



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

6. listopada 2021.*

„Žalba – Državne potpore – Članak 107. stavak 1. UFEU-a – Porezni sustav – Odredbe o porezu na dobit kojima se poduzetnicima porezno rezidentnima u Španjolskoj dopušta amortizacija *goodwill*a koji proizlazi iz stjecanja udjela u poduzetnicima porezno rezidentnima izvan te države članice – Pojam ‚državna potpora‘ – Uvjet koji se odnosi na selektivnost – Referentni sustav – Odstupanje – Različiti tretman – Opravdanje različitog tretmana”

U predmetu C-50/19 P,

povodom žalbe na temelju članka 56. Statuta Suda Europske unije, podnesene 25. siječnja 2019.,

Sigma Alimentos Exterior SL, sa sjedištem u Madridu (Španjolska), koji su zastupali M. Linares-Gil i M. Muñoz Pérez, *abogados*, a potom M. Muñoz Pérez, *abogado*,

žalitelj,

kojeg podupire:

Savezna Republika Njemačka, koju zastupaju R. Kanitz i J. Möller, u svojstvu agenata,

intervenijent u žalbenom postupku,

a druga stranka postupka je:

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

tuženik u prvostupanjskom postupku,

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik, R. Silva de Lapuerta, potpredsjednica, A. Arabadžiev, M. Vilaras, E. Regan, M. Ilešič, A. Kumin i N. Wahl (izvjestitelj), predsjednici vijeća, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P. G. Xuereb i I. Jarukaitis, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Pitruzzella,

tajnik: L. Carrasco Marco, administratorica,

* Jezik postupka: španjolski

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 7. rujna 2020.,
saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 21. siječnja 2021.,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Svojom žalbom Sigma Alimentos Exterior SL zahtijeva ukidanje presude Općeg suda Europske unije od 15. studenoga 2018., Sigma Alimentos Exterior/Komisija (T-239/11, neobjavljena, u daljnjem tekstu: pobijana presuda, EU:T:2018:781), kojom je Opći sud odbio njegovu tužbu za poništenje članka 1. stavka 1. i, podredno, članka 4. Odluke Komisije 2011/282/EZ od 12. siječnja 2011. o poreznoj amortizaciji financijskog ugleda (*goodwill*) kod stjecanja inozemnih udjela C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) koju je primijenila Španjolska (SL 2011., L 135, str. 1., u daljnjem tekstu: sporna odluka).

Okolnosti spora

- 2 Opći je sud okolnosti spora izložio u točkama 1. do 12. pobijane presude i one se mogu sažeti kako slijedi.
- 3 Dana 10. listopada 2007., nakon više pisanih pitanja koja su joj članovi Europskog parlamenta postavili tijekom 2005. i 2006. te nakon pritužbe privatnog gospodarskog subjekta koja joj je bila upućena tijekom 2007., Europska komisija odlučila je pokrenuti formalni istražni postupak predviđen člankom 108. stavkom 2. UFEU-a u pogledu odredbe iz članka 12. stavka 5., uvedene u Ley del Impuesto sobre Sociedades (Zakon o porezu na dobit) Leyom 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.) i preuzetog Real Decretom Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Kraljevska zakonodavna uredba 4/2004 kojom 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).
- 4 Spornom mjerom predviđa se da se, 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* koji iz toga proizlazi može odbiti u obliku amortizacije od porezne osnovice poreza na dobit kojega je poduzetnik obveznik. Tom mjerom određuje se da, kako bi ga se moglo kvalificirati kao „inozemno društvo”, društvo mora biti obveznik poreza istovjetnog onomu koji se primjenjuje u Španjolskoj, a njegovi prihodi uglavnom moraju potjecati iz poduzetničkih djelatnosti koje se obavljaju u inozemstvu.
- 5 Komisija je svojom Odlukom 2011/5/EZ od 28. listopada 2009. o poreznoj amortizaciji financijskog ugleda (*goodwill*) kod stjecanja inozemnih udjela C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) koju je primijenila Španjolska (SL 2011., L 7, str. 48.) dovršila postupak u pogledu stjecanja udjela izvršenih unutar Europske unije.

- 6 Tom odlukom Komisija je spornu mjeru, koja se sastoji od porezne pogodnosti kojom se španjolskim društvima dopušta amortizacija *goodwill* koji proizlazi iz stjecanja udjela u nerezidentnim društvima, proglasila nespojivom s unutarnjim tržištem kad se primjenjuje na stjecanja udjela u društvima sa sjedištem u Uniji.
- 7 Komisija je, međutim, ostavila otvorenim postupak u dijelu koji se odnosi na stjecanja udjela ostvarena izvan Unije jer su se španjolska tijela obvezala dostaviti dodatne dokaze o preprekama prekograničnim spajanjima koje postoje izvan Unije, za koje je tvrdila da postoje.
- 8 Komisija je 12. siječnja 2011. donijela spornu odluku. Tom odlukom, koja je ispravljena 3. ožujka i 26. studenoga 2011., Komisija je, među ostalim, proglasila nespojivom s unutarnjim tržištem spornu mjeru kada se ona primjenjuje na stjecanja udjela u poduzetnicima sa sjedištem izvan Unije (članak 1. stavak 1.) te je Kraljevini Španjolskoj naložila da ishodi povrat dodijeljenih potpora (članak 4.).

Postupak pred Općim sudom i pobijana presuda

- 9 Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 3. svibnja 2011. žalitelj je pokrenuo postupak za poništenje članka 1. stavka 1. i, podredno, članka 4. sporne odluke.
- 10 Rješenjem od 9. rujna 2013. Opći sud odgodio je odluku o prigovoru o nedopuštenosti koji je Komisija istaknula do odluke o meritumu.
- 11 Postupak je prekinut od 13. ožujka do 7. studenoga 2014., dana kada je Opći sud odlučio u postupku u kojem je donesena presuda Banco Santander i Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938) i poništio spornu odluku. Postupak je ponovno prekinut od 9. ožujka 2015. do 21. prosinca 2016., dana kada je Sud odlučio u postupku u kojem je donesena presuda Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, u daljnjem tekstu presuda WDFG, EU:C:2016:981).
- 12 Presudom WDFG Sud je ukinuo presude od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939) i od 7. studenoga 2014., Banco Santander i Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), vratio je predmete Općem sudu na ponovno odlučivanje, odredio da će se o dijelu troškova odlučiti naknadno te naložio Saveznoj Republici Njemačkoj, Irskoj i Kraljevini Španjolskoj da snose vlastite troškove.
- 13 Dopisom od 16. siječnja 2017. Opći sud pozvao je stranke da dostave svoja očitovanja o presudi WDFG. Komisija je u određenom roku podnijela svoja očitovanja. Žalitelj nije podnio očitovanja.
- 14 Pobijanom presudom Opći sud odbio je tužbu koju je podnio žalitelj.
- 15 Time što je odbio dva dijela jedinog tužbenog razloga koji je potonji istaknuo, a koji su se temeljili, prvi, na nepostojanju selektivnosti *prima facie* sporne mjere (točke 64. do 76. pobijane presude) i, drugi, na postojanju prepreka prekograničnim spajanjima (točke 77. do 170. pobijane presude), Opći sud presudio je da tužbu valja odbiti u cijelosti a da pritom nije potrebno odlučiti o njezinoj dopuštenosti iako ju je Komisija dovela u pitanje (točke 27. i 172. pobijane presude).

- 16 Konkretnije, što se tiče prvog dijela jedinog tužbenog razloga, Opći sud podsjetio je na to da, kao što to proizlazi iz presude WDFG, porezna mjera kojom se dodjeljuje prednost čija je dodjela uvjetovana ostvarenjem gospodarske transakcije može biti selektivna, i to i kada, s obzirom na obilježja predmetne transakcije, svaki poduzetnik može slobodno odabrati da izvrši tu transakciju (točke 64. do 76. pobijane presude).
- 17 Što se tiče drugog dijela jedinog tužbenog razloga, Opći sud je ispitaio spornu mjeru s obzirom na tri faze metode analize selektivnosti nacionalne porezne mjere, prikazane u točkama 47. i 48. pobijane presude, odnosno, prije svega, utvrđivanje redovnog ili „uobičajenog” poreznog sustava primjenjivog u dotičnoj državi članici, zatim ocjenu pitanja odstupanja li predmetna porezna mjera od navedenog redovnog sustava time što se njome uvode razlikovanja između subjekata koji se nalaze, s obzirom na cilj tog redovnog sustava, u činjenično i pravno usporedivoj situaciji te, naposljetku, ocjenu pitanja je li takvo odstupanje opravdano prirodom i strukturom tog sustava.
- 18 U pogledu prve faze, Opći sud je naveo da je referentni okvir definiran u spornoj odluci, odnosno „porezni tretman *goodwill*” (točka 79. pobijane presude), referentni sustav koji je relevantan u ovom slučaju, osobito zbog toga što se poduzetnici koji stječu udjele u nerezidentnim društvima, s obzirom na zadani cilj poreznog tretmana *goodwill*, nalaze u pravnoj i činjeničnoj situaciji koja je usporediva sa situacijom poduzetnika koji stječu udjele u rezidentnim društvima. Prema mišljenju tog suda, cilj je tog sustava osigurati određenu dosljednost između računovodstvenog i poreznog tretmana financijskog *goodwill* koji za poduzetnika proizlazi iz stjecanja udjela u nekom društvu (točke 103. do 109. pobijane presude). Dakle, Opći sud je odbio zamisao da je sporna mjera samostalni referentni sustav (točke 112. do 126. pobijane presude), tako što je odbio prigovor koji se temelji na postojanju prepreka prekograničnim spajanjima (točke 108., 124. i 127. pobijane presude).
- 19 U pogledu druge faze, Opći sud je zaključio da je Komisija u spornoj odluci pravilno smatrala da je spornom mjerom uvedeno odstupanje u odnosu na uobičajeni sustav. Tako je odbio prigovor prema kojem se Komisija nije oslobodila svoje obveze dokazivanja da su stjecanja udjela u rezidentnim društvima i onih u nerezidentnim društvima usporediva s obzirom na cilj porezne neutralnosti koji se nastoji postići spornom mjerom (točke 128. do 134. pobijane presude).
- 20 U pogledu treće faze, Opći sud je naglasio da nijedan argument koji je posebno istaknut u ovom slučaju ne omogućava opravdanje odstupanja uspostavljenog tom mjerom i time utvrđen različit tretman (točke 135. do 170. pobijane presude).

Zahtjevi stranaka

- 21 Svojom žalbom žalitelj od Suda zahtijeva da:
- ukine pobijanu presudu;
 - poništi članak 1. stavak 1. sporne odluke jer sporna mjera nije državna potpora;
 - podredno, poništi članak 1. stavak 1. sporne odluke jer ta mjera ne sadržava elemente državne potpore kad se primjenjuje na stjecanja udjela koja podrazumijevaju preuzimanje kontrole;
 - dodatno podredno, poništi članak 4. sporne odluke u dijelu u kojem je njime propisan povrat potpora za transakcije provedene prije objave sporne odluke u *Službenom listu Europske unije*;

- naloži Komisiji snošenje troškova.
- 22 Komisija od Suda zahtijeva da:
- odbije žalbu i
 - naloži žalitelju snošenje troškova.
- 23 Savezna Republika Njemačka podupire žaliteljeve zahtjeve.

O žalbi

- 24 U prilog svojoj žalbi žalitelj ističe dva žalbena razloga. Prvi žalbeni razlog temelji se na pogrešnom tumačenju presude WDFG jer je Opći sud zasnovao svoj zaključak na pogrešnim kriterijima usporedivosti, koji su pak doveli do pogrešne ocjene postojanja selektivne prednosti u smislu članka 107. UFEU-a. Svojim drugim žalbenim razlogom žalitelj ističe da je Opći sud pogrešno primijenio analizu selektivnosti u tri faze jer je smatrao da postojanje mogućih pravnih prepreka prekograničnim spajanjima ne omogućava isključivanje selektivnosti sporne mjere.
- 25 Savezna Republika Njemačka u biti dijeli žaliteljevo stajalište i dovodi u pitanje okvir za analizu selektivnosti sporne mjere koji je upotrijebljen u ovom slučaju. Savezna Republika Njemačka osobito ističe da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava time što je presudio da okolnost da je sporna mjera opća mjera dostupna svakom poduzetniku koji ispunjava materijalne uvjete više nije relevantan element u okviru ocjene selektivnosti.
- 26 Ponajprije treba podsjetiti na to 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 pružiti selektivnu prednost svojem korisniku. Četvrto, ona mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje (presuda WDFG, t. 53. i navedena sudska praksa i presuda od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 27.).
- 27 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, nacionalne mjere koje pružaju poreznu pogodnost i koje, iako ne uključuju prijenos državnih sredstava, korisnike stavljaju u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika mogu pružiti selektivnu prednost korisnicima i stoga predstavljaju državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu WDFG, t. 56. i presudu od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 21.).
- 28 Što se tiče uvjeta koji se odnosi na selektivnost prednosti, koja je sastavni dio kvalifikacije mjere kao „državne potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, jedinog na koji se odnosi argumentacija istaknuta u ovoj žalbi, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da taj uvjet zahtijeva utvrđivanje stavlja li predmetna nacionalna mjera, u okviru određenog pravnog sustava, u povoljniji položaj „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe” u usporedbi s drugima koji se, s obzirom na cilj koji se želi postići tim 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 (presuda od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 28. i navedena sudska praksa).

- 29 Ispitivanje pitanja ima li takva mjera selektivan karakter podudara se u bitnome s pitanjem primjenjuje li se ona na sve gospodarske subjekte na nediskriminirajući način (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 53.).
- 30 Iako je predmetna mjera zamišljena kao opći sustav potpora, a ne kao pojedinačna potpora, na Komisiji je da utvrdi pruža li ona, iako predviđa prednost općeg dosega, isključivu korist određenim poduzetnicima ili sektorima djelatnosti (presuda WDFG, t. 55. i navedena sudska praksa).
- 31 U svrhu kvalificiranja nacionalne porezne mjere kao „selektivne”, Komisija mora, kao prvo, utvrditi referentni sustav, odnosno „uobičajeni” porezni sustav koji je na snazi u predmetnoj državi članici, i, kao drugo, dokazati da odnosna porezna mjera odstupa od tog referentnog sustava u mjeri u kojoj se njome uvodi razlikovanje između subjekata koji se, s obzirom na cilj tog referentnog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 36. i navedenu sudska praksu).
- 32 Međutim, pojam „državna potpora” ne obuhvaća 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 država članica uspije dokazati da je to razlikovanje opravdano jer proizlazi iz prirode ili strukture sustava kojeg su te mjere dio (presuda od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 44. i navedena sudska praksa).
- 33 Upravo s obzirom na ta razmatranja valja ispitati dva žalbena razloga koja je žalitelj istaknuo.

Prvi žalbeni razlog

Argumentacija stranaka

- 34 Svojim prvim žalbenim razlogom žalitelj, kojeg podupire Savezna Republika Njemačka, tvrdi da je Opći sud pogrešno tumačio presudu WDFG, time što je u točkama 69. i 70. pobijane presude naveo da se selektivnost mjere može utvrditi s obzirom na dobrovoljno postupanje poduzetnika koji su isključeni iz prednosti koja se dodjeljuje tom mjerom a da pritom nije uzeo u obzir okolnosti u kojima se ti poduzetnici nalaze ili njihova posebna obilježja.
- 35 Prema žaliteljevu mišljenju, iz točaka 67., 77. odnosno 79. presude WDFG proizlazi da analizu selektivnosti treba provesti na temelju situacije poduzetnika, a ne na temelju sustava koji se primjenjuje na transakcije koje oni izvršavaju. Činjenica da određeni poduzetnici mogu odlučiti da će izvršiti određene transakcije, a da drugi to ne mogu, značila bi da se oni nalaze u različitim situacijama. Poduzetnici koji ulažu u španjolska društva mogu slobodno odabrati hoće li provesti poslovno spajanje te, slijedom toga, hoće li ostvariti korist od amortizacije *goodwill* predviđene španjolskim pravom u takvom slučaju. Za te bi poduzetnike jedino odabir neprovedbe takvog poslovnog spajanja mogao dovesti do nemogućnosti amortizacije *goodwill*. Suprotno tomu, prije stupanja na snagu sporne mjere nemogućnost amortizacije u slučaju stjecanja udjela inozemnih društava bila je apsolutna, posebno u slučaju stjecanja izvan Unije, i ovisila je o situaciji poduzetnika stjecatelja više nego o njegovu ponašanju. Stoga se poduzetnici koji stječu dionice u rezidentnim društvima nalaze u povoljnijoj situaciji jer imaju mogućnost izbora izvršenja određene transakcije.

- 36 Komisija smatra da je prvi žalbeni razlog nedopušten jer žaliteljeva tužba pred Općim sudom nije obuhvaćala nijedan prigovor koji bi se odnosio na kriterije na temelju kojih treba usporediti situaciju poduzetnika korisnika sporne mjere i situaciju poduzetnika koji su isključeni iz koristi od te mjere. Prema Komisijinu mišljenju, ako bi se žalitelja ovlastilo da u žalbi istakne nove prigovore, to bi značilo da mu se omogućuje da pred Sudom vodi širi postupak od onoga koji se vodio pred Općim sudom. U svakom slučaju, smatra da je prvi žalbeni razlog neosnovan jer se sporna mjera ne primjenjuje samo na poduzetnike koji stječu udjele u inozemnim društvima s ciljem provedbe spajanja, nego i na poduzetnike koji stječu manjinske udjele.

Ocjena Suda

– Dopuštenost

- 37 Valja podsjetiti na to da se žalbom ne može izmijeniti predmet spora koji se vodio pred Općim sudom, u skladu s člankom 170. stavkom 1. Poslovnika Suda.
- 38 Tako je, na temelju ustaljene sudske prakse, nadležnost Suda u postupku povodom žalbe ograničena na ocjenu pravnih utvrđenja u vezi s razlozima o kojima se raspravljalo u prvom stupnju postupka. Stranka, dakle, ne može pred Sudom prvi put iznijeti neki razlog koji nije iznijela pred Općim sudom jer bi joj se time omogućilo da pred Sudom, čija je nadležnost u žalbenom postupku ograničena, pokrene postupak o sporu koji je širi od onoga o kojem je odlučivao Opći sud (presuda od 29. srpnja 2019., Bayerische Motoren Werke i Freistaat Sachsen/Komisija, C-654/17 P, EU:C:2019:634, t. 69. i navedena sudska praksa).
- 39 Međutim, žalitelj je ovlašten podnijeti žalbu u kojoj će pred Sudom istaknuti žalbene razloge i argumente koji proizlaze iz same pobijane presude i kojima je cilj osporiti njezinu pravnu osnovanost (presude od 29. studenoga 2007., Stadtwerke Schwäbisch Hall i dr./Komisija, C-176/06 P, neobjavljena, EU:C:2007:730, t. 17. i od 4. ožujka 2021., Komisija/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, t. 47.).
- 40 U ovom slučaju žalitelj svojom argumentacijom u biti precizno i detaljno kritizira obrazloženje pobijane presude u njezinim točkama 69. i 70., u kojima je Opći sud uputio na određene zaključke koji bi, prema njegovu mišljenju, trebali proizići iz presude WDFG za ispitivanje selektivnosti predmetne mjere. Dakle, s obzirom na to da žalitelj dovodi u pitanje zaključke koje je Opći sud sam izveo iz pravnih utvrđenja za tužbeni razlog o kojem se pred njim raspravljalo, za prvi žalbeni razlog ne može se smatrati da mijenja predmet spora pred Općim sudom.
- 41 S obzirom na ta razmatranja, prvi žalbeni razlog je dopušten.

– Meritum

- 42 Svojim prvim žalbenim razlogom žalitelj kritizira tumačenje Općeg suda presude WDFG, kako proizlazi iz točaka 69. i 70. pobijane presude, u dijelu koji se odnosi na kriterije usporedivosti koji se trebaju primijeniti prilikom ispitivanja selektivnosti mjere poput sporne mjere.
- 43 U tom pogledu valja istaknuti da je Opći sud, primjenjujući načela koja je Sud utvrdio u presudi WDFG, odbio prvi prigovor jedinog tužbenog razloga, kojim je žalitelj isticao da sporna mjera nije selektivna jer se primjenjuje na sve poduzetnike koji su obveznici poreza na dobit i njome se prednost koja se tom mjerom predviđa ne zadržava samo za određenu vrstu poduzetnika.

- 44 Tako je u točki 69. pobijane presude Opći sud utvrdio da iz utvrđenja Suda u presudi WDFG proizlazi da „utvrđenje selektivnosti nužno ne proizlazi iz nemogućnosti da se određeni poduzetnici koriste prednošću koja se predviđa spornom mjerom zbog pravnih, gospodarskih ili praktičnih prepreka, koje im ne dopuštaju da ostvare transakcije kojima je uvjetovana dodjela mjere, nego može proizlaziti i iz samog utvrđenja da postoji transakcija koja, iako je usporediva s transakcijom kojom je uvjetovana dodjela predmetne prednosti, ne daje pravo na tu prednost”. Opći sud iz toga je u toj točki 69. zaključio da „porezna mjera može biti selektivna čak i u slučaju u kojem svaki poduzetnik može slobodno odlučiti hoće li provesti transakciju kojom je uvjetovana dodjela predmetne prednosti koja se predviđa tom mjerom”. U točki 70. pobijane presude Opći sud je naglasio, u pogledu takvog utvrđenja, da je „[s]toga naglasak [...] na pojmu selektivnosti, koji se temelji na razlikovanju između poduzetnika koji su odabrali da će izvršiti određene transakcije i poduzetnika koji su odabrali da neće izvršiti te transakcije, a ne na razlikovanju između poduzetnika na temelju njihovih posebnih obilježja”.
- 45 Suprotno onomu što navodi žalitelj, u točkama 69. i 70. pobijane presude nije pogrešno protumačena presuda WDFG niti su pogrešno ocijenjeni kriteriji selektivnosti sporne mjere koji nisu u skladu s tom presudom.
- 46 U tim točkama Opći sud izložio je zašto je Sud usvojio drukčiji pristup pojmu „selektivnosti” od onoga koji je on sâm usvojio u svojim presudama od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939) i od 7. studenoga 2014., Banco Santander i Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), istaknuvši da je Sud stavio naglasak na pristup tom pojmu koji se temelji na razlikovanju između poduzetnika koji odaberu izvršenje provedbe određenih transakcija i drugih poduzetnika koji odaberu da ih ne izvrše, a ne na razlikovanju između poduzetnika u pogledu njihovih posebnih obilježja. Opći sud taj je zaključak u točki 68. pobijane presude zasnovao na okolnosti da je Sud u točki 87. presude WDFG presudio da činjenica da rezidentni poduzetnici, kada stječu udjele u društvima porezno rezidentnima u Španjolskoj, nemaju pravo na prednost koja se predviđa spornom mjerom, a koja bi mogla navesti na zaključak o selektivnosti te mjere.
- 47 Opći sud odbio je žaliteljevu argumentaciju koja se temelji na tome da je sporna mjera bila nacionalna porezna mjera općeg dosega dostupna svim poduzetnicima dužnicima poreza na dobit u Španjolskoj, odnosno *prima facie* neselektivna mjera, a da pritom nije zanemario upute iz presude WDFG.
- 48 Naime, primjenom kriterija, koji se osobito navode u točki 68. pobijane presude, Opći sud je u točki 75. te presude zaključio da sporna mjera „kojom se dodjeljuje prednost koja je uvjetovana provedbom gospodarske transakcije može biti selektivna, uključujući kada [...] svaki poduzetnik može slobodno odlučiti provesti tu transakciju” i stoga odbio prvi prigovor žaliteljeva jedinog tužbenog razloga.
- 49 Suprotno onomu što tvrdi žalitelj, iz točaka 69. i 70. pobijane presude ne može se zaključiti da je Opći sud potvrdio da se selektivnost porezne mjere može utvrditi samo na temelju ponašanja poduzetnika koji su isključeni iz prednosti koja se dodjeljuje predmetnom mjerom a da se pritom ne uzme u obzir situacija u kojoj se ti poduzetnici nalaze. Naime, u tim točkama Opći sud je naglasio, u biti, da nacionalna mjera može biti selektivna i u slučaju kada korištenje prednošću koja se njome predviđa ne ovisi o posebnim obilježjima poduzetnika, nego o transakciji koju on odluči ili ne odluči izvršiti. Međutim, mjera se može smatrati selektivnom i kada ne utvrđuje *ex ante* posebnu kategoriju korisnika i kada svi poduzetnici koji imaju sjedište na području predmetne države članice, neovisno o svojoj veličini, pravnom obliku, sektoru aktivnosti ili

drugim posebnim obilježjima, mogu potencijalno imati pristup prednosti koja se predviđa tom mjerom, pod uvjetom da izvrše određenu vrstu ulaganja (vidjeti u tom smislu presudu WDFG, t. 78.).

- 50 Slijedom navedenog, prvi žalbeni razlog valja odbiti kao neosnovan.

Drugi žalbeni razlog

- 51 Svojim drugim žalbenim razlogom žalitelj prigovara Općem sudu da je smatrao da postojanje mogućih prepreka prekograničnim spajanjima ne dovodi u pitanje zaključak da je sporna mjera selektivna. Taj žalbeni razlog dijeli se na četiri dijela.

Prvi dio drugog žalbenog razloga

– Argumentacija stranaka

- 52 Prvim dijelom svojeg drugog žalbenog razloga žalitelj tvrdi da je Opći sud prilikom utvrđivanja redovnog nacionalnog referentnog sustava počinio „ozbiljnu” pogrešku koja može dovesti do poništenja pobijane presude. Konkretnije, žalitelj ističe da je Opći sud pogrešno smatrao da cilj sporne mjere nije jamčiti poreznu neutralnost i tako izbjeći situacije dvostrukog oporezivanja. Tvrdi da je Opći sud u tom pogledu pogrešno zaključio da porezni tretman *goodwill* nije namijenjen kompenzaciji za postojanje prekograničnih poslovnih spajanja ili jamčenju jednakog tretmana različitih vrsta stjecanja udjela. Naime, jasno je da su društva koja odaberu steći udjele u inozemstvu u drukčijim pravnim i činjeničnim situacijama koje opravdavaju drukčiji porezni tretman.
- 53 Kao prvo, žalitelj smatra da je Opći sud pogrešno zaključio da je cilj poreznog odbitka *goodwill* izjednačavanje poreznog s njegovim računovodstvenim tretmanom, neovisno o činjenici stječe li predmetni poduzetnik udjele u rezidentnim ili nerezidentnim društvima. Na taj način Opći sud ne samo da je zanemario stvarni cilj poreznog tretmana *goodwill* predviđen spornim pravnim sustavom, odnosno promicanje porezne neutralnosti uklanjanjem prepreka prekograničnim spajanjima između poduzetnika, nego je također zamijenio obrazloženje sporne odluke svojim obrazloženjem jer nijedan odlomak te odluke ne sadržava takav zaključak.
- 54 Kao drugo, žalitelj tvrdi da u španjolskom pravu porezni tretman i računovodstveni tretman *goodwill* u slučaju preuzimanja udjela, iako povezani, ostaju odvojeni i slijede različita pravila i kriterije.
- 55 Kao treće, žalitelj smatra da je i sam Opći sud u točkama 103. i 104. pobijane presude priznao da računovodstveni *goodwill* može nastati i bez spajanja, odnosno da pritom takvo računovodstvo nema porezni učinak.
- 56 Kao četvrto, žalitelj podsjeća na to da između 2008. i 2015. španjolsko pravo nije dopuštalo računovodstvenu amortizaciju *goodwill*, dok je porezni odbitak *goodwill* koji je proizlazio iz spajanja bio u svakom slučaju dopušten. Prema žaliteljevu mišljenju, zbog pogrešne ocjene cilja koji se želi postići spornom mjerom Opći sud potvrdio je Komisijin odabir da kao referentni sustav utvrdi porezni tretman *goodwill*, pri čemu je isključila da bi sporna mjera mogla predstavljati takav referentni sustav.

- 57 Kao peto i posljednje, žalitelj tvrdi da poduzetnici koji stječu udjele u španjolskim društvima, osim što mogu slobodno provesti poslovno spajanje korištenjem poreznog odbitka *goodwill*, imaju koristi i od dodatnih prednosti, kao što je to pristup sustavu porezne integracije, kojem ne mogu pristupiti poduzetnici koji stječu udjele u inozemnim društvima. Žalitelj naglašava, pri čemu upućuje na transakcije stjecanja koje je proveo u Sjedinjenim Američkim Državama i Peruu, da, čak i kad bi se utvrdilo da ne postoje pravne prepreke prekograničnim spajanjima poduzetnika, sama činjenica da španjolska i inozemna društva imaju drukčiji pravni ili društveni oblik sama po sebi predstavlja prepreku. Stoga se poduzetnici koji stječu udjele u rezidentnim društvima nalaze u pravno i činjenično drukčijoj situaciji od poduzetnika koji stječu udjele u inozemnim društvima, osobito, kao što je to žaliteljev slučaj, kada je riječ o društvima iz trećih zemalja i kontrolnim udjelima.
- 58 Komisija, s jedne strane, ističe da je prvi dio drugog žalbenog razloga nedopušten zbog istih razloga koji su navedeni u okviru prvog žalbenog razloga te, s druge strane, ističe njegovu neosnovanost. Tvrdi, suprotno onomu što tvrdi žalitelj, da sporna mjera ne može osigurati poreznu neutralnost i nije proporcionalna zato što se primjenjuje i na prekogranična stjecanja manjinskih udjela, koja u svakom slučaju ne mogu dovesti do prekograničnog poslovnog spajanja poduzetnika. Stoga je Opći sud pravilno zaključio da navodno postojanje prepreka prekograničnom poslovnom spajanju poduzetnika u Peruu ili u Sjedinjenim Američkim Državama nije relevantno.

– *Ocjena Suda*

- 59 Uvodno valja podsjetiti na to da je, kao što to proizlazi iz sudske prakse na koju se podsjeća u točki 39. ove presude, žalitelj u svojoj žalbi ovlašten isticati žalbene razloge i argumente koji proizlaze iz same pobijane presude i kojima je cilj osporavanje njezine osnovanosti u pogledu primjene prava. Stoga on može dovesti u pitanje utvrđenja Općeg suda sažeta u točki 52. ove presude, neovisno o okolnosti da u prvom stupnju nije iznio argumentaciju kojom se sporna odluka nastoji osporavati upravo u vezi s tim.
- 60 Usto, s obzirom na to da žalitelj želi kritizirati osnovanost zaključka Općeg suda iz točke 108. pobijane presude, prema kojem je „cilj referentnog sustava osigurati određenu dosljednost između poreznog tretmana *goodwill* i njegova računovodstvenog tretmana”, treba smatrati da se njime dovode u pitanje činjenična utvrđenja Općeg suda koja proizlaze iz njegova tumačenja poreznih i računovodstvenih načela koja se na *goodwill* primjenjuju na temelju španjolskog prava.
- 61 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, ocjena činjenica i dokaza ne predstavlja, osim u slučaju njihova iskrivljavanja, pitanje prava koje je kao takvo podložno nadzoru Suda u okviru žalbenog postupka. Jedino ako je Opći sud utvrdio ili ocijenio činjenice, Sud je nadležan, na temelju članka 256. UFEU-a, nadzirati pravnu kvalifikaciju tih činjenica i pravne posljedice koje je iz njih izveo Opći sud (presuda od 25. srpnja 2018., Komisija/Španjolska i dr., C-128/16 P, EU:C:2018:591, t. 31. i navedena sudska praksa).
- 62 Stoga, što se tiče ispitivanja, u okviru žalbenog postupka, ocjena Općeg suda glede nacionalnog prava, koje su u području državnih potpora činjenična ocjena, Sud je nadležan samo utvrditi je li došlo do iskrivljavanja tog prava. Nasuprot tomu, budući da ispitivanje u okviru žalbenog postupka pravne kvalifikacije koju je Opći sud dao tom nacionalnom pravu u odnosu na odredbu prava Unije čini pravno pitanje, ono spada u nadležnost Suda (presuda od 28. lipnja 2018., Andres (stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 78. i navedena sudska praksa).

- 63 Osim toga, treba podsjetiti na to da su u okviru nadzora zakonitosti iz članka 263. UFEU-a Sud i Opći sud nadležni odlučivati o tužbama zbog nenadležnosti, bitne povrede postupka, povrede Ugovora ili bilo kojeg pravnog pravila vezanog uz njegovu primjenu ili zbog zloporabe ovlasti. Članak 264. UFEU-a propisuje da se, ako je tužba osnovana, predmetni akt proglašava ništavim. Sud i Opći sud stoga ni u kojem slučaju ne mogu svojim obrazloženjem zamijeniti ono autora pobijanog akta (presude od 22. prosinca 2008., *British Aggregates/Komisija*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, t. 141. i od 28. veljače 2013., *Portugal/Komisija*, C-246/11 P, neobjavljena, EU:C:2013:118, t. 85. i navedena sudska praksa). Stoga je Sud nadležan u okviru žalbe ispitati je li Opći sud izvršio takvu zamjenu i tako počinio pogrešku koja se tiče prava.
- 64 Iz toga slijedi da je dopuštena argumentacija istaknuta u potporu prvom dijelu drugog žalbenog razloga, kojim žalitelj Općem sudu u biti prigovara da je svojim obrazloženjem zamijenio ono sadržano u spornoj odluci u dijelu u kojem se odnosi na „cilj” u pogledu kojeg treba provesti ispitivanje usporedivosti situacija poduzetnika koji se koriste prednošću koja proizlazi iz primjene sporne mjere i onih koji su iz toga isključeni.
- 65 U tom pogledu žalitelj ističe da cilj iz točke 108. pobijane presude, kojim se nastoji „osigurati određenu dosljednost između poreznog tretmana *goodwill* i njegova računovodstvenog tretmana”, nema uporište u spornoj odluci.
- 66 U ovom slučaju valja utvrditi da ni u jednom odlomku sporne odluke Komisija nije navela da je cilj referentnog sustava koji je ona odredila održavanje određene dosljednosti između poreznog i računovodstvenog tretmana *goodwill*.
- 67 Točno je da je Opći sud potvrdio određena utvrđenja koja sadržava ta odluka kada je naveo da se porezni tretman *goodwill* organizira u okviru kriterija postojanja odnosno nepostojanja poslovnog spajanja (točke 103. i 105. pobijane presude) i kada je objasnio, pozivajući se na uvodne izjave 28. i 123. te odluke, da se ta okolnost temelji na činjenici da se nakon stjecanja imovine ili doprinosa u imovini neovisnih poduzetnika ili pak spajanja ili podjele „*goodwill* [...] knjiži kao zasebna nematerijalna imovina u poslovnim knjigama poduzetnika proizišlog iz poslovnog spajanja” (točka 104. pobijane presude). Isto tako, i tvrdnja prema kojoj je porezni tretman *goodwill* „u vezi s računovodstvenom logikom” (točka 103. pobijane presude) nastavlja se na određena Komisijina razmatranja navedena u spornoj odluci, osobito u njezinim uvodnim izjavama 121. do 124.
- 68 Međutim, neovisno u odnosu na tu odluku i na temelju vlastitog tumačenja poreznih i računovodstvenih pravila koja se primjenjuju na temelju španjolskog prava, Opći sud je zaključio da je cilj pravila o amortizaciji financijskog *goodwill* koja sadržava Zakon o porezu na dobit, kako je odobren Kraljevskim zakonodavnim dekretom 4/2004, osigurati dosljednost između poreznog tretmana i računovodstvenog tretmana *goodwill* i da je, s obzirom na taj cilj, situacija poduzetnika koji ulažu u španjolska društva usporediva sa situacijom poduzetnika koji ulažu u nerezidentna društva.
- 69 Stoga je, time što je svojim obrazloženjem zamijenio ono sporne odluke, Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava.

- 70 Međutim, unatoč pogrešci koja se tiče prava koju je počinio Opći sud, valja ispitati je li u svakom slučaju trebalo odbiti drugi prigovor jedinog tužbenog razloga koji je žalitelj istaknuo u potporu svojoj tužbi pred njim, u dijelu u kojem je njime Komisiji prigovarao da nije dokazala da su stjecanja udjela u rezidentnim i nerezidentnim društvima bila usporediva u pogledu zadanog cilja porezne neutralnosti sporne mjere.
- 71 Naime, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, ako obrazloženje presude Općeg suda sadržava povredu prava Unije, ali je izreka osnovana iz drugih pravnih razloga, takva povreda ne može dovesti do ukidanja te presude (presude od 30. rujna 2003., Biret International/Vijeće, C-93/02 P, EU:C:2003:517, t. 60. i navedena sudska praksa i od 14. listopada 2014., Buono i dr./Komisija, C-12/13 P i C-13/13 P, EU:C:2014:2284, t. 62. i navedena sudska praksa).
- 72 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 31. ove presude, na koju se Opći sud pravilno pozvao u točki 130. pobijane presude, ispitivanje usporedivosti koje treba izvršiti prilikom druge faze analize selektivnosti treba provesti s obzirom na cilj referentnog sustava, a ne na cilj sporne mjere.
- 73 Kao što je to Sud već presudio, mjera poput sporne mjere, čiji je cilj staviti u povoljniji položaj izvoz, može se smatrati selektivnom ako od nje imaju koristi poduzetnici koji ostvaruju prekogranične transakcije, posebice ulagačke transakcije, na štetu drugih poduzetnika koji se nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji, s obzirom na cilj kojem teži dotični porezni sustav, izvršavajući transakcije iste naravi na nacionalnom državnom području (presuda WDFG, t. 119.).
- 74 U ovom slučaju Opći sud pravilno je utvrdio, u točki 109. pobijane presude, da se poduzetnici koji stječu udjele u nerezidentnim društvima, s obzirom na zadani cilj poreznog tretmana *goodwill*, nalaze u pravnoj i činjeničnoj situaciji usporedivoj sa situacijom poduzetnika koji stječu udjele u rezidentnim društvima. Naime, s obzirom na to da poduzetnici koji stječu manjinske prekogranične udjele mogu biti korisnici sporne mjere iako na njih ne utječu navodne prepreke poslovnim spajanjima na koje se poziva žalitelj, zbog tih prepreka ne može se tvrditi da su korisnici predmetne mjere u drukčijoj pravnoj i činjeničnoj situaciji od one poduzetnika koji ulaze u uobičajeni porezni sustav.
- 75 S obzirom na ta razmatranja, valja zaključiti da, neovisno o pogrešci koja se tiče prava koju je Opći sud počinio u okviru ispitivanja određivanja cilja referentnog sustava time što je svojim obrazloženjem zamijenio ono sadržano u spornoj odluci, prvi dio drugog žalbenog razloga treba odbiti kao neosnovan.

Drugi dio drugog žalbenog razloga

– Argumentacija stranaka

- 76 Žalitelj navodi da je Opći sud pogrešno odbacio mogućnost da se sporna mjera može smatrati samostalnim referentnim sustavom, pozivajući se, među ostalim, na mišljenje nezavisnog odvjetnika J. P. Warnera u predmetu Italija/Komisija (173/73, u daljnjem tekstu: mišljenje nezavisnog odvjetnika J. P. Warnera, EU:C:1974:52, str. 728.). Naime, suprotno onomu što je Opći sud presudio u točki 124. pobijane presude, tom mjerom ne nastoji se riješiti poseban problem određenog sektora industrije, nego se primjenjuje na sve poduzetnike koji su obveznici poreza na dobit.

- 77 Tvrdi da je Opći sud počinio pogrešku i jer je smatrao da sporna mjera nije opća mjera koja ima za cilj da se gospodarskim subjektima pruži praktično rješenje kojim bi se porezni tretman prekograničnih transakcija izjednačio s tretmanom koji se člankom 89. stavkom 3. i člankom 11. stavkom 4. Zakona o porezu na dobit predviđa za nacionalne transakcije, kako bi poduzetnici odluke o ulaganju donosili na temelju gospodarskih, a ne poreznih kriterija. Naime, ta mjera očito je mjera opće ekonomske politike kojom se nastoji očuvati načelo porezne neutralnosti. Žalitelj podredno ističe da treba smatrati da je ta mjera opravdana na temelju logike poreznog sustava s obzirom na načelo porezne neutralnosti.
- 78 Komisija zahtijeva odbijanje drugog dijela drugog žalbenog razloga. Kao prvo, ističe nedopuštenost tog dijela zbog toga što ističe razlog koji nije istaknut u okviru žaliteljeve tužbe pred Općim sudom. Kao drugo, Komisija smatra da je navedeni dio u svakom slučaju neosnovan. Suprotno onomu što tvrdi žalitelj, sporna mjera ne jamči poreznu neutralnost jer za stjecanja udjela u inozemnim društvima dodjeljuje povoljnije uvjete amortizacije *goodwill* u odnosu na uvjete koji su propisani za udjele u tuzemnim društvima. Naime, za prve amortizacija *goodwill* ovisi jedino o uvjetu stjecanja udjela u visini od 5 % kapitala stečenog poduzetnika, dok se za druge zahtijeva i poslovno spajanje između poduzetnika.

– Ocjena Suda

- 79 Uvodno valja odbaciti argument o postojanju zapreke vođenju postupka koji je Komisija istaknula protiv drugog dijela drugog žalbenog razloga. Naime, kao što to proizlazi iz sudske prakse na koju se podsjeća u točki 39. ove presude, stranka je ovlaštena isticati razloge i argumente koji proizlaze iz same osporavane presude i kojima je cilj osporavanje njezine pravne osnovanosti. Žalitelj stoga može dovesti u pitanje utvrđenja Općeg suda, neovisno o tome što u prvostupanjskom nije iznio argumentaciju kojom se sporna odluka nastoji osporavati upravo u tom pogledu.
- 80 U pogledu osnovanosti argumentacije koju je istaknuo žalitelj, valja utvrditi da je Opći sud isključio da sporna mjera može sama po sebi činiti samostalan referentni sustav. Konkretno, nakon što je u točkama 113. do 119. pobijane presude podsjetio na uvjete koji se zahtijevaju kako bi porezna mjera mogla činiti vlastiti referentni sustav, u točki 120. navedene presude utvrdio je da je ta mjera bila samo poseban način primjene poreza šireg opsega, odnosno poreza na dobit, i da se stoga njome nije uveo jasno ograničen porezni sustav.
- 81 U tom pogledu Opći sud je u točki 121. pobijane presude opravdano istaknuo da navedenom mjerom nije uvedeno, kao što je Komisija to navela u uvodnoj izjavi 124. sporne odluke, novo samostalno opće pravilo o amortizaciji *goodwill*, nego „iznimka od općeg pravila” prema kojoj jedino poslovna spajanja mogu dovesti do amortizacije *goodwill* jer su se, prema tvrdnjama Kraljevine Španjolske, tom iznimkom nastojali otkloniti nepovoljni učinci za stjecanja udjela u inozemnim društvima koji bi nastupili primjenom općeg pravila.
- 82 Slijedom toga, iz pobijane presude proizlazi da se u potporu svojem zaključku prema kojem se referentni sustav ne može ograničiti samo na spornu mjeru Opći sud nije pozvao samo na okolnost da se tom mjerom, poput one o kojoj je bilo riječ u predmetu u kojem je doneseno mišljenje nezavisnog odvjetnika J. P. Warnera, nastoji postići točno određeni cilj i stoga rješenje posebnog problema. Iz toga proizlazi da argumenti koje je istaknuo žalitelj – a kojima se nastojalo, s jedne strane, osporiti izjednačavanje ovog predmeta s predmetom u kojem je izneseno mišljenje nezavisnog odvjetnika J. P. Warnera i, s druge strane, dokazati da je cilj sporne mjere zaštita načela porezne neutralnosti, a ne rješavanje posebnog problema – nisu dovoljni kako bi se osporilo rasuđivanje Općeg suda te su stoga bespredmetni.

- 83 U svakom slučaju, valja podsjetiti na to da sama okolnost da je sporna mjera opće naravi, u smislu da od nje mogu *a priori* imati koristi svi poduzetnici obveznici poreza na dobit, ne isključuje to da ona može biti selektivna. Naime, kao što je to Sud već presudio, što se tiče nacionalne mjere koja pruža poreznu pogodnost općeg dosega, kao što je sporna mjera, uvjet selektivnosti ispunjen je kada Komisija može dokazati da ta mjera odstupa od redovnog ili „uobičajenog” poreznog sustava koji se primjenjuje u dotičnoj državi članici, uvodeći tako svojim konkretnim učincima razliku u postupanju između subjekata, iako se subjekti koji imaju korist od te porezne pogodnosti i oni koji su od toga isključeni, s obzirom na cilj navedenog poreznog sustava te države članice, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji (presuda WDFG, t. 67.).
- 84 S obzirom na sva ta razmatranja, drugi dio drugog žalbenog razloga treba odbiti kao bespredmetan i, u svakom slučaju, kao neosnovan.

Treći dio drugog žalbenog razloga

– Argumentacija stranaka

- 85 Žalitelj ističe da je, čak i kad bi se pretpostavilo da je referentni sustav bio pravilno definiran, Opći sud počinio pogrešku u ocjeni jer je u točki 134. pobijane presude zaključio da se spornom mjerom uvodi iznimka od općeg nacionalnog sustava kao referentnog okvira. Naime, tvrdi da ništa ne omogućava takav zaključak jer se poduzetnici koji stječu udjele u inozemstvu i poduzetnici koji ih stječu u rezidentnim društvima zbog postojanja prepreka prekograničnim spajanjima ne nalaze u pravno i činjenično usporedivoj situaciji.
- 86 Komisija zahtijeva odbijanje trećeg dijela drugog žalbenog razloga. Kao prvo, ističe nedopuštenost tog dijela zbog toga što se njime ističe prigovor koji nije istaknut u okviru žaliteljeve tužbe pred Općim sudom. Kao drugo, Komisija smatra da je navedeni dio u svakom slučaju neosnovan.

– Ocjena Suda

- 87 Uvodno valja odbiti argument o postojanju zapreke vođenju postupka koji je istaknula Komisija protiv trećeg dijela drugog žalbenog razloga. Naime, kao što to proizlazi iz sudske prakse na koju se podsjeća u točki 39. ove presude, stranka je ovlaštena isticati razloge i argumente koji proizlaze iz same osporavane presude i kojima je cilj osporavanje njezine osnovanosti u pogledu primjene prava. Stoga žalitelj može dovesti u pitanje utvrđenja Općeg suda, neovisno o tome što u prvostupanjskom postupku nije iznio argumentaciju kojom se sporna odluka osporava upravo u tom pogledu.
- 88 U pogledu osnovanosti žaliteljeve argumentacije, valja istaknuti da je Opći sud na temelju razmatranja prikazanih u točkama 128. do 133. pobijane presude zaniijekao relevantnost mogućeg postojanja prepreka prekograničnim spajanjima u svrhe ispitivanja usporedivosti poduzetnika koji stječu udjele u društvima sa sjedištem u Španjolskoj i poduzetnika koji stječu udjele u inozemnim društvima.
- 89 U tom pogledu, Opći sud pravilno je naglasio, u točkama 128. do 130. pobijane presude, da u svrhe usporedbe koju treba provesti u stadiju druge faze analize selektivnosti ne treba uzeti u obzir zadani cilj dotične mjere, nego redovnog ili uobičajenog poreznog sustava primjenjivog u dotičnoj državi članici. U točkama 130. do 133. pobijane presude Opći sud također je zaključio a

da pritom nije počinio pogrešku da moguće postojanje prepreka prekograničnim spajanjima nije relevantno u stadiju ispitivanja druge faze metode analize selektivnosti jer se ta okolnost nije odnosila na zadani cilj referentnog sustava, nego na cilj sporne mjere.

- 90 Međutim, valja naglasiti da se treći dio drugog žalbenog razloga uopće ne odnosi na te razloge pobijane presude, nego se njime samo osporava njezina točka 134., u kojoj je Opći sud smatrao „povrh toga” da je Komisija pravilno zaključila da se spornom mjerom uvelo odstupanje od uobičajenog ili referentnog sustava.
- 91 S obzirom na to da je žaliteljeva argumentacija usmjerena na sporedan razlog pobijane presude, treba je proglasiti bespredmetnom. Naime, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je, u okviru žalbe, žalbeni razlog koji je usmjeren na sporedan razlog predmetne presude, čija se izreka na odgovarajući način temelji na drugim pravnim razlozima, bespredmetan i da ga stoga treba odbiti (vidjeti u tom smislu presudu od 29. ožujka 2011., Anheuser-Busch/Budějovický Budvar, C-96/09 P, EU:C:2011:189, t. 211. i navedenu sudsku praksu).
- 92 S obzirom na sva prethodna razmatranja, i treći dio drugog žalbenog razloga valja odbiti kao bespredmetan.

Četvrti dio drugog žalbenog razloga

– Argumentacija stranaka

- 93 Četvrtim dijelom svojeg drugog žalbenog razloga žalitelj osporava točku 155. pobijane presude, u kojoj je Opći sud, na kraju analize koju je iznio u njezinim točkama 147. do 154., zaključio da nije dokazano da su korist od prednosti koja proizlazi iz sporne mjere imali poduzetnici na koje se primjenjuje različit tretman koji se tom mjerom nastoji ispraviti i da stoga nisu dokazani „neutralizirajući učinci” te mjere. Prema žaliteljevu mišljenju, zbog nepostojanja korekcije koja bi se provela tom mjerom, povrijeđeno je načelo porezne neutralnosti, zbog ustaljenja situacija u kojima prepreke stjecanjima u inozemnim društvima sprečavaju amortizaciju *goodwill* prema istim uvjetima kojima podliježu stjecanja udjela u rezidentnim društvima. U pogledu postojanja prepreka spajanjima s društvima iz Sjedinjenih Američkih Država i Perua, žalitelj upućuje na dokaze na koje se već pozvao u tužbi pred Općim sudom. Što se tiče utvrđenja Općeg suda iz točke 154. pobijane presude – prema kojem Kraljevina Španjolska nije dokazala „da poduzetnici koji žele provoditi prekogranična spajanja, a to ne mogu učiniti zbog osobito pravnih prepreka poslovnom spajanju, automatski stječu udjele u nerezidentnim društvima ili barem zadržavaju udjele kojima već raspoložu” – žalitelj tvrdi da je takav kriterij, koji se ne navodi u spornoj odluci, dio još jedne izmjene obrazloženja te odluke koju je proveo Opći sud.
- 94 Komisija zahtijeva odbijanje četvrtog dijela drugog žalbenog razloga. Kao prvo, ističe nedopuštenost tog dijela zbog toga što se njime ističe prigovor koji nije istaknut u okviru žaliteljeve tužbe pred Općim sudom. Kao drugo, Komisija smatra da je navedeni dio u svakom slučaju neosnovan.

– Ocjena Suda

- 95 Uvodno valja odbiti argument o postojanju zapreke vođenju postupka koji je istaknula Komisija protiv četvrtog dijela drugog žalbenog razloga. Naime, kao što to proizlazi iz sudske prakse na koju se podsjeća u točki 39. ove presude, stranka je ovlaštena isticati razloge i argumente koji

proizlaze iz same osporavane presude i kojima je cilj osporavanje njezine osnovanosti u pogledu primjene prava. Stoga žalitelj može dovesti u pitanje utvrđenja Općeg suda, neovisno o okolnosti da u prvom stupnju nije iznio argumentaciju kojom se sporna odluka nastoji osporavati upravo u vezi s tim.

- 96 U pogledu osnovanosti tog dijela koji se odnosi na treću fazu ispitivanja selektivnosti, koje je Opći sud izvršio u točkama 135. do 169. pobijane presude, njime se Općem sudu nastoji prigovoriti da nije uzeo u obzir činjenicu da se spornom mjerom nastoji jamčiti poštovanje načela porezne neutralnosti.
- 97 U tom pogledu Opći sud je u točki 139. pobijane presude istaknuo da se Kraljevina Španjolska može pozivati na načelo porezne neutralnosti kako bi opravdala razlikovanje koje se spornom mjerom uvodi između stjecanja udjela u rezidentnim društvima i stjecanja udjela u nerezidentnim društvima.
- 98 Međutim, Opći sud je smatrao da iz spisa ne proizlazi da je odstupanje uvedeno spornom mjerom opravdano s obzirom na načelo porezne neutralnosti, i to zbog dvaju samostalnih razloga, prikazanih u točkama 145. do 165. pobijane presude.
- 99 Kao prvo, Opći sud je zaključio – polazeći od utvrđenja da se sporna mjera nužno temelji na pretpostavci na koju se podsjeća u točki 149. pobijane presude, da poduzetnici koji žele provoditi prekogranična spajanja, a to ne mogu učiniti zbog prepreka poslovnom spajanju, automatski stječu udjele u nerezidentnim društvima ili barem zadržavaju udjele kojima već raspolažu – da Kraljevina Španjolska, koja je trebala opravdati odstupanje koje se spornom mjerom uvodi u referentni sustav, nije dokazala osnovanost takve pretpostavke. Opći sud je u točkama 152. do 154. pobijane presude u biti smatrao da, s obzirom na to da je stjecanje udjela transakcija koja je odvojena od spajanja i koja mu nije alternativa, sporna mjera doista dodijelila prednost poduzetnicima koji namjeravaju ulagati u inozemna društva, ali koji nisu nužno namjeravali provesti spajanje, odnosno poduzetnicima koji, prema tvrdnjama Kraljevine Španjolske, nisu poduzetnici kojima bi nastale nepovoljne posljedice općih pravila o amortizaciji *goodwill*. Opći sud je iz toga u točki 155. te presude zaključio da nisu bili dokazani „neutralizirajući učinci” sporne mjere.
- 100 Kao drugo, Opći sud je u točkama 157. do 165. pobijane presude zaključio da je sporna mjera, čak i ako bi se pretpostavilo da je njezina posljedica neutralizacija navodno štetnih učinaka uobičajenog sustava povezanih s postojanjem prepreka prekograničnim spajanjima, neproporcionalna i stoga neopravdana.
- 101 Međutim, s obzirom na to da se argumentacija koju je žalitelj istaknuo u okviru četvrtog dijela svojeg drugog žalbenog razloga ne odnosi na razmatranja prihvaćena u okviru drugog razloga koji je Opći sud doveo do zaključka da Komisija nije počinila pogrešku kada je utvrdila da Kraljevina Španjolska nije opravdala razlikovanje uvedeno spornom mjerom, ona ne može dovesti do ukidanja pobijane presude. Naime, kako što je to navedeno u točki 91. ove presude, ustaljena je sudska praksa da je, u okviru žalbe, žalbeni razlog koji je usmjeren na sporedan razlog predmetne presude, čija se izreka na odgovarajući način temelji na drugim pravnim razlozima, bespredmetan i da ga stoga treba odbiti.
- 102 Ne može se prihvatiti ni argumentacija prema kojoj je Opći sud proveo zamjenu obrazloženja, pozivajući se, u točki 154. pobijane presude, na razmatranja koja se ne nalaze u spornoj odluci. Iako je točno da obrazloženje Općeg suda nije istim riječima izneseno u spornoj odluci, ono je u

skladu s *ratio decidendi* i Komisijinim pristupom koji je primijenila kako bi zaključila da sporna mjera nije dosljedna ni proporcionalna u odnosu na navodni cilj neutralizacije nepovoljnih učinaka uobičajenog sustava amortizacije *goodwill*a za poduzetnike koji stječu udjele u inozemnim društvima i koji ne mogu provoditi prekogranična spajanja.

- 103 S obzirom na ta razmatranja, valja odbiti četvrti dio drugog žalbenog razloga kao bespredmetan i, slijedom toga, taj žalbeni razlog u cijelosti.
- 104 Iz svega prethodno navedenoga proizlazi da ovu žalbu treba odbiti.

Troškovi

- 105 Na temelju članka 184. stavka 2. Poslovnika Suda, kad žalba nije osnovana, Sud odlučuje o troškovima. U skladu s člankom 138. stavkom 1. tog Poslovnika, koji se primjenjuje na žalbeni postupak na temelju njegova članka 184. stavka 1., stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove.
- 106 U ovom predmetu, budući da je Komisija podnijela zahtjev da žalitelj snosi troškove i da on u bitnome nije uspio u postupku, valja mu naložiti snošenje troškova ove žalbe i postupka pred Općim sudom.
- 107 U skladu s člankom 140. stavkom 1. Poslovnika, koji se na temelju njegova članka 184. stavka 1. primjenjuje na žalbeni postupak, države članice koje su intervenirale u postupak snose vlastite troškove. Posljedično, Savezna Republika Njemačka, koja je bila intervenijent u postupku pred Općim sudom i koja je sudjelovala u postupku pred Sudom, snosit će vlastite troškove.

Slijedom navedenog, Sud (veliko vijeće) proglašava i presuđuje:

- 1. Žalba se odbija.**
- 2. Društvu Sigma Alimentos Exterior SL nalaže se snošenje troškova.**
- 3. Savezna Republika Njemačka snosit će vlastite troškove.**

Potpisi