EU:C:1997:596, t. 33.), što može upućivati na rasuđivanje koje proizlazi iz druge faze metode navedene u točkama 61. i 62. ove presude.
- 160 Međutim, kako bi opravdao takvo utvrđenje, Sud je, među ostalim, istaknuo da uzajamno kladenje obilježava činjenica da ulozi čine zajednička sredstva koja se, nakon različitih pristojbi, raspodjeljuju dobitnicima u jednakom iznosu, bez obzira na podrijetlo oklada, što znači da dio uloga namijenjen dobitnicima ne može ovisiti o državama u kojima su oklade zaprimljene. Stoga je zaključio da se dobro funkcioniranje takvog sustava može osigurati samo ako je stopa pristojbi kojoj može podlijezati iznos uloga od oklada na određenu utrku stopa države u kojoj se utrka odvija (točka 34.).
- 161 Sud je stoga u tom predmetu usvojio pristup koji zapravo proizlazi iz treće faze metode navedene u točkama 61. i 62. ove presude, koja se temelji na ispitivanju opravdanja utvrđenog različitog postupanja.

- 162 Stoga se na presudu od 9. prosinca 1997., *Tiercé Ladbroke/Komisija* (C-353/95 P, EU:C:1997:596) ne može korisno pozivati u svrhu osporavanja načina na koji je Komisija postupila u ovom slučaju u pogledu prvih dviju faza metode navedene u točkama 61. i 62. ove presude.
- 163 Osim toga, okolnosti predmeta u kojem je donesena ta presuda razlikuju se od okolnosti predmeta u ovom slučaju. Stoga se bez dodatnih pojašnjenja tužiteljâ iz toga što je Sud priznao da se oklade organizirane u Francuskoj na belgijske utrke i oklade organizirane u Francuskoj na francuske utrke nalaze u različitim situacijama (vidjeti točku 159. ove presude) ne može zaključiti da se stjecanja udjela u rezidentnim društvima i stjecanja udjela u nerezidentnim društvima nalaze u različitim situacijama.
- 164 U svakom slučaju, zaključak do kojeg je Opći sud došao u točki 151. ove presude temelji se na novijoj sudskoj praksi Suda navedenoj u točki 144. ove presude.
- 165 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da ovaj prigovor valja odbiti.

c) Opravdanost sporne mjere s obzirom na prirodu i strukturu sustava kojega je ona dio (treća faza)

- 166 Tužitelji podredno tvrde da je odstupanje uvedeno spornom mjerom opravdano s obzirom na prirodu i strukturu sustava kojega je ona dio. Stoga upućuju na treću fazu metode analize navedene u točkama 61. i 62. ove presude.
- 167 Kao što je navedeno u točki 62. ove presude, Sud je presudio da u okviru treće faze metode analize navedene u točkama 61. i 62. ove presude pojam „državna potpora” ne obuhvaća mjere koje uvode razlikovanje između poduzetnika koji se, s obzirom na cilj uobičajenog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koje su stoga *a priori* selektivne, kada dotična država članica uspije dokazati da je to razlikovanje opravdano jer proizlazi iz naravi ili strukture sustava kojeg su te mjere dio.
- 168 U tom pogledu valja podsjetiti da treba praviti razliku između, s jedne strane, ciljeva dodijeljenih poreznoj mjeri ili posebnom pravnom režimu i koji su im izvanjski i, s druge strane, mehanizama prirodnih samom poreznom sustavu potrebnih za postizanje tih ciljeva. Slijedom toga, porezna oslobođenja koja potječu iz cilja koji je stran poreznom sustavu, čija su ona dio, ne mogu zaobići zahtjeve koji proizlaze iz članka 107. stavka 1. UFEU-a (presuda od 8. rujna 2011., *Paint Graphos i dr.*, C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 69. i 70.).
- 169 Komisija uostalom u točki 138. Obavijesti iz 2016. upućuje na suštinska osnovna ili vodeća načela predmetnog poreznog sustava ili pak na sastavne mehanizme sustava potrebne za njegovo funkcioniranje i učinkovitost koji sami po sebi mogu opravdati odstupanje.
- 170 U ovom je slučaju na temelju različitog tretmana između stjecanja udjela u rezidentnim društvima i stjecanja udjela u nerezidentnim društvima koji se uvodi spornom mjerom, prema mišljenju Kraljevine Španjolske, moguće neutralizirati različit tretman koji se španjolskim poreznim sustavom *goodwill* uveo u korist stjecanja udjela u rezidentnim društvima i na štetu stjecanja udjela u nerezidentnim društvima.
- 171 Razlikovanje uvedeno spornom mjerom stoga je opravdano s obzirom na to da proizlazi iz načela porezne neutralnosti.

- 172 Međutim, načelo neutralnosti, koje je priznato u španjolskom poreznom pravu (uvodna izjava 138. pobijane odluke), temelji se na sastavnim mehanizmima poreznog sustava, kao što uostalom proizlazi iz točke 139. Obavijesti iz 2016., prema kojoj načelo porezne neutralnosti može biti moguće opravdanje za odstupanje od uobičajenog sustava.
- 173 Stoga se Kraljevina Španjolska može korisno pozvati na načelo porezne neutralnosti kako bi opravdala razlikovanje koje se uvodi spornom mjerom.
- 174 Valja istaknuti da se na cilj predmetne mjere tijekom treće faze metode analize navedene u točkama 61. i 62. ove presude može korisno pozvati samo u posebnom slučaju kao što je onaj u ovom predmetu.
- 175 Budući da je priznata relevantnost opravdanja koje je Kraljevina Španjolska pružila u pogledu razlikovanja uvedenog spornom mjerom, odnosno načela porezne neutralnosti, još treba utvrditi može li se spornom mjerom stvarno zajamčiti porezna neutralnost.
- 176 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, članak 107. stavak 1. UFEU-a ne razlikuje državne intervencije prema razlozima ili ciljevima, nego ih definira ovisno o njihovim učincima (vidjeti presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 87. i navedenu sudsku praksu).
- 177 Kao prvo, valja podsjetiti da je, kad Komisija utvrdi odstupanje, na dotičnoj državi članici da dokaže da je to odstupanje opravdano s obzirom na to da proizlazi iz prirode i strukture sustava kojega je dio (vidjeti točku 62. ove presude).
- 178 Stoga valja utvrditi jesu li u ovom slučaju elementi koje je iznijela Kraljevina Španjolska i na koje su se pozvali tužitelji dostatni da se, suprotno onomu što je smatrala Komisija, opravda odstupanje utvrđeno u točki 150. ove presude.
- 179 Tužitelji se pozivaju na činjenicu da je, prema tvrdnjama Kraljevine Španjolske, cilj sporne mjere ponovno uspostaviti situaciju porezne neutralnosti na način da se prekine neopravdano različito postupanje prema, s jedne strane, poduzetnicima koji mogu bez problema provesti spajanje s rezidentnim društvom, što im omogućuje da ostvare koristi od amortizacije *goodwill*, i, s druge strane, poduzetnicima koji nailaze na pravne poteškoće, osobito u državama koje nisu članice Unije, koje ih sprječavaju da provedu spajanje s nerezidentnim društvom i stoga ostvare koristi od amortizacije *goodwill*.
- 180 Valja istaknuti da se spornom mjerom, u svrhu neutralizacije neopravdanog različitog postupanja koje proizlazi iz uobičajenog sustava, pogodnost amortizacije *goodwill* dodjeljuje poduzetnicima koji stječu udjele u nerezidentnim društvima.
- 181 Stoga se sporna mjera nužno temelji na pretpostavci da poduzetnici koji žele provoditi prekogranična spajanja, a to ne mogu učiniti zbog osobito pravnih prepreka spajanju, automatski stječu udjele u nerezidentnim društvima ili barem zadržavaju udjele kojima već raspolažu.
- 182 Naime, ako ne postoji takva pretpostavka spornu se mjeru ne može smatrati pogodnošću za poduzetnike prema kojima se, prema tvrdnjama Kraljevine Španjolske, neopravdano postupa nepovoljno primjenom uobičajenog sustava. Ona stoga ne može imati neutralizirajući učinak.
- 183 Međutim, pretpostavka navedena u točki 181. ove presude nije utvrđena.
- 184 Točno je da tužitelji navode da, kad prekogranična spajanja nisu moguća zbog prepreka uspostavljenih zakonodavstvom i administrativnim praksama predmetnih država, te transakcije u većini slučajeva treba organizirati preko stjecanja udjela u inozemnim društvima.

- 185 Međutim, stjecanje udjela, za razliku od spajanja, ne dovodi do prestanka stečenog društva. S obzirom na tu razliku i njezine pravne i gospodarske posljedice, nije očito da se tim dvjema vrstama transakcija nastoje postići isti ciljevi ili da se njima provode iste gospodarske strategije. To osobito vrijedi što se tiče stjecanja manjinskih udjela koja su, međutim, kad dosegnu prag od 5 %, obuhvaćena područjem primjene sporne mjere. Stoga se ne može pretpostaviti da poduzetnik koji ne može provesti spajanje s društvom automatski stječe udjele u tom društvu.
- 186 Čak je vjerojatno da poduzetnici koji žele provesti spajanje s nerezidentnim društvom, a to ne mogu učiniti zbog osobito pravnih prepreka spajanju, odustanu od stjecanja ili zadržavanja udjela u predmetnom društvu. Stoga ti poduzetnici, koji su ipak oni prema kojima bi se moglo nepovoljno postupati, ne ostvaruju pogodnost dodijeljenu spornom mjerom.
- 187 Međutim, iz sadržaja spisa ne proizlazi da je Kraljevina Španjolska, na kojoj je da dokaže da je odstupanje opravdano (vidjeti točku 177. ove presude), utvrdila da poduzetnici koji žele provoditi prekogranična spajanja, a to ne mogu učiniti zbog osobito pravnih prepreka spajanju, automatski stječu udjele u nerezidentnim društvima ili barem zadržavaju udjele kojima već raspolažu.
- 188 Nadalje, to nisu dokazali ni tužitelji.
- 189 Iz prethodno navedenog proizlazi da nije dokazano da bi pogodnost koja proizlazi iz sporne mjere išla u korist poduzetnicima prema kojima se različito postupalo, što bi se tom mjerom trebalo ispraviti. Stoga neutralizirajući učinci sporne mjere nisu utvrđeni.
- 190 U tom se pogledu može istaknuti da je Komisija u uvodnoj izjavi 106. pobijane odluke navela da je sporna mjera preopćenita i nejasna u smislu da njezina primjena ne podliježe postojanju posebnih i zakonski utvrđenih situacija kojima bi se opravdao različit porezni tretman.
- 191 Kao drugo, čak i kad bi posljedica sporne mjere bila neutralizacija navodno negativnih učinaka uobičajenog sustava, što nije utvrđeno, ta je mjera, kao što je to pravilno istaknula Komisija (uvodne izjave 136., 138. i 139. pobijane odluke), neproporcionalna i stoga neopravdana.
- 192 Naime, svi poduzetnici koji stječu udio od najmanje 5 % u rezidentnim društvima ne mogu se nužno spojiti s tim društvima, a stoga ni steći pogodnost amortizacije *goodwill*.
- 193 Najprije, takvo spajanje nije uvijek moguće. To je slučaj, na primjer, kad predmetni poduzetnik ne raspolaže udjelom na temelju kojeg bi imao kontrolu u društvu s kojim se želi spojiti i kad se drugi dioničari tog društva protive spajanju.
- 194 Usto, čak i kad je takvo spajanje moguće, amortizacija *goodwill* ide u korist samo poduzetnicima koji žele provesti takvu transakciju. Naime, nije sigurno da svi poduzetnici koji stječu udjele, uključujući većinske, u rezidentnom društvu žele provesti spajanje s tim društvom s obzirom na, među ostalim, činjenicu da nije očito da se stjecanjem udjela i spajanjem nastoje postići isti ciljevi ili da se njima provode iste gospodarske strategije (vidjeti točku 185. ove presude).
- 195 Međutim, svi poduzetnici koji stječu udjele u nerezidentnim društvima, iako im nije nužno cilj provesti spajanje, ostvaruju koristi od amortizacije *goodwill*.
- 196 Komisija je u tom pogledu u uvodnoj izjavi 106. pobijane odluke pravilno istaknula da sporna mjera „na diskriminirajući način obuhvaća široku kategoriju transakcija, što se ne može opravdati postojanjem različitih ciljeva među poreznim obveznicima”.

- 197 Također valja istaknuti da okolnost, da poduzetnici koji stječu vlasničke udjele u rezidentnim društvima mogu, ako to žele, lakše ostvariti korist od amortizacije *goodwill* na način da provedu spajanje, ne stavlja te poduzetnike u isti povoljan položaj kao i poduzetnike koji stječu vlasničke udjele u nerezidentnim društvima i koji na temelju toga automatski ostvaruju korist od amortizacije *goodwill*.
- 198 Iz prethodno navedenog proizlazi da primjena sporne mjere dovodi do različitog postupanja prema poduzetnicima koji se ipak nalaze u usporedivim situacijama.
- 199 Stoga, čak i ako sporna mjera omogućuje ponovnu uspostavu određene porezne neutralnosti koja je dovedena u pitanje uobičajenim sustavom, što nije utvrđeno (vidjeti točku 189. ove presude), posljedica učinaka koje proizvodi u svakom je slučaju ta da je se ne može smatrati opravdanom s obzirom na načelo porezne neutralnosti, kao što je Komisija to pravilno smatrala u pobijanoj odluci (vidjeti točku 191. ove presude).
- 200 Zaključno, kao što to proizlazi iz svakog od dvaju neovisnih razloga navedenih u razmatranjima u točkama 177. do 199. ove presude, iz sadržaja spisa ne proizlazi da je odstupanje koje se uvodi spornom mjerom opravdano s obzirom na načelo porezne neutralnosti.
- 201 Iako je referentni sustav koji treba utvrditi radi ispitivanja selektivnosti sporne mjere porezni tretman *goodwill* (vidjeti točku 141. ove presude) i iako se spornom mjerom uvodi odstupanje u odnosu na taj sustav (vidjeti točku 150. ove presude), postojanjem eventualnih prepreka prekograničnim spajanjima ne može se, s obzirom na prethodna razmatranja, opravdati odstupanje koje se uvodi spornom mjerom.
- 202 Tezu tužiteljâ prema kojoj je sporna mjera opravdana s obzirom na cilj porezne neutralnosti stoga treba odbiti, a da pritom nije potrebno ispitati njihovu argumentaciju koja se odnosi na postojanje prepreka koje onemogućuju ili otežavaju prekogranična spajanja.
- 203 Stoga ne treba prihvatiti ni zahtjeve za mjere upravljanja postupkom koje su tužitelji podnijeli u tom pogledu jer bi se na temelju tih mjera trebalo moći utvrditi postojanje prepreka koje onemogućuju ili otežavaju prekogranična spajanja.
- 204 Zaključak iz točke 202. ove presude ne može se dovesti u pitanje drugim argumentima koje su iznijeli tužitelji.
- 205 Kao prvo, prema mišljenju tužiteljâ, na Komisiji je da napravi razliku između stjecanja udjela u nerezidentnim društvima koja dovode do preuzimanja kontrole i drugih stjecanja udjela kako bi utvrdila da primjena sporne mjere na prvonavedena stjecanja ne dovodi do njezine kvalifikacije kao državne potpore.
- 206 Međutim, kao što je to istaknuto u točki 194. ove presude, neki poduzetnici stječu većinske udjele u rezidentnim društvima, a da pritom ipak ne žele provesti spajanje. Prema tim se poduzetnicima stoga zbog sporne mjere postupa nepovoljno u odnosu na poduzetnike koji stječu udjele u nerezidentnim društvima, iako se nalaze u usporedivim situacijama. To nepovoljno postupanje otkriva nedosljednost koja se spornom mjerom uvodi u porezni tretman *goodwill* i koja bi se njome uvela uključujući ako bi se od nje ostvarivale koristi samo pri stjecanjima većinskih udjela u nerezidentnim društvima.
- 207 Podredno, čak i kad bi se spornu mjeru moglo smatrati opravdanom za stjecanja većinskih udjela, valja utvrditi da Komisija ni u kojem slučaju nije dužna u okviru pobijane odluke odrediti uvjete za primjenu sporne mjere na temelju kojih bi u određenim slučajevima mogla utvrditi nepostojanje potpore. Naime, takvo pitanje proizlazi iz dijaloga između španjolskih vlasti i Komisije u okviru prijave predmetnog sustava, koju je trebalo izvršiti prije njegove provedbe (presuda od 9. rujna 2009., Diputación Foral de Álava i dr./Komisija, T-227/01 do T-229/01, T-265/01, T-266/01 i T-270/01, EU:T:2009:315, t. 381.).

- 208 Komisija je u tom pogledu pravilno uputila na sudsku praksu navedenu u točki 207. ove presude i u uvodnim izjavama 107. i 118. pobijane odluke.
- 209 Valja dodati da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, Komisija u slučaju sustava potpore može istražiti samo opća obilježja predmetnog sustava, a da pritom nije dužna ispitati svaki zaseban slučaj primjene kako bi provjerila sadržava li taj sustav elemente potpore (presude od 29. travnja 2004., Grčka/Komisija, C-278/00, EU:C:2004:239, t. 24.; od 15. prosinca 2005., Italija/Komisija, C-66/02, EU:C:2005:768, t. 91., i od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 122.).
- 210 Tužitelji se u tom smislu pozivaju na presudu od 22. studenoga 2001., *Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie/Komisija* (T-9/98, EU:T:2001:271, t. 117.). Iako je istina da je Opći sud u tom predmetu presudio da Komisija ne može provesti samo opću i apstraktnu analizu mjere o kojoj je bila riječ u tom predmetu, nego da također treba ispitati poseban slučaj dotičnog tužitelja u tom predmetu, to je rješenje doneseno u vrlo posebnim okolnostima koje se razlikuju od okolnosti u ovom sporu jer je, kao prvo, donošenje predmetne mjere, među ostalim, bilo obrazloženo posebnostima situacije tužitelja, kao drugo, ta je posebna situacija tijekom upravnog postupka bila predmet ne samo pisanih očitovanja njemačke vlade i društva majke dotičnog tužitelja u tom predmetu, nego i temeljitih rasprava između te vlade i Komisije i, kao treće, njemačka vlada predložila je Komisiji da predmetnu mjeru primijeni samo na dotičnog tužitelja u tom predmetu i da pojedinačno prijavi sve ostale eventualne slučajeve primjene te mjere (točke 80. do 82.).
- 211 Što se tiče pozivanja na presudu od 9. lipnja 2011., *Comitato „Venezia vuole vivere” i dr./Komisija* (C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368), valja istaknuti da je ta presuda prethodila presudi od 15. studenoga 2011., *Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), kojom je potvrđena sudska praksa prema kojoj Komisija u slučaju sustava potpore može istražiti samo opća obilježja predmetnog sustava, a da pritom nije dužna ispitati svaki zaseban slučaj primjene kako bi provjerila sadržava li taj sustav elemente potpore (vidjeti točku 209. ove presude).
- 212 Usto, u predmetima u kojima su donesene presuda od 9. lipnja 2011., *Comitato „Venezia vuole vivere” i dr./Komisija* (C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368), i presuda od 28. studenoga 2008., *Hotel Cipriani i dr./Komisija* (T-254/00, T-270/00 i T-277/00, EU:T:2008:537), koju su naveli i tužitelji, upućivalo se na povredu načela nediskriminacije s obzirom na to da je Komisija, što se tiče sustava potpore, ispitala pojedinačnu situaciju određenih poduzetnika, odnosno općinskih poduzetnika, a da pritom nije postupila na isti način u slučaju privatnih poduzetnika koji su se nalazili u sličnim situacijama. Međutim, tužitelji se ne pozivaju na povredu načela nediskriminacije na temelju toga da je situacija određenih poduzetnika bila predmet pojedinačnog ispitivanja. Stoga u ovom slučaju nije relevantno rješenje koje je donio Opći sud (a Sud potvrdio u točkama 128. i 160. svoje presude) i prema kojem Komisija bez posebnih informacija o poduzetnicima tužiteljima i sektorima u kojima posluju nije bila dužna, na temelju načela nediskriminacije, odstupiti od svojeg pristupa koji se temelji na ispitivanju predmetnog sustava potpore s obzirom na njegova opća obilježja i provesti analizu njihove pojedinačne situacije.
- 213 Osobito nije relevantna sudska praksa navedena u točkama 210. do 212. ove presude jer u ovom slučaju nije riječ o tome da se poduzetnici za koje je moguće ne utvrditi kvalifikaciju državne potpore odrede ovisno o sektorima, nego o tome da se poduzetnici za koje je moguće ne utvrditi tu kvalifikaciju odrede ovisno o gospodarskim transakcijama na koje se primjenjuje predmetna pogodnost. Da se Komisiji naložila obveza ispitivanja različitih gospodarskih transakcija na koje se predmetna pogodnost može valjano primijeniti, a da se pritom ne može utvrditi postojanje potpore, to bi je navelo na to da izmijeni sadržaj ili uvjete za primjenu ispitane mjere, a ne na to da odredi samo njezin zemljopisni ili sektorski doseg. Međutim, takva bi obveza navela Komisiju da prekorači svoje ovlasti koje su joj

povjerene odredbama UFEU-a i odredbama Uredbe Vijeća (EZ) br. 659/1999 od 22. ožujka 1999. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka [108. UFEU-a] (SL 1999., L 83, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 4., str. 16.).

- 214 Usto, što se tiče opravdanja razlikovanja uvedenog predmetnom mjerom, valja podsjetiti da je na dotičnoj državi članici da ga utvrdi (vidjeti točke 62. i 177. ove presude). Stoga je također na njoj da prilagodi sadržaj ili uvjete za primjenu te mjere ako se pokaže da je se može opravdati samo djelomično.
- 215 Konačno, s obzirom na to da poznaje prirodu i strukturu sustava kojega je predmetna mjera dio, država članica također je najkvalificiranija utvrditi sadržaj i uvjete za primjenu mjere, osobito kad je, kao u ovom slučaju, procjena njezinih učinaka, kojima bi se trebalo opravdati odstupanje koje se njome uvodi, složena (vidjeti točke 179. do 199. ove presude).
- 216 Stoga, čak i da je ispitivanje slučaja stjecanja većinskih udjela koje je Komisija provela u okviru formalnog istražnog postupka bilo predmet posebnih rasprava između Komisije i Kraljevine Španjolske na temelju potkrijepljenih zahtjeva koje je podnijela potonja država, iz razmatranja navedenih u točkama 205. do 215. ove presude proizlazi da ovaj prigovor u svakom slučaju treba odbiti, uključujući u pogledu stjecanja većinskih udjela, a da pritom nije potrebno ispitati argumentaciju o postojanju prepreka koje onemogućuju ili otežavaju prekogranična spajanja.
- 217 Stoga ne treba prihvatiti ni zahtjeve za mjere upravljanja postupkom koje su tužitelji podnijeli u tom pogledu jer bi se na temelju tih mjera trebalo moći utvrditi postojanje prepreka koje onemogućuju ili otežavaju prekogranična spajanja.
- 218 Osim toga, tužitelji tvrde da se Komisija također pozvala na razlog prema kojem je sporna mjera neproporcionalna zbog toga što se primjenjuje i na stjecanja manjinskih udjela koja ne podrazumijevaju preuzimanje kontrole. Na temelju te kritike moglo bi se smatrati da tužitelji podredno zahtijevaju poništenje pobijane odluke u dijelu u kojem se njome proglašava da je primjena sporne mjere na stjecanja većinskih udjela nezakonita.
- 219 Taj zahtjev valja odbiti.
- 220 Naime, kao prvo, Komisija je pravilno mogla smatrati da Kraljevina Španjolska nije utvrdila opravdanost sporne mjere, a da se pritom nije čak ni trebala pozvati na njezinu neproporcionalnost (vidjeti točke 177. do 189. ove presude).
- 221 Usto, spornom se mjerom, čak i ako ona stvara koristi samo kod stjecanja većinskih udjela u nerezidentnim društvima, uvodi nedosljednost u porezni tretman *goodwill* kojom se dovodi u pitanje njezino opravdanje načelom porezne neutralnosti (vidjeti točku 206. ove presude).
- 222 Kao drugo, s obzirom na razmatranja navedena u točkama 207. do 215. ove presude, Komisija nije bila dužna utvrditi da u slučaju stjecanja većinskih udjela ne postoji potpora, iako je, prema tvrdnjama tužitelja, Kraljevina Španjolska to od nje zatražila.
- 223 Konačno, kao treće, valja podsjetiti da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, djelomično poništenje akta Unije moguće samo ako se dijelovi čije se poništenje traži mogu odvojiti od ostatka akta (vidjeti presudu od 24. svibnja 2005., Francuska/Parlament i Vijeće, C-244/03, EU:C:2005:299, t. 12. i navedenu sudsku praksu). Taj uvjet odvojivosti nije zadovoljen ako bi djelomično poništenje akta imalo za učinak izmjenu njegove biti (presuda od 24. svibnja 2005., Francuska/Parlament i Vijeće, C-244/03, EU:C:2005:299, t. 13.). Međutim, u ovom bi slučaju poništenje pobijane odluke, s obzirom na to da se njome utvrđuje postojanje državne potpore, uključujući što se tiče stjecanja većinskih udjela, imalo za učinak izmjenu biti navedene odluke.

- 224 Stoga valja odbiti argument naveden u točki 218. ove presude, kao i podredni zahtjev koji se temelji na njemu.
- 225 Kao drugo, što se tiče pozivanja na Komisijinu praksu odlučivanja, taj argument valja odbiti.
- 226 U tom pogledu valja istaknuti da, prema sudskoj praksi, narav državne potpore određene mjere treba ocijeniti samo u okviru članka 107. stavka 1. UFEU-a, a ne s obzirom na navodnu prethodnu Komisijinu praksu odlučivanja (presuda od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 136.).
- 227 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da u svakom slučaju (vidjeti točku 202. ove presude) valja odbiti ovaj prigovor, koji se temelji na opravdanosti sporne mjere s obzirom na prirodu i strukturu sustava kojega je ona dio.
- 228 Osim toga, ne može se prihvatiti argument koji se temelji na nedostatku u obrazloženju pobijane odluke u pogledu utvrđenja selektivnosti sporne mjere. Naime, kao što proizlazi iz razmatranja navedenih u točkama 64. do 73. ove presude, Komisija je dovoljno obrazložila svoju odluku u tom pogledu.
- 229 Konačno, što se tiče argumenta koji se odnosi na načelo zaštite legitimnih očekivanja (vidjeti točku 34. ove presude), valja podsjetiti da pojam državne potpore odgovara objektivnoj situaciji i ne ovisi o postupcima ili izjavama institucija. Te okolnosti ne mogu činiti prepreku kvalifikaciji državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a ako su ispunjeni uvjeti za postojanje državne potpore. Suprotno tomu, treba ih uzeti u obzir kad je riječ o obvezi povrata potpore nespojive s unutarnjim tržištem s obzirom na načela zaštite legitimnih očekivanja i pravne sigurnosti (presuda od 10. prosinca 2013., Komisija/Irska i dr., C-272/12 P, EU:C:2013:812, t. 53.).
- 230 Stoga treba odbiti argument koji se odnosi na načelo zaštite legitimnih očekivanja, koji je bespredmetan što se tiče kvalifikacije mjere kao državne potpore. Ipak, ispitat će se u okviru analize trećeg tužbenog razloga.
- 231 S obzirom na obrazloženje na kojem se temelji takvo rješenje, odnosno bespredmetnost predmetnog argumenta, ne treba prihvatiti zahtjeve za mjere upravljanja postupkom koje su u tom pogledu podnijeli tužitelji jer se na temelju tih mjera treba moći utvrditi osnovanost tog argumenta.
- 232 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da prvi tužbeni razlog, koji se temelji na nepostojanju selektivnosti sporne mjere, treba odbiti u cijelosti.

B. Drugi tužbeni razlog, koji se temelji na pogrešci pri utvrđivanju korisnika sporne mjere

1. Argumenti stranaka

- 233 Tužitelji u biti osporavaju činjenicu da pogodnost dodijeljena spornom mjerom stvara koristi za poduzetnike koji se oporezuju u Španjolskoj i stječu udjele u nerezidentnim društvima. Korisnici sporne mjere zapravo su ta društva i njihovi dioničari koji svoje udjele mogu prodati po boljoj cijeni.
- 234 Tužitelji tvrde da je Komisija u pobijanoj odluci dala nedosljedan i pogrešan odgovor na argument koji su istaknule određene zainteresirane strane, a koji se temelji na činjenici da su stvarni korisnici potpore dioničari nerezidentnih društava koji svoje dionice prodaju poduzetnicima koji se oporezuju u Španjolskoj.
- 235 Tužitelji se također pozivaju na prethodnu Komisijinu praksu.

236 Komisija tvrdi da ne postoji nedosljednost na koju se pozivaju tužitelji.

237 U svakom slučaju, prema mišljenju Komisije, poduzetnici na koje se sporna mjera primjenjuje ostvaruju pogodnost.

2. Ocjena Općeg suda

238 Najprije valja podsjetiti da poduzetnici koji se oporezuju u Španjolskoj i stječu udjele u nerezidentnim društvima na temelju sporne mjere mogu smanjiti osnovicu poreza na dobit koji trebaju platiti ako, osim toga, ispunjavaju druge uvjete predviđene tom mjerom.

239 Prema mišljenju tužiteljâ, pogodnost koja se pruža spornom mjerom, čiji su izravni adresati poduzetnici koji stječu udjele u nerezidentnim društvima, zapravo se odražava na prodajnoj cijeni dionica. Stoga nisu poduzetnici ti koji ostvaruju koristi od sporne mjere, nego prodavatelji predmetnih udjela.

240 Takav argument treba odbiti na temelju svakog od triju neovisnih tužbenih razloga u nastavku.

241 Kao prvo, ne može se pretpostaviti da se pogodnost koja se pruža spornom mjerom nužno odražava na prodajnoj cijeni dionica stečenih društava. Naime, takva okolnost nije utvrđena u ovom slučaju. Stoga je ovaj argument činjenično neutemeljen.

242 Kao drugo, čak i ako se pretpostavi da poduzetnici koji se oporezuju u Španjolskoj i žele kupiti dionice nerezidentnih društava uvećavaju ponudenu cijenu uzimajući u obzir smanjenje osnovice poreza na dobit koje mogu ostvariti na temelju tog stjecanja, to povećava njihovu vjerojatnost da provedu predmetne transakcije. Ti poduzetnici tako raspolazu „gospodarskom prednošću koju ne bi ostvarili u uobičajenim tržišnim uvjetima”, u skladu s izrazom koji je Sud upotrijebio u svojoj presudi od 11. srpnja 1996., SFEI i dr. (C-39/94, EU:C:1996:285, t. 60.).

243 Stoga je situacija koja se ispituje u ovom slučaju različita od one u kojoj je adresat pogodnosti dužan bez naknade prenijeti tu pogodnost na treću osobu (vidjeti u tom smislu presudu od 3. srpnja 2003., Belgija/Komisija, C-457/00, EU:C:2003:387, t. 58.). Naime, pregovaračka sposobnost poduzetnika stjecatelja kao kupaca povećava se, čak i ako poreznu pogodnost koja proizlazi iz sporne mjere u potpunosti odražavaju na kupovnoj cijeni dionica stečenih društava, što je samo po sebi očita prednost, kao što to pravilno ističe Komisija.

244 Kao treće, Sud je presudio da okolnost da korist ostvarena korištenjem prednosti, konkretno, porezne pogodnosti, nije jednaka toj prednosti ili je čak nepostojeća, ne utječe na povrat potpore od adresata te prednosti (vidjeti u tom smislu presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity, C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, t. 92., 93., 100. i 102.).

245 Stoga takva okolnost ne utječe ni na status korisnika potpore kao adresata predmetne pogodnosti.

246 Naime, kad bi se u slučaju postojanja takve okolnosti priznalo da adresati pogodnosti koja se predviđa određenom mjerom nisu stvarni korisnici te mjere, to bi za učinak imalo sprječavanje bilo kakve mjere povrata od njih, što bi bilo protivno rješenju koje je donio Sud.

247 U ovom se slučaju tužitelji u biti pozivaju na smanjenje ili čak nestanak koristi ostvarene korištenjem pogodnosti koja im se pruža spornom mjerom.

248 U skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 244. ove presude, kako je tumačena u točki 245. ove presude, na temelju okolnosti, pod pretpostavkom da je utvrđena, da poduzetnici stjecatelji poreznu pogodnost koja proizlazi iz sporne mjere u ovom slučaju u potpunosti odražavaju na cijeni dionica

stečenih društava i da se korist koja proizlazi iz sporne mjere koju su poduzetnici stjecatelji ostvarili tijekom transakcije kupnje zbog toga pokaže nepostojećom nije moguće zaključiti da ti poduzetnici nisu korisnici sporne mjere.

- 249 Iz svakog od triju razloga navedenih u točkama 241. do 248. ove presude proizlazi da poduzetnici koji se oporezuju u Španjolskoj i stječu udjele u nerezidentnim društvima nisu samo izravni adresati predmetne potpore, nego i njezini stvarni korisnici.
- 250 Komisija to nedvosmisleno navodi u pobijanoj odluci, čije obrazloženje, koje je u tom pogledu dovoljno detaljno, nipošto nije nedosljedno.
- 251 U tom se pogledu može istaknuti da je Komisija u uvodnoj izjavi 130. pobijane odluke navela da smatra da su korisnici potpore poduzetnici koji mogu provesti poreznu amortizaciju *goodwill*. Istaknula je, među ostalim, da se nijednim mehanizmom ne jamči da je pogodnost u potpunosti ili djelomično prenesena na prodavatelje predmetnih udjela i da se, čak i da je to slučaj, spornom mjerom jača sposobnost stjecatelja da ponudi višu cijenu, „što je od ključne važnosti u slučaju konkurentske transakcije stjecanja”.
- 252 Osim toga, argument tužiteljâ koji se temelji na navodnoj nedosljednosti Komisijine prakse u području utvrđivanja korisnika predmetne potpore treba odbiti.
- 253 Naime, prema sudskoj praksi, narav državne potpore određene mjere treba ocijeniti samo u okviru članka 107. stavka 1. UFEU-a, a ne s obzirom na navodnu prethodnu Komisijinu praksu odlučivanja (vidjeti presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 136. i navedenu sudsku praksu). Međutim, utvrđivanje korisnika potpore jedna je od sastavnica utvrđenja postojanja te potpore koja odgovara objektivnoj situaciji i ne ovisi o postupcima institucija (vidjeti u tom smislu presudu od 10. prosinca 2013., Komisija/Irska i dr., C-272/12 P, EU:C:2013:812, t. 53.).
- 254 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da drugi tužbeni razlog treba odbiti.

C. Treći tužbeni razlog, koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja

1. Argumenti stranaka

- 255 Tužitelji u biti ističu prvi prigovor, koji se temelji na pogrešci koja se tiče prava u pogledu toga da je Komisija radi utvrđivanja toga koje potpore trebaju biti predmet mjere povrata pogrešno kao referentni datum uzela datum objave odluke o pokretanju. Komisija je tako povrijedila načelo zaštite legitimnih očekivanja jer kao referentni datum nije uzela datum objave pobijane odluke.
- 256 Tužitelji se osobito oslanjaju na sudsku praksu suda Unije, kao i na Komisijinu praksu odlučivanja na temelju koje se pozivaju na povredu načela jednakog postupanja.
- 257 Tužitelji kritiziraju Komisijinu tezu prema kojoj se subjekt koji postupâ s dužnom pažnjom nakon objave odluke o pokretanju trebao suzdržati od primjene sporne mjere do objave konačne odluke.
- 258 Tužitelji podredno ističu drugi prigovor. Tužitelji osporavaju uvjete koje je Komisija postavila da bi se, u određenim slučajevima, radi utvrđivanja toga koje potpore trebaju biti predmet mjere povrata kao referentni datum uzeo datum objave pobijane odluke. Prema mišljenju tužitelja, subjekt koji postupâ s dužnom pažnjom nije mogao predvidjeti rješenje koje je Komisija donijela u okviru prijelaznog sustava koji se primjenjuje pobijanom odlukom.

- 259 Tužitelji se također pozivaju na nedostatak u obrazloženju pobijane odluke.
- 260 Komisija tvrdi da, s obzirom na sudsku praksu, načelo zaštite legitimnih očekivanja nije bilo povrijeđeno.
- 261 Također tvrdi da je argument koji se temelji na njezinoj prethodnoj praksi bespredmetan i, u svakom slučaju, neosnovan.
- 262 Konačno, tvrdi da se ne može istaknuti nikakva povreda načela zaštite legitimnih očekivanja što se tiče pretpostavki u kojima je referentni datum za povrat potpore datum objave pobijane odluke.

2. Ocjena Općeg suda

- 263 Valja podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravo pozivanja na načelo zaštite legitimnih očekivanja pretpostavlja ispunjenje triju kumulativnih uvjeta. Kao prvo, uprava mora zainteresiranoj osobi pružiti precizna, bezuvjetna i podudarajuća jamstva koja dolaze od ovlaštenih i pouzdanih izvora. Kao drugo, ta jamstva moraju biti takve naravi da stvaraju legitimno očekivanje kod onih kojima su upućena. Kao treće, jamstva moraju biti u skladu s primjenjivim propisima (vidjeti presude od 16. prosinca 2008., Masdar (UK)/Komisija, C-47/07 P, EU:C:2008:726, t. 81. i navedenu sudsku praksu, i od 23. veljače 2006., Cementbouw Handel & Industrie/Komisija, T-282/02, EU:T:2006:64, t. 77. i navedenu sudsku praksu).
- 264 Također valja podsjetiti da se na tužbeni razlog koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja nije moguće korisno pozvati u svrhu osporavanja Komisijine odluke kojom se određenu nacionalnu mjeru kvalificira kao državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a s obzirom na to da pojam državne potpore odgovara objektivnoj situaciji i ne ovisi o postupcima ili izjavama institucija (vidjeti točku 229. ove presude). Stoga, kad se nacionalnu mjeru pravilno može kvalificirati kao državnu potporu, prethodna jamstva koja se odnose na činjenicu da ta mjera nije potpora ne mogu biti u skladu s člankom 107. stavkom 1. UFEU-a. Budući da treći uvjet naveden u točki 263. ove presude nije ispunjen, isključena je povreda načela zaštite legitimnih očekivanja na koju se poziva protiv Komisijine odluke kojom se mjeru kvalificira kao državnu potporu.
- 265 Međutim, na tužbeni razlog koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja može se korisno pozvati protiv odluke kojom je Komisija, na temelju članka 108. stavka 2. UFEU-a, odlučila da zainteresirana država članica treba ukinuti nacionalnu mjeru ili je izmijeniti u roku koji ona odredi (vidjeti u tom smislu presudu od 10. prosinca 2013., Komisija/Irska i dr., C-272/12 P, EU:C:2013:812, t. 53.).
- 266 Može biti riječ o tome da, na primjer, Komisija naloži zainteresiranoj državi članici da postupno ukine zatečeni sustav potpore koji je postao nespojiv s unutarnjim tržištem (vidjeti odluku o kojoj je riječ u presudi od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416) ili da pak naloži povrat nove potpore koja je isplaćena bez prethodne prijave Komisiji i koju Komisija smatra nespojivom s unutarnjim tržištem.
- 267 Što se tiče potonjeg primjera, o kojem je riječ u ovom slučaju, valja istaknuti da, kad bi postojalo pravilo ili načelo prema kojem je Komisija dužna naložiti povrat svake nezakonite potpore koja je nespojiva s unutarnjim tržištem, jamstva koja su dana u slučaju neizvršenja povrata takve potpore, koja mogu proizlaziti iz jamstava danih u pogledu nepostojanja kvalifikacije predmetne mjere kao potpore, nužno bi bila protivna tom načelu ili tom pravilu.
- 268 Stoga treći kumulativni uvjet za primjenu načela zaštite legitimnih očekivanja (vidjeti točku 263. ove presude), odnosno uvjet koji se odnosi na činjenicu da dana jamstva trebaju biti u skladu s primjenjivim propisima (presude od 16. studenoga 1983., Thyssen/Komisija, 188/82, EU:C:1983:329,

- t. 11.; od 6. veljače 1986., Vlachou/Revizorski sud, 162/84, EU:C:1986:56, t. 6.; od 27. ožujka 1990., Chomel/Komisija, T-123/89, EU:T:1990:24, t. 28.; od 6. srpnja 1999., Forvass/Komisija, T-203/97, EU:T:1999:135, t. 70.; od 18. lipnja 2014., Španjolska/Komisija, T-260/11, EU:T:2014:555, t. 84., i od 22. travnja 2016., Irska i Aughinish Alumina/Komisija, T-50/06 RENV II i T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, t. 213.), nikad ne bi mogao biti ispunjen.
- 269 U tom pogledu valja podsjetiti da je Sud već u presudi od 21. ožujka 1990., Belgija/Komisija (C-142/87, EU:C:1990:125, t. 66.), presudio da je ukidanje nezakonite potpore nespojive s unutarnjim tržištem povratom logična posljedica utvrđenja njezine nezakonitosti.
- 270 Međutim, logična veza koja je u sudskoj praksi Suda tako utvrđena između nezakonitosti potpore i njezina povrata nije obvezala Komisiju da naloži povrat svake nezakonite potpore koja je nespojiva s unutarnjim tržištem.
- 271 Naime, kao što je Komisija na to podsjetila u Obavijesti iz 2007. naslovljenoj „Ususret učinkovitoj provedbi odluka Komisije kojima se državama članicama nalaže povrat nezakonitih državnih potpora koje su nespojive s unutarnjim tržištem” (SL 2007., C 272, str. 4.), ona je tek u drugoj polovici osamdesetih godina i u devedesetim godinama počela sustavnije nalogati povrat nezakonitih potpora koje su nespojive s unutarnjim tržištem te je upravo donošenjem Uredbe br. 659/1999 „utvrđena obveza Komisije da zahtijeva povrat te vrste potpora”.
- 272 Ta obveza proizlazi iz prve rečenice članka 14. stavka 1. Uredbe br. 659/1999, kojim se određuje da, u slučaju kada se u slučajevima nezakonite potpore donesu negativne odluke, Komisija „donosi odluku kojom se od dotične države članice zahtijeva da poduzme sve potrebne mjere kako bi od korisnika povukla sredstva potpore”.
- 273 Unatoč donošenju takve odredbe, kojom se, čini se, Komisiju obvezuje da naloži povrat svake nezakonite potpore koja je nespojiva s unutarnjim tržištem, na tužbeni razlog koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja i dalje se može korisno pozvati protiv odluke kojom se nalaže povrat nove potpore koja je isplaćena bez prethodne prijave Komisiji i koju Komisija smatra nespojivom s unutarnjim tržištem.
- 274 Naime, kao prvo, iznimka od obveze nalaganja povrata nezakonite potpore koja je nespojiva s unutarnjim tržištem predviđena je u drugoj rečenici članka 14. stavka 1. Uredbe br. 659/1999 kojom se određuje da Komisija ne smije zahtijevati povrat sredstava potpore ako je to u suprotnosti s općim načelima prava Unije.
- 275 Međutim, načelo zaštite legitimnih očekivanja priznaje se kao opće načelo prava Unije (presuda od 19. svibnja 1992., Mulder i dr./Vijeće i Komisija, C-104/89 i C-37/90, EU:C:1992:217, t. 15.; vidjeti također u tom smislu presudu od 28. travnja 1988., Mulder, 120/86, EU:C:1988:213, t. 26. i 27.).
- 276 Kao drugo, članak 14. stavak 1. Uredbe br. 659/1999, osobito njegova prva rečenica, ne može se tumačiti na način da ima za učinak to da sprječava ispunjavanje trećeg kumulativnog uvjeta za primjenu načela zaštite legitimnih očekivanja i da time dovodi do isključenja primjene tog načela (vidjeti točke 263., 267. i 268. ove presude).
- 277 Naime, druga rečenica članka 14. stavka 1. Uredbe br. 659/1999 odnosi se upravo na osiguravanje zaštite legitimnih očekivanja, kao što to proizlazi iz izjave 29/99 iz zapisnika sa sastanka Vijeća na kojem je navedena uredba formalno donesena (mjesečni sažetak akata Vijeća, ožujak 1999.), odnosno izjave prema kojoj je „Komisija uvijek obvezana općim načelima prava [Unije], a osobito načelom legitimnih očekivanja, koja su nadređena sekundarnom pravu [...]”.

- 278 Iz prethodno navedenog proizlazi da se tužitelji, u svrhu osporavanja zakonitosti pobijane odluke s obzirom na to da se njome predviđa povrat dodijeljene potpore, pred Općim sudom mogu korisno pozvati na tužbeni razlog koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja, a u tom pogledu i na jamstva koja im je Komisija mogla dati u pogledu nepostojanja kvalifikacije sporne mjere kao potpore, što nužno podrazumijeva da pogodnost koja im se pružila tom mjerom nije predmet povrata (vidjeti točku 267. ove presude) ili je samo predmet povrata kojim se poštuju ta jamstva.
- 279 Stoga valja utvrditi je li koji od ta dva prigovora koje tužitelji ističu u potporu trećem tužbenom razlogu (vidjeti točke 255. i 258. ove presude) utemeljen.

a) Prvi, glavni prigovor

- 280 Tužitelji osporavaju prijelazni sustav koji primjenjuje Komisija s obzirom na to da se u okviru njega kao referentni datum uzima datum objave odluke o pokretanju. Prema njihovu mišljenju, Komisija je trebala uzeti u obzir datum objave pobijane odluke.
- 281 Najprije valja istaknuti da je Komisija u uvodnoj izjavi 184. pobijane odluke smatrala da sporna mjera čini nezakonitu državnu potporu, odnosno novu potporu koja je provedena protivno članku 108. stavku 3. UFEU-a.
- 282 Nesporno je da Kraljevina Španjolska sporni sustav nije prijavila Komisiji na temelju članka 108. stavka 3. UFEU-a.
- 283 Točno je, prema mišljenju tužiteljâ, da mjera nije selektivna izvan Unije i da je unutar nje postala selektivna tek nakon što su nestale prepreke prekograničnim spajanjima koje su se, prema mišljenju tužiteljâ, mogle utvrditi tek nakon stupanja na snagu Direktive 2005/56/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 26. listopada 2005. o prekograničnim spajanjima društava kapitala (SL 2005., L 310, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 1., str. 186.). Tako sporna mjera nije bila potpora u trenutku stupanja na snagu te se stoga može smatrati zatečenom potporom u smislu odredbi članka 1. točke (b) podtočke v. Uredbe br. 659/1999.
- 284 Međutim, tužitelji takvo rasuđivanje temelje na pretpostavci da je na temelju postojanja prepreka prekograničnim spajanjima moguće smatrati da ta mjera nije selektivna.
- 285 Međutim, nepostojanje relevantnosti takve pretpostavke utvrđeno je, među ostalim, u točkama 201., 202. i 216. ove presude.
- 286 Stoga se može zaključiti da tužitelji nisu dokazali da je sporna mjera zatečena potpora. Komisija ju je stoga pravilno kvalificirala kao nezakonitu potporu.
- 287 Međutim, ako se potpora počela provoditi bez prethodne prijave Komisiji, što znači da je nezakonita u skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a, korisnik potpore ne može legitimno očekivati da je potpora koja mu je dodijeljena zakonita, osim ako postoje iznimne okolnosti (vidjeti u tom smislu presude od 24. studenoga 1987., RSV/Komisija, 223/85, EU:C:1987:502, t. 16. i 17.; od 20. rujna 1990., Komisija/Njemačka, C-5/89, EU:C:1990:320, t. 14. i 16.; od 13. lipnja 2013., HGA i dr./Komisija, C-630/11 P do C-633/11 P, EU:C:2013:387, t. 134.; od 27. siječnja 1998., Ladbroke Racing/Komisija, T-67/94, EU:T:1998:7, t. 182.; od 16. listopada 2014., Alcoa Trasformazioni/Komisija, T-177/10, EU:T:2014:897, t. 61. i od 22. travnja 2016., Irska i Aughinish Alumina/Komisija, T-50/06 RENV II i T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, t. 214.).

- 288 Smatrajući da se nalazi u takvim okolnostima (uvodne izjave 38. i 210. pobijane odluke), Komisija u pobijanoj odluci nije naložila povrat predmetne potpore, među ostalim, za korisnike sporne mjere koji su stekli udjele u inozemnom društvu najkasnije 21. prosinca 2007., odnosno na datum objave odluke o pokretanju.
- 289 Primjena takvog prijelaznog sustava opravdana je, prema mišljenju Komisije, činjenicom da su se njome pružila posebna, bezuvjetna i podudarajuća jamstva koja su takve prirode da su korisnici sporne mjere imali opravdana očekivanja u pogledu zakonitosti sustava amortizacije *goodwill*, u smislu da nije obuhvaćen područjem primjene pravila o državnim potporama i da, posljedično, nijedna od prednosti koje proizlaze iz navedenog sustava ne može naknadno biti predmet postupka povrata (uvodna izjava 192. pobijane odluke).
- 290 Tako je 19. siječnja 2006., u odgovoru na pitanje zastupnika u Parlamentu, član Komisije u njezino ime naveo sljedeće:
- „Komisija ne može potvrditi podliježu li visoke ponude španjolskih poduzetnika španjolskom poreznom zakonodavstvu koje dopušta poduzetnicima da amortiziraju [financijski *goodwill*] znatno brže od njihovih francuskih ili talijanskih kolega. Komisija međutim može potvrditi da ta nacionalna zakonodavstva nisu obuhvaćena područjem primjene pravila koja se odnose na državne potpore, nego da ona više čine opća pravila o deprecijaciji koja se primjenjuju na sve poduzetnike u Španjolskoj.”
- 291 Isto je tako 17. veljače 2006., u odgovoru na pitanje zastupnika u Parlamentu, član Komisije, i dalje u njezino ime, naveo sljedeće:
- „Prema informacijama kojima Komisija raspolaže u ovom trenutku, španjolski porezni propisi koji se odnose na amortizaciju *goodwill* čine se primjenjivima na sve poduzetnike u Španjolskoj, neovisno o njihovoj veličini, sektoru, pravnom obliku ili tome jesu li u privatnom ili javnom vlasništvu, jer su oni opća pravila o amortizaciji. Stoga se ne čini da su obuhvaćeni područjem primjene pravila koja se odnose na državne potpore.”
- 292 Iako Komisijini odgovori nisu u cijelosti objavljeni u *Službenom listu Europske unije*, objavljeni su broj pitanja, njegov autor, njegov predmet, institucija koja je adresat kao i navod o postojanju i datumu odgovora (SL 2006., C 327, str. 164. i 192.).
- 293 U ovom se slučaju ne osporava to da su elementi navedeni u prethodnim točkama mogli stvoriti legitimna očekivanja kod tužitelja.
- 294 Neslaganje stranaka odnosi se na posljedice koje valja izvesti iz donošenja odluke o pokretanju 10. listopada 2007., koja je u *Službenom listu Europske unije*, nakon njezina sažetka, objavljena 21. prosinca 2007. (vidjeti točku 280. ove presude).
- 295 U tom se pogledu sudskom praksom Suda, koja se temelji na tekstu članka 108. stavka 3. UFEU-a, predviđa da se, ako Komisija pokrene formalni istražni postupak, zadnjom rečenicom članka 108. stavka 3. UFEU-a zainteresiranoj državi članici zabranjuje da primjenjuje predložene mjere sve dok se taj postupak ne okonča konačnom odlukom. Nove potpore stoga podliježu preventivnom nadzoru koji izvršava Komisija te ih dotična država članica u načelu ne može provesti tako dugo dok ih ta institucija ne proglasi usklađenima s Ugovorom (presuda od 30. lipnja 1992., Španjolska/Komisija, C-312/90, EU:C:1992:282, t. 16.).
- 296 Usto, Sud je presudio da, nakon što Komisija pokrene formalni istražni postupak u vezi s novom nacionalnom mjerom čija je primjena u tijeku, suspenzivni učinak takve odluke obvezujuć je i za nacionalne sudove pred kojima se može pokrenuti postupak, koji su, po potrebi, obvezni poduzeti sve potrebne mjere kako bi se donio zaključak o eventualnoj povredi obveze obustave primjene navedene mjere (presuda od 21. studenoga 2013., Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, t. 42.).

- 297 Konačno, što se tiče odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka u vezi s mjerom čija je primjena u tijeku i koju je Komisija kvalificirala kao novu potporu, presuđeno je da nakon njezina donošenja postoji, u najmanju ruku, osnovana sumnja u zakonitost predmetne mjere koja, ne dovodeći u pitanje mogućnost da se od suca privremene pravne zaštite zatraže privremene mjere, treba potaknuti državu članicu da obustavi njezinu isplatu s obzirom na to da se pokretanjem postupka predviđenog člankom 108. stavkom 2. UFEU-a isključuje mogućnost donošenja hitne odluke o spojivosti s unutarnjem tržištem koja omogućuje redovan nastavak provedbe navedene mjere. Ta sumnja u zakonitost predmetne mjere također treba potaknuti poduzetnike korisnike mjere da u svakom slučaju odbiju nove isplate ili da rezerviraju iznose koji bi bili potrebni u slučaju eventualnih naknadnih vraćanja (presuda od 9. listopada 2001., Italija/Komisija, C-400/99, EU:C:2001:528, t. 59.).
- 298 Stoga, s obzirom na suspenzivni učinak odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka koja je donesena u pogledu nove nacionalne mjere čija je primjena u tijeku, korisnici te mjere ne mogu se, kao što je to slučaj u ovom predmetu, utemeljeno pozivati na iznimne okolnosti kojima bi se moglo opravdati zadržavanje legitimnih očekivanja nakon donošenja te odluke (vidjeti u tom smislu presudu od 22. travnja 2016., Francuska/Komisija, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, t. 50. do 56.).
- 299 Osim toga, prijelazni sustav koji je donijela Komisija omogućio je korisnicima potpore koji su na dan objave odluke o pokretanju stekli udjele, ili su se neopozivo obvezali steći udjele, da se ta mjera na njih i dalje primjenjuje tijekom cijelog predviđenog razdoblja amortizacije. Tako su predmetni poduzetnici nakon tog datuma mogli odmah prilagoditi svoje postupanje na način da ne preuzmu obvezu u pogledu stjecanja udjela u inozemnom društvu ako su smatrali da takva obveza, s obzirom na rizik da možda neće do kraja moći ostvariti koristi od porezne pogodnosti predviđene spornom mjerom, ne predstavlja dovoljan gospodarski interes.
- 300 Naposljetku valja dodati da je Komisija u sažetku odluke o pokretanju, koji je zajedno s tom odlukom bio objavljen u *Službenom listu Europske unije* 21. prosinca 2007., navela da smatra da se čini da predmetni porezni sustav ispunjava sve kriterije koji su na snazi da bi se smatrao državnim potporom. Također je pojasnila sljedeće:

„[M]jerom se očito nudi odstupanje od španjolskog poreznog sustava na način da se financijski *goodwill* amortizira, čak i ako nije knjižen u poslovnim knjigama društva stjecatelja jer između društva stjecatelja i stečenog društva ne postoji poslovno spajanje. Njome se stoga dodjeljuje gospodarska prednost u obliku smanjenja poreznog opterećenja društava koja stječu znatne udjele u inozemnim društvima. Čini se da uključuje državna sredstva i da je posebna jer daje prednost poduzetnicima koji provode određene vrste ulaganja.

Čini se da mjera utječe na trgovinu među državama članicama jer se njome jača položaj njezinih korisnika koji provode određene djelatnosti holdinga i jer može narušiti tržišno natjecanje u dijelu u kojem, time što subvencioniranjem španjolskih društava koja podnose ponude za stjecanje društava u inozemstvu, u nepovoljniji položaj stavlja nešpanjolske konkurente koji na predmetnim tržištima podnose usporedive ponude.

Čini se da se ne primjenjuje nijedno od odstupanja predviđenih člankom [10]7. stavcima 2. i 3. i da je potpora nespojiva s [unutarnjim] tržištem. Komisija stoga smatra da su španjolske vlasti provedbom sporne mjere možda odobrile državnu potporu u smislu članka [10]7. stavka 1. Ugovora.”

- 301 S obzirom na elemente navedene u točki 300. ove presude, na dan objave odluke o pokretanju poduzetnici na koje se sporni sustav primjenjivao ili se mogao primjenjivati mogli su se upoznati s točnim razlozima zbog kojih je Komisija smatrala da se čini da mjere predviđene tim sustavom ispunjavaju svaki od uvjeta koji se zahtijevaju člankom 107. UFEU-a i da bi se mogle smatrati nespojivima s unutarnjim tržištem.

- 302 Usto, iz sažetka odluke o pokretanju ili iz kronologije navedene u uvodnim izjavama 1. do 7. te odluke ne proizlazi da se sporni sustav može odnositi na zatečenu potporu. Konkretno, predmetni poduzetnici mogli su razumjeti da Komisija nije odobrila taj sustav, koji je proveden prije pokretanja formalnog istražnog postupka.
- 303 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da je donošenje odluke o pokretanju u ovom slučaju bilo dovoljno da se okončaju legitimna očekivanja koja su zbog izjava navedenih u točkama 290. i 291. ove presude mogla nastati kod korisnikâ sporne mjere.
- 304 Taj se zaključak ne može dovesti u pitanje drugim argumentima tužiteljâ.
- 305 Kao prvo, točno je da je u predmetu u kojem je donesena presuda od 24. studenoga 1987., RSV/Komisija (223/85, EU:C:1987:502, t. 6.), nova potpora bila isplaćena prije nego što je bila prijavljena Komisiji.
- 306 Međutim, iznosi čiji je povrat Komisija tražila bili su isplaćeni prije donošenja bilo kakve odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka (vidjeti u tom pogledu izvještaj za raspravu objavljen u Zborniku, str. 4621. i 4622.).
- 307 Stoga se zaključak iz presude od 24. studenoga 1987., RSV/Komisija (223/85, EU:C:1987:502), ne može prenijeti s obzirom na to da u ovom slučaju potpora čiji je povrat naložila Komisija još nije bila dodijeljena na dan objave odluke o pokretanju te se čak odnosila na pogodnost dodijeljenu na temelju postupanja korisnikâ potpore nakon objave te odluke (vidjeti točku 299. ove presude).
- 308 Kao drugo, tužitelji se pozivaju na presudu od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), koja se odnosi na belgijski porezni sustav koordinacijskih centara.
- 309 Međutim, između konteksta ovog predmeta i konteksta predmeta u kojem je donesena presuda od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), postoje bitne razlike.
- 310 Naime, kao prvo, Komisija je u tom predmetu dvjema uzastopnim odlukama (točka 16.) utvrdila da predmetni sustav ne sadržava elemente potpore. Stoga je bila riječ o zatečenom sustavu potpora na koji se nije primjenjivala sudska praksa o povratu nezakonitih potpora nespojivih s unutarnjim tržištem, kojom se povreda načela zaštite legitimnih očekivanja priznaje samo u iznimnim okolnostima (vidjeti točku 287. ove presude).
- 311 Isto se tako nisu primjenjivale odredbe Ugovora o učincima donošenja odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka i sudska praksa u okviru koje se izvode zaključci iz primjene tih odredbi kad je određena potpora isplaćena nezakonito (vidjeti točke 295. do 298. ove presude), kojima se također ograničava primjena načela zaštite legitimnih očekivanja.
- 312 Uostalom, nezavisni odvjetnik P. Léger u svojem je mišljenju u spojenim predmetima Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:89, t. 404. i 405.) ustrajao na posebnosti situacije u kojoj su očekivanja stvorena donošenjem Komisijinih prethodnih odluka i koja su stoga trebala biti predmet posebne zaštite.
- 313 Naime, u takvom slučaju Komisijine odluke kojima se utvrđuje nepostojanje elementa potpore potvrđuju pravnu situaciju osoba na koje se predmetna mjera primjenjuje jer se njima priznaje usklađenost te mjere s odredbama članka 107. UFEU-a do donošenja eventualne suprotne odluke.
- 314 U tom pogledu valja podsjetiti da akti institucija Unije uživaju pretpostavku zakonitosti sve dok ih se ne povuče ili poništi (presuda od 15. lipnja 1994., Komisija/BASF i dr., C-137/92 P, EU:C:1994:247, t. 48.).

- 315 Kao drugo, u predmetu u kojem je donesena presuda od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), riječ je bila o mogućnosti da se korisnicima sustava potpore produlji razdoblje tijekom kojeg su obuhvaćeni tim sustavom.
- 316 U tom je predmetu upotreba predmetnog sustava bila podvrgnuta dobivanju odobrenja za deset godina koje se može obnoviti. Oспораваном odlukom predviđalo se da od datuma njezine dostave korisnici takvog odobrenja ne mogu dobiti njegovo produljenje prilikom isteka (vidjeti u tom smislu presudu od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, t. 32. do 34.).
- 317 Sud je presudio da rok od otprilike osam mjeseci koji je prošao od objave odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka i osporavane odluke nije bio dovoljan da bi se korisnicima potpore omogućilo da uzmu u obzir mogućnost donošenja odluke kojom se okončava predmetni sustav. Osobito se pozvao na činjenicu da taj sustav podrazumijeva računovodstvene mjere te financijske i gospodarske odluke koje upućeni gospodarski subjekt ne može donijeti u tako kratkom roku (presuda od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, t. 162.).
- 318 Sud je u svojoj presudi od 17. rujna 2009., Komisija/Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556), istaknuo da su u predmetu u kojem je donesena presuda od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), korisnici odobrenja, koji nisu mogli dobiti njegovo produljenje zbog Komisijine odluke, zbog tog odobrenja izvršili velika ulaganja i preuzeli dugoročne obveze (točka 91.).
- 319 U svojem mišljenju u spojenim predmetima Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:89) nezavisni odvjetnik P. Léger naveo je da je sustav o kojem je riječ u tom predmetu porezni sustav kojim se odstupa od redovnog prava i koji sadržava više oslobođenja i način određivanja posebne porezne osnovice te da je poduzetniku bilo puno teže uzeti u obzir mogućnost ukidanja mjera te vrste od mogućnosti ukidanja subvencije jer se njome nije zahtijevalo samo uzimanje u obzir gospodarskih posljedica takvog ukidanja, nego i provedba velike reorganizacije, osobito u pogledu poslovnih knjiga (točka 418.).
- 320 Naprotiv, u ovom slučaju, kao što je presuđeno u točki 299. ove presude, poduzetnici na koje se sporni sustav primjenjivao ili se mogao primjenjivati mogli su odmah od datuma objave odluke o pokretanju prilagoditi svoje postupanje na način da ne preuzmu obvezu u pogledu stjecanja udjela u inozemnom društvu ako su smatrali da takva obveza, s obzirom na rizik da možda neće do kraja moći ostvariti koristi od porezne pogodnosti predviđene spornim sustavom, ne predstavlja dovoljan gospodarski interes.
- 321 Stoga skup okolnosti koje su svojstvene predmetu u kojem je donesena presuda od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), i koje su upravo navedene u točkama 308. do 320. ove presude, ne postoji u ovom slučaju, bez obzira na to radi li se o tome da je potpora o kojoj je riječ u tom predmetu bila zatečena potpora ili o tome da korisnici te potpore trebaju nakon njezine zabrane donijeti mjere koje nije bilo moguće donijeti u kratkom roku. Stoga se tužitelji ne mogu utemeljeno pozivati na tu presudu.
- 322 Kao treće, tužitelji se pozivaju na povredu načela jednakog postupanja. Pozivaju se na Komisijine odluke donesene u pogledu poreznih sustava koji su, kao što to navode sami tužitelji, slični belgijskom poreznom sustavu koordinacijskih centara, odnosno sustavu koji je ispitan u predmetu u kojem je donesena presuda od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, t. 16.). Međutim, kao što je to presuđeno u točki 321. ove presude, obilježja tog sustava razlikuju se od obilježja spornog sustava.
- 323 Situacije na koje se tužitelji pozivaju u tom pogledu stoga nisu usporedive sa situacijom u ovom slučaju.

- 324 Osim toga, iako se tužitelji pozivaju na Komisijine odluke donesene u pogledu poreznih sustava koji su, prema njihovu mišljenju, slični belgijskom poreznom sustavu koordinacijskih centara, kao i na više drugih Komisijinih odluka koje se odnose na porezne mjere, oni ne utvrđuju da je Komisija priznala postojanje legitimnih očekivanja u kontekstu dodjele, čak i nakon odluke o pokretanju, pogodnosti koja proizlazi iz nove potpore koja nije bila prijavljena Komisiji.
- 325 Također nije utvrđeno, a ni navedeno, da su korisnici pogodnosti o kojima je riječ u odlukama na koje se pozivaju tužitelji odmah mogli prilagoditi svoje postupanje (vidjeti točku 320. ove presude).
- 326 Budući da okolnosti na temelju kojih bi eventualno bilo moguće opravdati dodjelu prijelaznog sustava koji bi proizvodio učinke nakon datuma objave odluke o pokretanju nisu utvrđene i da se, *a fortiori*, na njih ne poziva, treba odbiti argument tužiteljâ koji se temelji na Komisijinoj praksi odlučivanja u području zaštite legitimnih očekivanja.
- 327 Što se tiče Odluke Komisije od 31. listopada 2000. o španjolskim zakonima o porezu na dobit (SL 2001., L 60, str. 57.), jedine odluke proizašle iz Komisijine prakse odlučivanja na koju se tužitelji pozivaju i za koju podnose dovoljno elemenata na temelju kojih Opći sud može temeljito ispitati je li kontekst tog predmeta usporediv s kontekstom u ovom slučaju, riječ je o, kao što to pravilno ističe Komisija, odluci koja je donesena na temelju Ugovora o EZUČ-u u pogledu kojeg uvjeti za nadzor potpora nisu bili usporedivi s uvjetima predviđenima UEZ-om i zatim UFEU-om. Konkretno, u Ugovoru o EZUČ-u nisu postojale odredbe slične odredbama članka 108. stavka 3. UFEU-a na kojem se temelji sudska praksa navedena u točki 295. ove presude.
- 328 Štoviše, ta je odluka prethodila presudi od 9. listopada 2001., Italija/Komisija (C-400/99, EU:C:2001:528), navedenoj u točki 297. ove presude, prema kojoj nakon donošenja odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka postoji, u najmanju ruku, osnovana sumnja u usklađenost predmetne mjere s pravilima Unije u području državnih potpora.
- 329 Stoga se na temelju takve odluke ne može zaključiti da postoje legitimna očekivanja na koja bi se tužitelji mogli utemeljeno pozivati.
- 330 Iz prethodno navedenog proizlazi da je argument koji se temelji na ranijoj Komisijinoj praksi odlučivanja o načinima povrata potpore i o tome ugrožava li se njima načelo zaštite legitimnih očekivanja, čak i ako nije bespredmetan za potrebe pozivanja na to načelo, u svakom slučaju neosnovan.
- 331 S obzirom na sva prethodna razmatranja, prvi prigovor koji ističu tužitelji treba odbiti.

b) Drugi, podredni prigovor

- 332 Najprije valja istaknuti da Komisija, osim što nije naložila povrat predmetne potpore, među ostalim, korisnicima sporne mjere koji su stekli udjele u inozemnom društvu do 21. prosinca 2007., odnosno datuma objave odluke o pokretanju (vidjeti točku 280. ove presude), nije ni naložila povrat te potpore korisnicima sporne mjere koji su najkasnije 25. svibnja 2011., odnosno na dan objave pobijane odluke, stekli većinske udjele u inozemnim društvima sa sjedištem u Kini, Indiji ili drugim zemljama u kojima je dokazano ili se može dokazati postojanje izričitih pravnih prepreka prekograničnim poslovnim spajanjima.
- 333 Komisija je opravdala provedbu takvog prijelaznog sustava time što je navela da je u okviru uvodne izjave 117. odluke od 28. listopada 2009. mogla pobuditi utemeljena očekivanja u pogledu nepostojanja državne potpore što se tiče „transakcija koje su španjolski poduzetnici proveli u trećim zemljama u kojima postoje izričite ‚pravne prepreke‘ prekograničnim poslovnim spajanjima i u kojima je predmetni španjolski poduzetnik stekao ‚većinsko vlasništvo‘” (uvodna izjava 197. pobijane odluke).

- 334 Tužitelji osporavaju uvjete koje je Komisija postavila da bi se, u određenim slučajevima, radi utvrđivanja toga koje potpore trebaju biti predmet mjere povrata kao referentni datum uzeo datum objave pobijane odluke. Prema njihovu mišljenju, taj se datum trebao uzeti u obzir za sve transakcije provedene u trećim zemljama jer smatraju da legitimna očekivanja nastala osobito na temelju uvodne izjave 117. odluke od 28. listopada 2009. nisu ograničena samo na slučajeve koje je Komisija u konačnici uzela u obzir u pobijanoj odluci.
- 335 U tom pogledu valja podsjetiti da, što se tiče nove potpore, donošenje odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka ima suspenzivne učinke te se time stoga okončavaju legitimna očekivanja koja su prethodno mogla nastati kod njezinih korisnika (vidjeti točke 295. do 298. ove presude).
- 336 Međutim, s obzirom na to da Komisija u odluci od 28. listopada 2009. u pogledu prekograničnih transakcija nije zaključila da ne postoji potpora ili da postoji potpora spojiva s unutarnjim tržištem, nego je samo odlučila nastaviti formalni istražni postupak, i dalje postoje učinci odluke o pokretanju kojima su okončana legitimna očekivanja koja su mogla nastati prije njezine objave.
- 337 Također valja podsjetiti da je u predmetu u kojem je donesena presuda od 24. studenoga 1987., RSV/Komisija (223/85, EU:C:1987:502), pozivanje na načelo zaštite legitimnih očekivanja dovelo do poništenja Komisijine odluke kojom se naložio povrat nezakonite potpore u slučaju u kojem su, za razliku od ovog slučaja, iznosi čiji je povrat tražila Komisija isplaćeni prije donošenja bilo kakve odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka (vidjeti točke 306. i 307. ove presude).
- 338 Posljedično, tužitelji se ne mogu utemeljeno pozivati na povredu načela zaštite legitimnih očekivanja na temelju jamstava koja je Komisija mogla pružiti u odluci od 28. listopada 2009. ili u drugim dokumentima nakon te odluke.
- 339 Usto, na temelju okolnosti, ako se ona utvrdi, da osporavani prijelazni sustav sadržava nedosljednosti ili da se njime ne poštuje načelo pravne sigurnosti nije moguće utvrditi da je Komisija prije donošenja pobijane odluke stvorila utemeljena očekivanja kod tužitelja s obzirom na to da je Komisija uvela taj sustav tek u fazi donošenja te odluke. Stoga treba odbiti predmetni argument, na koji se poziva samo u potporu tužbenom razlogu koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja.
- 340 U svakom slučaju, valja podsjetiti da pravo pozivanja na načelo zaštite legitimnih očekivanja pretpostavlja ispunjenje triju kumulativnih uvjeta (vidjeti točku 263. ove presude).
- 341 Međutim, ni na temelju jednog elementa spisa na koji se pozivaju tužitelji nije moguće utvrditi da su ispunjena tri kumulativna uvjeta navedena u točki 340. ove presude.
- 342 Tako je, kao prvo, točno da je Komisija u odluci od 28. listopada 2009. i osobito u njezinoj uvodnoj izjavi 117. ostavila otvorenom mogućnost da može biti opravdano primijeniti različit porezni tretman na prekogranične transakcije provedene izvan Unije. Osobito je navela da ne može „*a priori* u potpunosti odbiti to razlikovanje” za te transakcije te je odlučila nastaviti formalni istražni postupak u pogledu njih. Međutim, Komisija time nije pružila dovoljno precizna i bezuvjetna jamstva da bi ponovno stvorila legitimna očekivanja u kontekstu u kojem je, u pogledu nezakonite potpore, donesena odluka o pokretanju formalnog istražnog postupka, i to čak i prije nego što je nastalo postupanje koje je dovelo do dodjele pogodnosti za koju je zatražen povrat (vidjeti točke 299., 307. i 320. ove presude).
- 343 Kao drugo, tužitelji se pozivaju na dopis člana Komisije nadležnog za tržišno natjecanje od 16. listopada 2009. u pogledu kojeg od Općeg suda traže da naloži njegovo podnošenje.

- 344 U tom pogledu valja istaknuti da je riječ o dopisu koji je upućen španjolskom ministru gospodarstva i financija, a ne tužiteljima. Usto, iz sadržaja spisa ne proizlazi da je takav dopis bio namijenjen objavi ili javnosti. Konačno, obična činjenica da tužitelji traže od Općeg suda da Komisiji naloži prosljeđivanje tog dopisa dokazuje da nisu poznavali njegov sadržaj.
- 345 Tužitelji u takvom kontekstu ne navode nijednu okolnost na temelju koje bi se moglo zaključiti, u skladu s onim što se predviđa u prvom i drugom kumulativnom uvjetu koji su navedeni u točki 263. ove presude, da im je Komisija dopisom od 16. listopada 2009. pružila precizna i podudarajuća jamstva koja bi kod njih mogla stvoriti legitimna očekivanja.
- 346 U tom pogledu valja dodati da ne treba prihvatiti zahtjeve za mjere upravljanja postupkom koje su podnijeli tužitelji u dijelu u kojem se odnose na prosljeđivanje dopisa od 16. listopada 2009. s obzirom na to da je Kraljevina Španjolska taj dopis prosljedila Općem sudu.
- 347 Iz prethodno navedenog proizlazi da valja odbiti drugi prigovor, kao i treći tužbeni razlog u cijelosti.
- 348 Što se tiče nedostatka u obrazloženju pobijane odluke, čak i ako se tužitelji pozivaju na takav nedostatak, valja utvrditi da je Komisija, kao što proizlazi iz meritorne analize koju je Opći sud mogao provesti u prethodnim razmatranjima, u pobijanoj odluci dovoljno precizno i dosljedno objasnila i opravdala načine povrata potpore kako bi tužitelji mogli osporavati valjanost te odluke, a sud Unije provesti nadzor njezine zakonitosti (vidjeti u tom smislu presudu od 18. rujna 1995., Tiercé Ladbroke/Komisija, T-471/93, EU:T:1995:167, t. 29.). U tom se pogledu osobito može uputiti na točke 281., 289. i 333. ove presude, u kojima se izričito upućuje na određene odlomke pobijane odluke.
- 349 Stoga treći tužbeni razlog, iako se njime također nastoji osporiti formalna zakonitost pobijane odluke, valja odbiti kao u svakom slučaju neosnovan.
- 350 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da treba odbiti sve tužbene razloge istaknute u potporu ovoj tužbi.
- 351 Stoga tužbu valja odbiti u cijelosti.

IV. Troškovi

- 352 U skladu s člankom 219. Poslovnika, u odlukama Općeg suda donesenima nakon ukidanja i vraćanja predmeta na ponovno suđenje, Opći sud odlučuje o troškovima, s jedne strane, postupaka pred njim i, s druge strane, žalbenog postupka pred Sudom. Budući da je Sud u presudi World Duty Free odredio da će se o troškovima tužiteljâ i Komisije odlučiti naknadno, na Općem sudu je da u ovoj presudi odluči i o njihovim troškovima nastalima u okviru postupka u predmetu C-21/15 P (vidjeti točku 18. ove presude).
- 353 U skladu s člankom 134. stavkom 1. Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da tužitelji nisu uspjeli u postupku, snosit će, osim vlastitih troškova, i troškove Komisije sukladno njezinu zahtjevu.
- 354 Što se tiče intervenijenata, s obzirom na to da je Sud u presudi World Duty Free odlučio o njihovim troškovima, valja dakle odlučiti samo o njihovim troškovima povezanim s ovim postupkom.
- 355 U skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika, prema kojem države članice i institucije koje su intervenirale u postupak snose vlastite troškove, Savezna Republika Njemačka, Irska i Kraljevina Španjolska snosit će vlastite troškove.

Slijedom navedenog,

OPĆI SUD (deveto prošireno vijeće)

proglašava i presuđuje:

- 1. Tužba se odbija.**
- 2. Banco Santander, SA i Santusa Holding, SL snosit će, osim vlastitih troškova, i troškove Europske komisije.**
- 3. Savezna Republika Njemačka, Irska i Kraljevina Španjolska snosit će vlastite troškove.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourggu 15. studenoga 2018.

Potpisi

Sadržaj

I. Okolnosti spora	2
II. Postupak i zahtjevi stranaka	3
III. Pravo	5
A. Prvi tužbeni razlog, koji se temelji na nepostojanju selektivnosti sporne mjere	5
1. Argumenti stranaka	5
2. Ocjena Općeg suda	7
a) Nepostojanje selektivnosti prima facie	10
b) Postojanje odstupanja	11
1) Prva faza	11
2) Druga faza	17
c) Opravdanost sporne mjere s obzirom na prirodu i strukturu sustava kojega je ona dio (treća faza)	19
B. Drugi tužbeni razlog, koji se temelji na pogrešci pri utvrđivanju korisnika sporne mjere	25
1. Argumenti stranaka	25
2. Ocjena Općeg suda	26
C. Treći tužbeni razlog, koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja	27
1. Argumenti stranaka	27
2. Ocjena Općeg suda	28
a) Prvi, glavni prigovor	30
b) Drugi, podredni prigovor	35
IV. Troškovi	37