



## Zbornik sudske prakse

RJEŠENJE OPĆEG SUDA (osmo vijeće)

9. rujna 2013.\*

„Tužba za poništenje – Državne potpore – Sustav potpora koji omogućuje poreznu amortizaciju financijskog *goodwilla* za stjecanje inozemnih udjela – Odluka kojom se sustav potpora proglašava nespojivim s unutarnjim tržištem i kojom se ne nalaže povrat potpora – Akt koji sadržava provedbene mjere – Nepostojanje osobnog utjecaja – Nepostojanje obveze povrata – Nedopuštenost“

U predmetu T-400/11,

**Altadis, SA**, sa sjedištem u Madridu (Španjolska), koji zastupaju J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, M. Muñoz de Juan i R. Calvo Salinero, odvjetnici,

tužitelj,

protiv

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

tuženika,

povodom zahtjeva za djelomično poništenje Odluke Komisije 2011/282/EU od 12. siječnja 2011. o poreznoj amortizaciji financijskog *goodwilla* za stjecanje inozemnih udjela C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), koju provodi Španjolska (SL L 135, str. 1.),

OPĆI SUD (osmo vijeće),

u sastavu: L. Truchot (izvjestitelj), predsjednik, E. Martins Ribeiro i A. Popescu, suci,

tajnik: E. Coulon,

donosi sljedeće

### Rješenje

#### Okolnosti spora

- 1 Pisanim pitanjima postavljenima 2005. i 2006. godine (E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 i P-5509/06) članovi Europskog parlamenta pitali su Europsku komisiju o kvalifikaciji državnom potporom sustava uspostavljenog člankom 12. stavkom 5. zakona Ley del Impuesto sobre Sociedades (Zakon o porezu na dobit), koji je u njega umetnut 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

\* Jezik postupka: španjolski

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: sporni sustav). Komisija je u biti odgovorila da, prema podacima kojima ona raspolaže, sporni sustav nije obuhvaćen područjem primjene pravila o državnim potporama.
- 2 Dopisima od 15. siječnja i 26. ožujka 2007. Komisija je pozvala španjolske vlasti da joj dostave podatke radi procjene doseg a i učinaka spornog sustava. Dopisima od 16. veljače i 4. lipnja 2007. Kraljevina Španjolska dostavila je Komisiji tražene podatke.
  - 3 Komisija je telefaksom 28. kolovoza 2007. zaprimila prigovor privatnog subjekta kojim se tvrdi da sporni sustav predstavlja državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem.
  - 4 Odlukom od 10. listopada 2007. (sažetak u SL C 311, str. 21.) Komisija je pokrenula službeni istražni postupak u vezi sa spornim sustavom.
  - 5 Dopisom od 5. prosinca 2007. Komisija je zaprimila primjedbe Kraljevine Španjolske u vezi s tom njezinom odlukom o pokretanju službenog postupka. Između 18. siječnja i 16. lipnja 2008. Komisija je također zaprimila primjedbe 32 zainteresirane treće strane, među kojima i one tužitelja, Altadisa, SA. Dopisima od 30. lipnja 2008. i 22. travnja 2009. Kraljevina Španjolska podnijela je komentare na primjedbe zainteresiranih trećih strana.
  - 6 Dana 18. veljače 2008., 12. svibnja 2009. te 8. lipnja 2009. održani su tehnički sastanci sa španjolskim vlastima. Drugi tehnički sastanci također su održani s nekima od 32 zainteresirane treće strane, među kojima je bio i tužitelj.
  - 7 Dopisom od 14. srpnja 2008. i porukom elektroničke pošte od 16. lipnja 2009. Kraljevina Španjolska dostavila je Komisiji dodatne podatke.
  - 8 Komisija je svojom Odlukom 2011/5/EZ od 28. listopada 2009. o poreznoj amortizaciji financijskog *goodwill*a za stjecanje inozemnih udjela C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), koju provodi Španjolska, dovršila postupak kad je riječ o stjecanju udjela unutar Europske unije (SL 2011., L 7, str. 48.). Tom je odlukom sporni sustav, koji se sastoji od porezne pogodnosti kojom se španjolskim društvima dopušta amortizacija *goodwill*a koji proizlazi iz stjecanja udjela u inozemnim poduzetnicima, proglašen nespojivim s unutarnjim tržištem kad se primjenjuje na stjecanja udjela u poduzetnicima sa sjedištem u Uniji. Komisija je ostavila otvorenim postupak kad je riječ o stjecanju udjela izvan Unije, s obzirom na to da su se španjolske vlasti obvezale dostaviti nove dokaze o preprekama za prekogranična spajanja koja 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*a za stjecanje inozemnih udjela C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), koju provodi Španjolska (SL L 135, str. 1.) [neslužbeni prijevod] (u daljnjem tekstu: pobijana odluka).
  - 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). Članak 1. stavci 2. i 3. pobijane odluke međutim omogućuju nastavak primjene spornog sustava, na

temelju načela zaštite legitimnih očekivanja, na stjecanje udjela prije objave odluke o pokretanju službenog istražnog postupka u *Službenom listu Europske unije* 21. prosinca 2007. kao i na ona koja su neopozivo započeta prije 21. prosinca 2007. i koja su bila podvrgnuta odobrenju regulatornog tijela kojem je transakcija priopćena prije tog datuma. Članak 1. stavci 4. i 5. pobijane odluke osim toga omogućuju nastavak primjene spornog sustava na stjecanje udjela u društvima s poslovnim nastanom u Kini, Indiji odnosno drugim državama gdje je dokazano postojanje izričitih pravnih zapreka prekograničnim poslovnim spajanjima provedenim do objave navedene odluke u *Službenom listu Europske unije* 21. svibnja 2011. kao i na ona koja su neopozivo započeta prije 21. svibnja 2007. i koja su bila podvrgnuta odobrenju regulatornog tijela kojem je transakcija priopćena prije tog datuma.

### Postupak i zahtjevi stranaka

- 13 Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 29. srpnja 2011. tužitelj je pokrenuo ovaj postupak.
- 14 Komisija je zasebnim aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 10. studenoga 2011. istaknula prigovor nedopuštenosti na temelju članka 114. stavka 1. Poslovnika Općeg suda.
- 15 Dana 6. siječnja 2012. tužitelj je podnio svoja očitovanja o prigovoru nedopuštenosti koji je istaknula Komisija.
- 16 Opći je sud 5. listopada i 13. prosinca 2012. na temelju mjera upravljanja postupkom od tužitelja zatražio da naznači učinke presude Općeg suda Iberdrola/Komisija T-221/10 od 8. ožujka 2012. i rješenja Općeg suda Modelo Continente Hipermercados/Komisija, T-174/11 od 21. ožujka 2012., koje namjerava primijeniti u svrhu ove tužbe, te je od Komisije zatražio da podnese svoja očitovanja o tužiteljevom odgovoru na to pitanje. Tužitelj i Komisija su odgovorili na ta pitanja u predviđenim rokovima.
- 17 Tužitelj od Općeg suda u biti zahtijeva da:
  - utvrdi da je tužba dopuštena i naloži nastavak postupka;
  - poništi članak 1. stavak 1. pobijane odluke;
  - podredno poništi članak 4. pobijane odluke u dijelu u kojem predviđa obvezu povrata potpora dodijeljenih za transakcije prije 21. svibnja 2011.;
  - još podrednije, da poništi članak 1. stavak 1. i podredno članak 4. pobijane odluke u dijelu u kojem se te odredbe odnose na transakcije izvršene u Maroku;
  - naloži Komisiji snošenje troškova.
- 18 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:
  - tužbu proglasi nedopuštenom;
  - tužitelju naloži snošenje troškova.

## Pravo

- 19 Na temelju članka 114. stavka 1. Poslovnika, ako stranka to zatraži, Opći sud može odlučiti o nedopuštenosti bez ulaženja u raspravljanje o meritumu. U skladu sa stavkom 3. istoga članka, nastavak postupka o zahtjevu je usmen, osim u slučaju drukčije odluke Općeg suda. U predmetnom slučaju, Opći sud smatra da su mu pismena priložena spisu dovoljna i odlučuje da nije potrebno otvarati usmeni dio postupka.
- 20 Komisija ističe da je ova tužba nedopuštena zato što tužitelj nije dokazao niti da je imao pravni interes niti da se sporna odluka osobno odnosila na njega.
- 21 Početno valja ispitati drugu apsolutnu zapreku za vođenje postupka koju je istaknula Komisija.
- 22 U skladu s člankom 263. stavkom četvrtim UFEU-a, „[s]vaka fizička ili pravna osoba može pod uvjetima utvrđenima u stavku prvom i drugom pokrenuti postupke protiv akta koji je upućen toj osobi ili koji se izravno i osobno odnosi na nju te protiv regulatornog akta koji se izravno odnosi na nju, a ne podrazumijeva provedbene mjere.“
- 23 Kako je pobijana odluka donesena na početku službenog istražnog postupka i nije bila upućena tužitelju, njegov osobni utjecaj se treba ocijeniti prema mjerilima utvrđenima u presudi Suda Plaumann/Komisija od 15. srpnja 1963. (25/62, Zb. str. 197., 223.). Dakle, tužitelj treba dokazati da pobijana odluka utječe na njega zbog određenih osobina koje su mu svojstvene ili zbog neke činjenične situacije koja ga razlikuje od bilo koje druge osobe, izdvajajući ga time pojedinačno, poput osobe kojoj je odluka upućena (vidjeti u tom smislu presudu Suda od 29. travnja 2004., Italija/Komisija, C-298/00 P, Zb. str. I-4087., t. 36. i navedenu sudsku praksu).
- 24 Tužitelj se poziva na svoje svojstvo korisnika spornog sustava da bi dokazao da ga se pobijana odluka osobno tiče, proglašavajući navedeni sustav nezakonitim i nespojivim s unutarnjim tržištem.
- 25 Prema ustaljenoj sudskoj praksi poduzetnik načelno ne može podnijeti tužbu za poništenje protiv Komisijine odluke kojom se zabranjuje program sektorskih potpora ako se odluka odnosi na to poduzeće samo zato što ono pripada dotičnom sektoru ili zbog njegova potencijalnog statusa korisnika tog programa. Naime, takva je odluka, u odnosu na tog poduzetnika, mjera opće primjene utoliko što se primjenjuje na objektivno utvrđene situacije i ima pravne učinke u pogledu općenito i apstraktno određene kategorije osoba (vidjeti presudu Italija/Komisija, prethodno navedenu, t. 37. i navedenu sudsku praksu te presudu Općeg suda od 11. lipnja 2009., Acegas/Komisija, T-309/02, Zb. str. II-1809., t. 47. i navedenu sudsku praksu).
- 26 Međutim, kad se dotična odluka ne odnosi na društvo tužitelja samo kao na društvo dotičnog sektora, potencijalnog korisnika sustava potpora, već jednako tako kao na stvarnog korisnika pojedinačne potpore dodijeljene na temelju tog sustava kojem je Komisija naložila povrat, njega se navedena odluka osobno tiče i njegova tužba protiv nje je dopuštena (u tom smislu vidjeti presudu Suda od 19. listopada 2000., Italija i Sardegna Lines/Komisija, C-15/98 i C-105/99, Zb. str. I-8855., t. 34. i 35. i presudu Općeg suda od 10. rujna 2009., Banco Comercial dos Açores/Komisija, T-75/03, neobjavljenu u Zborniku, t. 44.).
- 27 Valja prema tome provjeriti je li tužitelj stvarni korisnik pojedinačne potpore dodijeljene na temelju sustava povrata obuhvaćenog pobijanom odlukom, kojem je Komisija naložila povrat (vidjeti u tom smislu presudu Suda od 9. lipnja 2011. Comitato „Venezia vuole vivere“ i dr./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, Zb. str. I-4727., t. 53. i navedenu sudsku praksu te presudu Iberdrola/Komisija, prethodno navedenu, t. 27.).

28 U ovom je slučaju tužitelj dokazao da je stvarni korisnik spornog sustava. Naime, tužbi je priložio dokument koji potvrđuje da je 2003. i 2006. primjenjivao sporni sustav na stjecanje udjela u društvu s poslovnim nastanom u Maroku. Međutim, na temelju članka 1. stavka 2. i članka 4. stavka 1. pobijane odluke na njega se ne primjenjuje obveza povrata predviđena tom odlukom.

29 U tom pogledu, tužitelj, kao prvo, pozivajući se na sudsku praksu ističe da je za utvrđenje da se mjera odnosi osobno na njega dovoljno to što je on stvarni korisnik spornog sustava te da obveza povrata potpora dobivenih primjenom navedenog sustava nije nužni uvjet tog utvrđenja. Tužitelj iz prethodno navedene presude Comitato „Venezia vuole vivere“ i dr./Komisija među ostalim zaključuje da se može smatrati da se mjera odnosi osobno na poduzetnika kad je on korisnik potpore dodijeljene u okviru sustava za koji je povrat naložen općenito a da nije konkretno obuhvaćen tom obvezom povrata.

30 Valja u tom pogledu podsjetiti na točku 53. prethodno navedene presude Comitato „Venezia vuole vivere“ i dr./Komisija, na kojoj tužitelj temelji svoju argumentaciju:

„[...] na stvarne se korisnike pojedinačne potpore dodijeljene na temelju sustava povrata, kojima je Komisija naložila povrat, uslijed toga osobno odnosi mjera [...]“

31 Međutim, taj se odlomak u odlukama Suda i Općeg suda koje ga navode tumači na način da se smatra da se odluka Komisije o tom sustavu osobno odnosi na stvarnog korisnika pojedinačne potpore samo ako je bio korisnik potpore koja ulazi u područje primjene obveze povrata predviđene navedenom odlukom (u tom smislu vidjeti presudu Italija i Sardegna Lines/Komisija, prethodno navedenu, t. 31. i 34.; presudu Općeg suda od 11. lipnja 2009., AEM/Komisija, T-301/02, Zb. str. II-1757., t. 46. do 48. i prethodno navedeno rješenje Modelo Continente Hipermercados/Komisija, t. 30.). Povrat na koji upućuje točka 53. prethodno navedene presude Comitato „Venezia vuole vivere“ i dr./Komisija obuhvaća potporu čiji je korisnik bio dotični tužitelj, a ne općenito potpore isplaćene na temelju dotičnog sustava potpora.

32 To se tumačenje, osim toga, potvrđuje u točki 56. prethodno navedene presude Comitato „Venezia vuole vivere“ i dr./Komisija, koja glasi:

„ [...] nalaganje povrata osobno se odnosi na sve korisnike dotičnog sustava jer su od trenutka donošenja sporne odluke izloženi opasnosti da se koristi koje su stekli vrate te se prema tome odluka odnosi na njih u njihovu pravnom položaju. Ti korisnici su, prema tome, dio uskog kruga [...] i nije potrebno ispitati dodatne uvjete koji se odnose na situacije u kojima odluka Komisije ne sadrži nalog za povrat. Osim toga, mogućnost da koristi koje su proglašene nezakonitima ne budu naknadno naplaćene od korisnika ne isključuje to da se smatra da se odluka odnosi osobno na njih.“

33 S jedne strane, iz prve i druge rečenice te točke presude Comitato „Venezia vuole vivere“ i dr./Komisija, a u vezi s točkom 55. koja joj prethodi, proizlazi da se Sud ograničio na ispitivanje slučaja, koji je jedini predmet ove presude, u kojem pobijani akt predviđa obvezu povrata koja se odnosi na tužitelja. Sud, naime, u prvoj rečenici utvrđuje da se nalog za povrat osobno odnosi na sve korisnike sustava predmetnih potpora koji su izloženi opasnosti da budu obvezni vratiti primljene potpore i u drugoj rečenici otklanja ispitivanje situacije u kojoj odluka Komisije ne sadržava nalog za povrat. S druge strane, iz treće rečenice točke 56. prethodno navedene presude Comitato „Venezia vuole vivere“ i dr./Komisija, jednako tako vezano za točku 55. iste presude, proizlazi da je takva obveza povrata koja se odnosi na tužitelja dovoljna za njegovu individualizaciju bez potrebe za ispitivanjem hoće li ona proizvesti učinke na nacionalnoj razini (prethodno navedeno rješenje Modelo Continente Hipermercados/Komisija, t. 29.).

34 Sud je iz prethodno navedene presude Comitato „Venezia vuole vivere“ i dr./Komisija, na koju se poziva tužitelj, zaključio da je postojao tužiteljev osobni utjecaj u dotičnom predmetu jer je pobijani akt uveo obvezu povrata primljenih potpora, neovisno o njezinoj provedbi. Iz toga se međutim ne

može zaključiti da je svojstvo stvarnog korisnika sustava potpora dovoljno za individualizaciju tog korisnika jer se obveza povrata potpora isplaćenih na temelju tog sustava predviđenog pobijanim aktom ne odnosi na njega.

- 35 Nadalje, u tom pogledu nije važna ni presuda Općeg suda od 21. svibnja 2010., Francuska i dr./Komisija (T-425/04, T-444/04, T-450/04 i T-456/04, Zb. str. II-2099.). Naravno, kako ističe tužitelj, Opći je sud u točki 123. te presude presudio da bi poništenje odredbe sporne odluke kojom se utvrđuje nespojivost dotične potpore sa zajedničkim tržištem imalo za posljedicu to da bi utvrđenje nezakonitosti te mjere potpore koja je individualna mjera u korist tužitelja bilo ništavo, što bi činilo pravnu posljedicu koja bi izmijenila njegovu pravnu situaciju i pribavila mu korist. Međutim, kao što pravilno ističe Komisija u toj točki, Opći sud je zauzeo stav o uvjetu dopuštenosti pravnog interesa koji se osobito razlikuje od uvjeta osobnog utjecaja prema činjenici da obuhvaća korist koju je tužitelj stekao ishodom svoje tužbe, a ne po posebnoj vezi koja povezuje tog tužitelja i odluku koja je predmet tužbe (vidjeti gornju t. 23. i također sljedeću t. 38.)
- 36 Konačno, valja odbiti argument vezan za opasnost po imovinu stvarnog korisnika potpore dodijeljene na temelju sustava koji je proglašen nespojivim, a koja proizlazi iz mogućih učinaka takvog proglašenja nespojivosti s obzirom na primjenu pravila u području kumuliranja potpora i minimalnih potpora jer se tužitelj zadržao na jednostavnoj tvrdnji u tom pogledu ne pruživši nikakvo objašnjenje u odnosu na ranije spomenute moguće učinke i navodnu opasnost po imovinu.
- 37 Tužitelj, kao drugo, ističe da je, pod pretpostavkom da se zahtijeva obveza povrata potpora čiji je korisnik da bi se moglo smatrati da ga se pobijana odluka osobno tiče, u ovom slučaju on imao takvu obvezu. Naime, isključenje transakcija izvršenih prije 21. prosinca 2007. iz područja primjene obveze povrata na temelju načela zaštite legitimnih očekivanja nije konačno zbog tužbe koju je podnio Deutsche Telekom AG u predmetu T-207/10 protiv tog dijela izreke pobijane odluke.
- 38 Tom argumentacijom tužitelj je isto tako pomiješao uvjete dopuštenosti osobnog utjecaja i pravnog interesa. Naime, ako se pravni interes može utvrditi ili, naprotiv, ako može prestati osobito zahvaljujući događajima na koje tužitelj nije imao utjecaja kao i pobijanoj odluci donesenoj nakon podnošenja tužbe sudu Unije, osobni utjecaj fizičke ili pravne osobe ocjenjuje se s danom podnošenja tužbe i ovisi samo o pobijanoj odluci. Dakle, osoba na koju se osobno odnosi odluka kojom se potpora proglašava nespojivom s unutarnjim tržištem te se nalaže njezin povrat ostaje u tom svojstvu čak i ako se nastavno doima kao da se od nje ne zahtijeva povrat (vidjeti u tom smislu prethodno navedenu presudu Comitato „Venezia vuole vivere“ i dr./Komisija, t. 56. i mišljenje nezavisne odvjetnice Trstenjak u tom predmetu, Zb. str. I-4732., t. 81. i 82.; također vidjeti gornju t. 33.).
- 39 Osim toga, valja podsjetiti da, da bi se pobijani akt osobno odnosio na tužitelja, on treba dokazati svoje pripadanje zatvorenom krugu, odnosno skupini koja se više ne može proširiti nakon donošenja pobijanog akta (u tom smislu vidjeti presude Suda od 26. lipnja 1990., Sofrimport/Komisija, C-152/88, Zb. str. I-2477., t. 11. i od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, Zb. str. I-5479., t. 63.).
- 40 U ovom slučaju, eventualno poništenje članka 1. stavka 2. pobijane odluke od strane Općeg suda u predmetu T-207/10 i nastavno povrat spornih potpora od tužitelja, osim što su čisto hipotetske naravi, ne dopuštaju utvrđenje da se odnose osobno na njega (vidjeti u tom smislu prethodno navedenu presudu Iberdrola/Komisija, t. 42).
- 41 Iz prethodnoga proizlazi da se pobijana odluka ne odnosi osobno na tužitelja.
- 42 Tužitelj međutim ističe da u konkretnom slučaju nije obvezan dokazati da ga se pobijana odluka osobno tiče jer se ta odluka može kvalificirati kao regulatorni akt koji ne podrazumijeva provedbene mjere u smislu članka 263. stavka 4. UFEU-a.

- 43 Komisija odgovara da pobijana odluka nije regulatorni akt koji ne podrazumijeva provedbene mjere pozivajući se na više nacionalnih provedbenih mjera pobijane odluke i, posebice, ukidanje spornog sustava od strane španjolskog zakonodavca, povrat nezakonitih potpora dodijeljenih na temelju spornog sustava koji su izvršila porezna tijela od njihovih korisnika kao i priznanje odnosno odbijanje tih istih tijela da dodijele porezne olakšice.
- 44 Tužitelj nasuprot tomu tvrdi da mjere na koje se poziva Komisija nisu provedbene mjere u smislu članka 263. stavka 4. UFEU-a. Naime, navodne mjere povrata se ne mogu smatrati takvima jer je nalaganje povrata koje sadržava pobijana odluka u svim svojim elementima obvezno za Kraljevinu Španjolsku te potonja ne raspolaže marginom prosudbe. Jednako tako, ukidanje spornog sustava koji je proglašen nespojivim kao i priznanje odnosno odbijanje dodjele poreznih olakšica već je određeno u pobijanoj odluci i isključivo je pravna posljedica.
- 45 Valja u tom pogledu podsjetiti da je na temelju članka 288. stavka 4. UFEU-a odluka poput ove u konkretnom slučaju obvezujuća samo za adresate kojima je upućena. Prema tome, obveza odbijanja dodjele koristi spornog sustava, poništenja svih odobrenih poreznih olakšica i povrata potpora isplaćenih na temelju tog sustava obvezne su pravne posljedice pobijane odluke za Kraljevinu Španjolsku koja je njezin adresat.
- 46 Nasuprot tomu, pobijana odluka ne proizvodi takve pravne učinke u pogledu korisnika spornog sustava. Članak 1. stavak 1. pobijane odluke ne definira posljedice nespojivosti spornog sustava s unutarnjim tržištem u pogledu svakog od korisnika spomenutog sustava jer to proglašenje nespojivosti navedenim korisnicima ne nameće nikakve zabrane ni naloge. Osim toga, utjecaj nespojivosti nije nužno isti za svakog korisnika spornog sustava. Posljedice nespojivosti trebaju se individualizirati pravnim aktom nadležnih nacionalnih tijela poput odluke o oporezivanju, koji je provedbena mjera članka 1. stavka 1. pobijane odluke u smislu članka 263. stavka 4. UFEU-a.
- 47 U tom pogledu nije važno, kao što ističe tužitelj, to što Kraljevina Španjolska nema marginu prosudbe prilikom provedbe pobijane odluke. Nepostojanje diskrecijske ovlasti je mjerilo koje treba ispitati da bi se utvrdilo je li ispunjen uvjet prema kojem se odluka izravno odnosi na tužitelja (vidjeti presudu Općeg suda od 26. rujna 2000., *Starway/Vijeće*, T-80/97, Zb. str. II-3099., t. 61. i navedenu sudsku praksu). Međutim, zahtjev prema kojem akt ne sadržava provedbene mjere predviđene u članku 263. stavku 4. UFEU-a čini uvjet koji je drukčiji od onog koji se odnosi na izravni odnos (rješenja Općeg suda od 4. lipnja 2012., *Eurofer/Komisija* T-381/11, t. 59. i od 5. veljače 2013., *BSI/Vijeće*, T-551/11, neobjavljeno u Zborniku, t. 56.).
- 48 Iz toga proizlazi da pobijana odluka sadržava provedbene mjere i da se ne može smatrati regulatornim aktom koji ne podrazumijeva provedbene mjere u smislu članka 263. stavka 4. UFEU-a. Tužiteljev argument koji se temelji na zadnjem dijelu rečenice te odredbe se prema tome treba odbiti.
- 49 Taj se zaključak ne dovodi u pitanje tužiteljevim argumentom vezanim za povredu prava na djelotvornu sudsku zaštitu jer se protiv proglašenja nespojivosti spornog sustava iz članka 1. stavka 1. pobijane odluke ne može podnijeti tužba.
- 50 U tom pogledu valja podsjetiti da je Unija unija prava čije su institucije podvrgnute nadzoru usklađenosti njihovih akata s Ugovorom i općim načelima prava koja su dio temeljnih prava. Prema tome, fizičke se osobe moraju moći koristiti djelotvornom sudskom zaštitom prava koja imaju na temelju pravnog poretka Unije (vidjeti presudu Općeg suda od 24. ožujka 2011., *Freistaat Sachsen i dr./Komisija*, T-443/08 i T-455/08, Zb. str. II-1311., t. 55. i navedenu sudsku praksu). Međutim, u konkretnom slučaju tužitelju nije uskraćena djelotvorna sudska zaštita. Naime, ako se ova tužba proglasi nedopuštenom, ništa ne sprečava tužitelja da pred nacionalnim sudom ospori mjere za provedbu pobijane odluke i osobito porezno rješenje kojim se odbija korištenje spornog sustava.

Nacionalni bi sud dakle mogao izvršiti nadzor valjanosti članka 1. stavka 1. pobijane odluke i pokrenuti prethodni postupak pred Sudom povodom ocjene valjanosti na temelju članka 267. UFEU-a (u tom smislu i po analogiji vidjeti prethodno navedeno rješenje Eurofer/Komisija, t. 60.).

- 51 Posljedično valja odbaciti ovu tužbu kao nedopuštenu, bez ispitivanja prve apsolutne zapreke za vođenje postupka koju je istaknula Komisija i koja je vezana za nepostojanje pravnog interesa tužitelja.

### **Troškovi**

- 52 Sukladno članku 87. stavku 2. Poslovnika, stranka koja izgubi dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da tužitelj nije uspio u postupku, valja mu naložiti snošenje, osim vlastitih, i troškova Komisije sukladno njezinu zahtjevu.

Slijedom navedenoga,

OPĆI SUD (osmo vijeće)

rješava:

1. **Tužba se odbacuje.**
2. **Društvu Altadis, SA nalaže se snošenje troškova.**

U Luxembourg 9. rujna 2013.

Tajnik  
E. Coulon

Predsjednik  
L. Truchot