



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

2. veljače 2023.\*

„Žalba – Državne potpore – Članak 107. stavak 1. UFEU-a – Porezne mjere koje se primjenjuju na određene ugovore o financijskom zakupu za stjecanje brodova (španjolski sustav poreznih poticaja na zakup) – Uvjet koji se odnosi na selektivnost – Obveza obrazlaganja – Načelo zaštite legitimnih očekivanja – Načelo pravne sigurnosti – Povrat potpore”

U spojenim predmetima C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P,

povodom triju žalbi na temelju članka 56. Statuta Suda Europske unije, podnesenih 1. i 3. prosinca 2020.,

**Kraljevina Španjolska**, koju zastupaju S. Centeno Huerta, A. Gavela Llopis, I. Herranz Elizalde i S. Jiménez García, u svojstvu agenata,

tužitelj u predmetu C-649/20 P,

**Lico Leasing SA**, sa sjedištem u Madridu (Španjolska),

**Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA**, sa sjedištem u Madridu,

koje zastupaju J. M. Rodríguez Cárcamo i M. A. Sánchez, *abogados*,

tužitelji u predmetu C-658/20 P,

**Caixabank SA**, sa sjedištem u Barceloni (Španjolska),

**Asociación Española de Banca**, sa sjedištem u Madridu,

**Unicaja Banco SA**, sa sjedištem u Malagi (Španjolska),

**Liberbank SA**, sa sjedištem u Madridu,

**Banco de Sabadell SA**, sa sjedištem u Sabadellu (Španjolska),

**Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA**, sa sjedištem u Bilbao (Španjolska),

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

**Santander Investment SA**, sa sjedištem u Boadilli del Monte (Španjolska),

\* Jezik postupka: španjolski

**Naviera Séneca AIE**, sa sjedištem u Las Palmasu de Gran Canaria (Španjolska),  
**Industria de Diseño Textil SA (Inditex)**, sa sjedištem u Arteixu (Španjolska),  
**Naviera Nebulosa de Omega AIE**, sa sjedištem u Las Palmasu de Gran Canaria,  
**Abanca Corporación Bancaria SA**, sa sjedištem u Betanzosu (Španjolska),  
**Ibercaja Banco SA**, sa sjedištem u Zaragozi (Španjolska),  
**Naviera Bósforo AIE**, sa sjedištem u Las Palmasu de Gran Canaria,  
**Joyería Tous SA**, sa sjedištem u Léridi (Španjolska),  
**Corporación Alimentaria Guissona SA**, sa sjedištem u Guissoni (Španjolska),  
**Naviera Muriola AIE**, sa sjedištem u Madridu,  
**Poal Investments XXI SL**, sa sjedištem u San Sebastiánu de los Reyes (Španjolska),  
**Poal Investments XXII SL**, sa sjedištem u San Sebastiánu de los Reyes,  
**Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE**, sa sjedištem u Madridu,  
**Naviera Cabo Domaio C-1659 AIE**, sa sjedištem u Madridu,  
**Caamaño Sistemas Metálicos SL**, sa sjedištem u Culleredu (Španjolska),  
**Blumaq SA**, sa sjedištem u Vallu de Uxó (Španjolska),  
**Grupo Ibérica de Congelados SA**, sa sjedištem u Vigu (Španjolska),  
**RNB SL**, sa sjedištem u La Pobli de Vallbona (Španjolska),  
**Inversiones Antaviana SL**, sa sjedištem u Paterni (Španjolska),  
**Banco de Albacete SA**, sa sjedištem u Boadilli del Monte,  
**Bodegas Muga SL**, sa sjedištem u Haru (Španjolska) i  
**Aluminios Cortizo SAU**, sa sjedištem u Padrónu (Španjolska),  
koje zastupaju E. Abad Valdenebro, J. L. Buendía Sierra, R. Calvo Salinero i A. Lamadrid de Pablo,  
*abogados*,

tužitelji u predmetu C-662/20 P,

koje podupire:

**Decal España SA**, sa sjedištem u Barceloni, koji zastupa M.-J. Silva Sánchez, *abogado*,

intervenijent u predmetu C-662/20 P,

a druge stranke u postupku su:

**Europska komisija**, koju zastupaju J. Carpi Badía, V. Di Bucci, É. Gippini Fournier i P. Němečková, u svojstvu agenata,

tuženica u prvostupanjskom postupku,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan, predsjednik vijeća, D. Gratsias, M. Ilešič, I. Jarukaitis (izvjestitelj) i Z. Csehi, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Pikamäe,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 15. lipnja 2022.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 29. rujna 2022.,

donosi sljedeću

### Presudu

- 1 Svojim žalbama Kraljevina Španjolska, Lico Leasing SA i Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión (u daljnjem tekstu: PYMAR) SA kao i Caixabank SA, Asociación Española de Banca, Unicaja Banco SA, Liberbank SA, Banco de Sabadell SA, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA, Banco Santander SA, Santander Investment SA, Naviera Séneca AIE, Industria de Diseño Textil SA (Inditex), Naviera Nebulosa de Omega AIE, Abanca Corporación Bancaria SA, Ibercaja Banco SA, Naviera Bósforo AIE, Joyería Tous SA, Corporación Alimentaria Guissona SA, Naviera Muriola AIE, Poal Investments XXI SL, Poal Investments XXII SL, Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE, Naviera Cabo Domaio C-1659 AIE, Caamaño Sistemas Metálicos SL, Blumaq SA, Grupo Ibérica de Congelados SA, RNB SL, Inversiones Antaviana SL, Banco de Albacete SA, Bodegas Muga SL i Aluminios Cortizo SAU (u daljnjem tekstu zajedno: Caixabank i dr.) traže ukidanje presude od 23. rujna 2020., Španjolska i dr./Komisija (T-515/13 RENV i T-719/13 RENV, u daljnjem tekstu: pobijana presuda, ECLI:EU:T:2020:434.), kojom je Opći sud odbio tužbe za poništenje koje su Kraljevina Španjolska, Lico Leasing i PYMAR podnijeli protiv Odluke Komisije 2014/200/EU od 17. srpnja 2013. o državnoj potpori SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) koju provodi Španjolska – Porezne mjere koje se primjenjuju na određene ugovore o financijskom zakupu također poznate i kao španjolski sustav poreznih poticaja na zakup (SL 2014., L 114, str. 1., u daljnjem tekstu: sporna odluka).

#### I. Okolnosti spora

- 2 Nakon pritužbi da španjolski sustav poreznih poticaja na zakup kako je primijenjen na određene ugovore o financijskom zakupu za stjecanje brodova (u daljnjem tekstu: ŠSPPZ) brodarskim poduzećima omogućava stjecanje brodova izgrađenih u španjolskim brodogradilištima po cijeni

sniženoj između 20 i 30 %, Europska komisija je Odlukom C(2011) 4494 *final* od 29. lipnja 2011. (SL 2011., C 276, str. 5.) pokrenula službeni istražni postupak predviđen člankom 108. stavkom 2. UFEU-a.

- 3 Tijekom tog postupka Komisija je utvrdila da se ŠSPPZ do dana donošenja te odluke koristio za transakcije koje uključuju izgradnju brodova u brodogradilištima i njihovo stjecanje od strane brodarskih društava te financiranje tih transakcija pomoću *ad hoc* pravne i financijske strukture koju je uspostavila banka. ŠSPPZ je pri svakoj narudžbi broda uključivao brodarsko poduzeće, brodogradilište, banku, *leasing* društvo i gospodarsko interesno udruženje (GIU) koje je osnovala ta banka te ulagače koji kupuju udjele u tom GIU-u. Potonji je uzimao u zakup brod *leasing* društva od početka njegove izgradnje i zatim ga je davao u zakup brodarskom poduzeću na temelju ugovora o zakupu golog broda. Navedeni GIU se obvezao kupiti taj brod na kraju ugovora o financijskom zakupu, a brodarsko poduzeće se obvezalo kupiti ga na kraju ugovora o zakupu golog broda. Prema spornoj odluci bila je riječ o programu poreznog planiranja namijenjenom ostvarivanju poreznih pogodnosti za ulagače u „porezno transparentnom” GIU-u i prijenosu jednog dijela tih pogodnosti na brodarsko poduzeće u obliku popusta na cijenu tog broda.
- 4 Komisija je utvrdila da operacije ostvarene na temelju ŠSPPZ-a obuhvaćaju pet mjera predviđenih u nekoliko odredbi Real Decreta 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: TRLIS) i Real Decreta 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Kraljevski dekret 1777/2004, kojim se odobrava Uredba o porezu na dobit) od 30. srpnja 2004. (BOE br. 189 od 6. kolovoza 2004., str. 37072., u daljnjem tekstu: RIS). Tih je pet mjera uključivalo ubrzanu amortizaciju zakupljene imovine predviđenu člankom 115. stavkom 6. TRLIS-a (u daljnjem tekstu: rana amortizacija), diskrecijsku primjenu rane amortizacije koja proizlazi iz članka 48. stavka 4. i članka 115. stavka 11. TRLIS-a te članka 49. RIS-a, odredbe u vezi s GIU-ovima, sustav tonažnog poreza predviđen člancima 124. do 128. TRLIS-a i odredbe članka 50. stavka 3. RIS-a.
- 5 U skladu s člankom 115. stavkom 6. TRLIS-a, rana amortizacija započinjala je od datuma kada je zakupljena imovina postala operativna, odnosno ne prije nego što je ta imovina isporučena zakupoprimcu i on se počeo njome koristiti. Međutim, članak 115. stavak 11. TRLIS-a predviđao je da je Ministarstvo gospodarstva i financija moglo, na službeni zahtjev zakupoprimca, odrediti raniji datum početka predmetne amortizacije. Članak 115. stavak 11. TRLIS-a propisivao je dva opća uvjeta za ranu amortizaciju. Posebni uvjeti koji su se primjenjivali na GIU-ove nalazili su se u članku 48. stavku 4. TRLIS-a. Postupak izdavanja odobrenja iz članka 115. stavka 11. TRLIS-a bio je detaljno opisan u članku 49. RIS-a.
- 6 Sustav tonažnog poreza odobren je 2002. godine kao državna potpora spojiva s unutarnjim tržištem na temelju Smjernica Zajednice o državnim potporama u pomorskom prometu od 5. srpnja 1997. (SL 1997., C 205, str. 5.), kako su izmijenjene Komunikacijom Komisije C(2004) 43 (SL 2004., C 13, str. 3.) (u daljnjem tekstu: Pomorske smjernice), Odlukom Komisije C(2002) 582 *final* od 27. veljače 2002. o državnoj potpori N 736/2001 koju provodi Španjolska – Sustav poreza po tonaži broda za oporezivanje društava za pomorski prijevoz (SL 2004., C 38, str. 4., u daljnjem tekstu: odluka Komisije od 27. veljače 2002. o oporezivanju po tonaži). U okviru tog sustava poduzetnici upisani u registre brodarskih društava kojima je izdano odobrenje porezne

uprave u tu svrhu oporezuju se na temelju svoje tonaže, a ne ovisno o svojoj dobiti ili gubitku. Španjolsko zakonodavstvo omogućuje GIU-ovima da se upišu u jedan od tih registara, iako nisu brodarska poduzeća.

- 7 Članak 125. stavak 2. TRLIS-a propisivao je poseban postupak za brodove koji su već kupljeni u trenutku prelaska na sustav tonažnog poreza i rabljene brodove kupljene u trenutku kada se na poduzetnika već primjenjivao taj sustav. U skladu s redovnom primjenom navedenog sustava eventualni kapitalni dobiti oporezivani su po ulasku u taj sustav te se pretpostavljalo da je do oporezivanja kapitalnih dobitaka, iako je ono bilo odgođeno, dolazilo kada je brod prodan ili rastavljen. Međutim, odstupajući od te odredbe, članak 50. stavak 3. RIS-a određivao je da su se brodovi, kada su bili kupljeni korištenjem opcije kupnje u okviru ugovora o financijskom zakupu koji su prethodno odobrila porezna tijela, smatrali novim brodovima koji nisu rabljeni u smislu članka 125. stavka 2. TRLIS-a, neovisno o tome što su već bili amortizirani, tako da eventualni kapitalni dobiti nisu bili oporezovani. To odstupanje, koje nije bilo prijavljeno Komisiji, primjenjivalo se samo na posebne ugovore o financijskom zakupu koje su odobrila porezna tijela u okviru zahtjeva za primjenu rane amortizacije na temelju članka 115. stavka 11. TRLIS-a, tj. u odnosu na zakupljene novoizgrađene brodove, kupljene putem operacija obuhvaćenih ŠSPPZ-om i – s jednom iznimkom – izgrađene u španjolskim brodogradilištima.
- 8 GIU je primjenom svih tih mjera ostvario porezne pogodnosti u dvije faze. U prvoj fazi rana i ubrzana amortizacija troška broda uzetog u financijski zakup primjenjivala se u okviru uobičajenog sustava poreza na dobit, što je stvaralo velike gubitke tom GIU-u, koji su se, s obzirom na poreznu transparentnost GIU-ova, mogli odbiti od vlastitih prihoda ulagača na proporcionalnoj osnovi u odnosu na njihove udjele u GIU-u. Iako se ta rana i ubrzana amortizacija zatim obično kompenzirala povećanjem poreza koje treba platiti kada je taj brod u cijelosti amortiziran ili kada je potonji prodan uz ostvarivanje kapitalne dobiti, porezna ušteda koja je nastala zbog prijenosa početnih gubitaka na ulagače bila je sačuvana u drugoj fazi zbog prelaska tog GIU-a na sustav tonažnog poreza, koji je omogućavao potpuno oslobođenje od oporezivanja dobiti ostvarene prodajom broda brodarskom poduzeću.
- 9 Iako je smatrala da ŠSPPZ valja smatrati „sustavom”, Komisija je također analizirala svaku predmetnu mjeru zasebno. U spornoj odluci je odlučila da su one među tim mjerama koje proizlaze iz članka 115. stavka 11. TRLIS-a o ranoj amortizaciji, iz primjene sustava tonažnog poreza na poduzetnike, brodove ili djelatnosti koje ne ispunjavaju uvjete i iz članka 50. stavka 3. RIS-a (u daljnjem tekstu: predmetne porezne mjere) predstavljale državnu potporu GIU-ovima i njihovim ulagačima koju je Kraljevina Španjolska nezakonito provodila od 1. siječnja 2002., protivno članku 108. stavku 3. UFEU-a. Utvrdila je da predmetne porezne mjere nisu spojive s unutarnjim tržištem, osim ako takva potpora odgovora tržišnoj naknadi za posredovanje financijskih ulagača i ako se prenosi na poduzetnike koji se bave pomorskim prometom, a na koje se primjenjuju odredbe Pomorskih smjernica. Odlučila je da Kraljevina Španjolska mora okončati s primjenom tog sustava potpore u onoj mjeri u kojoj je nespojiv s unutarnjim tržištem i da mora osigurati povrat nespojive potpore od ulagača u GIU-ove koji su je koristili, bez mogućnosti da takvi korisnici prenesu teret povrata te potpore na druge osobe.
- 10 Međutim, Komisija je odlučila da neće provesti povrat potpore dodijeljene u okviru poslova financiranja za koje su se nadležna nacionalna tijela obvezala odobriti pogodnost tih mjera pravno obvezujućim aktom usvojenim prije 30. travnja 2007., kada je u *Službenom listu Europske unije* objavljena njezina Odluka 2007/256/EZ od 20. prosinca 2006. o sustavu potpore koji je

Francuska provela na temelju članka 39. CA Općeg poreznog zakona – Državna potpora C 46/04 (ex NN 65/04) (SL 2007., L 112, str. 41., u daljnjem tekstu: odluka o francuskim poreznim GIU-ima).

## **II. Postupak koji je prethodio žalbama i pobijana presuda**

- 11 Tužbama podnesenima tajništvu Općeg suda 25. rujna i 30. prosinca 2013. Kraljevina Španjolska, s jedne strane, te Lico Leasing i PYMAR, s druge strane, pokrenuli su postupak za poništenje sporne odluke. Ta dva predmeta spojena su u svrhu donošenja presude.
- 12 Opći sud poništio je spornu odluku presudom od 17. prosinca 2015., Španjolska i dr./Komisija (T-515/13 i T-719/13, EU:T:2015:1004).
- 13 Komisija je žalbom podnesenom tajništvu Suda 29. veljače 2016. pokrenula žalbeni postupak protiv te presude Općeg suda. U okviru te žalbe društvu Bankia SA, koje je preuzelo društvo Caixabank, i trideset trima drugim subjektima odobrena je intervencija u potporu zahtjevu društava Lico Leasing i PYMAR, rješenjem predsjednika Suda od 21. prosinca 2016., Komisija/Španjolska i dr. (C-128/16 P, neobjavljeno, EU:C:2016:1007).
- 14 Presudom od 25. srpnja 2018., Komisija/Španjolska i dr. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), Sud je ukinuo navedenu presudu Općeg suda, vratio potonjem predmete na odlučivanje, odredio da će se o troškovima odlučiti naknadno i odlučio da intervenijenti u žalbenom postupku moraju snositi vlastite troškove.
- 15 Nakon što su mu predmeti vraćeni na odlučivanje, Opći je sud odbio tužbe pobijanom presudom. U toj presudi Opći je sud odbio tužbeni razlog tužiteljâ koji se temeljio na povredi članka 107. stavka 1. UFEU-a i odnosio na selektivnost ŠSPPZ-a, presudivši u bitnome da je postojanje široke diskrecijske ovlasti porezne uprave za odobravanje rane amortizacije bilo dovoljno za zaključak da je ŠSPPZ bio u cijelosti selektivan. Opći sud je također odbio tužbene razloge koji se temelje na nedostatku u obrazloženju sporne odluke, povredi načela jednakog postupanja, povredi načela zaštite legitimnih očekivanja i pravne sigurnosti te načela koja se primjenjuju na povrat potpore. Što se tiče potonjeg, smatrao je da Komisija nije počinila pogrešku koja se tiče prava kad je naložila povrat cjelokupne potpore o kojoj je riječ od ulagača, iako je dio predmetne pogodnosti bio prenesen na treće osobe.

## **III. Postupak pred Sudom i zahtjevi stranaka**

- 16 Rješenjem predsjednika Suda od 2. kolovoza 2021. društvu Decal España SA odobrena je intervencija u potporu zahtjevu društava Caixabank i dr. u predmetu C-662/20 P.
- 17 Saslušavši stranke i nezavisnog odvjetnika, Sud je odlučio spojiti predmete C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P u svrhu usmenog dijela postupka i donošenja presude, u skladu s člankom 54. Poslovnika Suda.
- 18 Svojim žalbama Kraljevina Španjolska, Lico Leasing i PYMAR te Caixabank i dr., koje podupire Decal España, od Suda zahtijevaju da ukine pobijanu presudu, poništi spornu odluku i naloži Komisiji snošenje troškova.

- 19 Komisija zahtijeva da se žalba u predmetu C-662/20 P odbaci kao nedopuštena i, podredno, odbije kao neosnovana te da se odbiju žalbe u predmetima C-649/20 P i C-658/20 P. Osim toga zahtijeva da se Kraljevini Španjolskoj, Lico Leasingu, PYMAR-u, Caixabanku i dr. te društvu Decal España naloži snošenje troškova.

#### IV. O žalbama

##### A. Dopuštenost žalbe u predmetu C-662/20 P

- 20 Iako društvo Caixabank i dr. tvrde da im je Opći sud s pravom odobrio intervenciju u postupak povodom vraćanja predmeta na odlučivanje i da je njihova žalba stoga dopuštena, Komisija smatra da ta društva, osim toga što nisu dokazala na koji se način pobijana presuda na njih neposredno odnosi, nisu „stranke koje su se uključile u postupak” u smislu članka 56. drugog stavka druge rečenice Statuta Suda Europske unije i da nisu ovlaštena podnijeti žalbu jer nemaju svojstvo intervenijenata u predmetu T-719/13 RENV.
- 21 Slijedom toga, Opći je sud u točki 65. pobijane presude, protivno članku 217. svojeg Poslovnika, počinio povredu koja se tiče prava time što im je priznao status intervenijenata unatoč tomu što nikad nisu zatražila intervenciju pred tim sudom i što taj članak nedvosmisleno sužava stranke ovlaštene na podnošenje očitovanja u okviru postupka koji se vodi nakon što Sud predmet vrati na odlučivanje, na one koje imaju status „stranke u postupku pred Općim sudom”.
- 22 U tom je pogledu Opći sud u točki 65. pobijane presude smatrao da je, s obzirom na to da mu je Sud vratio predmete na odlučivanje kako bi ispitao određene tužbene razloge koji dovode do pravnih pitanja koja su od interesa za društvo Bankia i 32 druga subjekta kao i za društvo Aluminios Cortizo, od interesa za dobro sudovanje dopustiti intervenijentima pred Sudom da budu intervenijenti u postupku povodom vraćanja predmeta na odlučivanje kako bi se osiguralo pravilno postupanje u postupku koji je pred njime u tijeku i promicao kontinuitet rasprave. Opći je sud odbio Komisijin argument koji se temelji na povredi članka 217. stavka 1. njegova Poslovnika, presudivši da se tekst te odredbe tomu nužno ne protivi jer ne definira „stranke u postupku pred Općim sudom” i ne isključuje mogućnost da intervenijenti pred Sudom zbog toga mogu steći taj status u okviru vraćanja predmeta na odlučivanje.
- 23 Donijevši takvu odluku Opći sud nije počinio pogrešku koja se tiče prava. Naime, kao što je to Sud presudio u točki 124. rješenja od 1. kolovoza 2022., Soudal i Esko-Graphics/Magnetrol i Komisija (C-74/22 P(I) EU:C:2022:632), treba smatrati da članak 40. Statuta Suda Europske unije, poštovanje postupovnih prava koja su intervenijentima zajamčena Poslovníkom Općeg suda i načelo dobrog sudovanja, u kontekstu dosljedne povezanosti postupaka pred Sudom i Općim sudom, nalažu da – u slučaju kad Sud slijedom ukidanja odluke Općeg suda tom sudu vrati predmet na odlučivanje – intervenijent u žalbenom postupku automatski stječe status intervenijenta pred Općim sudom.
- 24 Iz toga slijedi da su, suprotno tvrdnjama Komisije, društva Caixabank i dr. imala status intervenijenata pred Općim sudom i da su na temelju članka 56. drugog stavka druge rečenice Statuta Suda Europske unije ovlaštena podnijeti žalbu protiv pobijane presude ako se ona na njih neposredno odnosi.

- 25 U tom pogledu, iz sudske prakse Suda proizlazi da treba smatrati da se presuda Općeg suda neposredno odnosi na tužitelja koji će možda morati vratiti neki iznos u okviru izvršenja te presude (presuda od 26. listopada 2016., DEI i Komisija/Alouminion tis Ellados, C-590/14 P, EU:C:2016:797, t. 24. i navedena sudska praksa).
- 26 Naime, nesporno je da je moguće da će Caixabank i dr. prilikom izvršenja pobijane presude, kojom su odbijene tužbe koje su tužitelji podnijeli Općem sudu radi poništenja sporne odluke, možda morati vratiti potpore iz te odluke koje su primili. Stoga treba smatrati da se ta presuda neposredno odnosi na društvo Caixabank i dr. Njihova je žalba dakle dopuštena.

## **B. Žalbeni razlozi koji se odnose na selektivnost ŠSPPZ-a**

- 27 Drugim žalbenim razlogom u predmetu C-649/20 P i prvim žalbenim razlogom u predmetima C-658/20 P i C-662/20 P, Kraljevina Španjolska, Lico Leasing i PYMAR te Caixabank i dr., koje podupire Decal España, prigovaraju Općem sudu da je povrijedio članak 107. stavak 1. UFEU-a u pogledu selektivnosti ŠSPPZ-a.

### **1. Dopuštenost**

- 28 Komisija tvrdi da su ti žalbeni razlozi nedopušteni jer se njima proširuje okvir spora. Naime, Kraljevina Španjolska, Lico Leasing i PYMAR nisu u svojim tužbama istaknuli nijedan tužbeni razlog koji se odnosi na selektivnost ŠSPPZ-a, a pogotovo nisu pred Općim sudom tvrdili da je na spornu odluku utjecala pogreška koja se tiče prava zbog toga što je Komisija propustila ispitati njegovu selektivnost pomoću metode analize u tri faze, razmatrane u točkama 83. i 97. pobijane presude, koja se, u svrhu ocjene toga je li nacionalna porezna mjera po svojoj prirodi selektivna, sastoji od utvrđivanja zajedničkog sustava oporezivanja, ocjene toga je li predmetna mjera po svojoj prirodi selektivna – provjerom toga odstupa li od tog zajedničkog sustava oporezivanja time što uvodi razlike između subjekata koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji – i ispitivanja je li država članica utvrdila da je ta mjera opravdana prirodom ili strukturom sustava kojeg je dio (u daljnjem tekstu: metoda analize selektivnosti potpore u tri faze).
- 29 Na temelju ustaljene sudske prakse, nadležnost Suda u postupku ispitivanja žalbe ograničena je na pravnu ocjenu utvrđenja u vezi s razlozima i argumentima o kojima se raspravljalo u prvostupanjskom postupku. 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 6. listopada 2021., Sigma Alimentos Exterior/Komisija, C-50/19 P, EU:C:2021:792, t. 38. i navedena sudska praksa).
- 30 S obzirom na to, 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 (presuda od 6. listopada 2021., Sigma Alimentos Exterior/Komisija, C-50/19 P, EU:C:2021:792, t. 39. i navedena sudska praksa).
- 31 U ovom slučaju žalitelji ističu da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava kad je odbio tužbeni razlog koji se temelji na povredi članka 107. stavka 1. UFEU-a i odnosi na selektivnost ŠSPPZ-a, zbog toga što nije primijenio metodu analize selektivnosti potpore u tri faze. Stoga, s obzirom na to da drugi žalbeni razlog u predmetu C-649/20 P i prvi žalbeni razlog u predmetima



C-658/20 P i C-662/20 P dovode u pitanje pravne zaključke koje je Opći sud izveo iz svojih utvrđenja na temelju tužbenog razloga o kojem se pred njim raspravljalo, ne može se smatrati da taj drugi i prvi žalbeni razlog mijenjaju predmet spora pred Općim sudom.

32 Slijedom toga, dopušteni su navedeni drugi i prvi žalbeni razlog.

## **2. Meritum**

33 Svojim žalbenim razlozima žalitelji prigovaraju Općem sudu da je nije primijenio metodu analize selektivnosti potpore u tri faze, da je – počinivši pritom pogreške koje se tiču prava – smatrao da je ŠSPPZ bio selektivan zato što je porezna uprava imala diskrecijsku ovlast za odobravanje rane amortizacije, da je počinio pogrešku koja se tiče prava time što nije usporedio situacije poduzetnika kojima je dodijeljena pogodnost ŠSPPZ-a i onih koji su iz nje isključeni te da je ispitao selektivnost ŠSPPZ-a u odnosu na samo jednu od mjera koje ga čine, a ne u njegovoj cijelosti.

### ***a) Prigovor koji se odnosi na neprimjenu metode analize selektivnosti potpore u tri faze***

#### ***1) Argumentacija stranaka***

34 Žalitelji prigovaraju Općem sudu da nije primijenio metodu analize u tri faze koju Sud zahtijeva da bi se ocijenila selektivnost potpore time što nije utvrdio zajednički sustav oporezivanja, da je propustio ocijeniti je li ŠSPPZ selektivan – provjerom toga je li odstupio od tog zajedničkog sustava oporezivanja uvođenjem razlika između subjekata koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji i ispitati je li država članica utvrdila da je opravdan prirodom ili strukturom sustava kojeg je dio.

35 U tom pogledu, Kraljevina Španjolska u okviru svojeg prvog žalbenog razloga smatra da je Opći sud povrijedio ono što je Sud presudio u točki 71. presude od 25. srpnja 2018., Komisija/Španjolska i dr. (C-128/16 P, EU:C:2018:591).

36 Caixabank i dr. tvrde da je Opći sud, nakon što je utvrdio da Komisija u spornoj odluci nije primijenila metodu analize selektivnosti potpore u tri faze, izbjegao donijeti pravne zaključke koji iz nje proizlaze, iskrivivši uvodnu izjavu 156. te odluke. Naime, on je u točki 87. pobijane presude istaknuo da je Komisija postojanje selektivnosti ŠSPPZ-a utvrdila na temelju dvaju alternativnih razloga, i to na postojanju diskrecijske ovlasti porezne uprave i na sektorskoj prirodi ŠSPPZ-a, iako Komisija ta dva elementa zapravo nije prikazala kao dva alternativna razloga, nego kao neodvojive dijelove jednog te istog razloga. Stoga je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava zamijenivši svojim obrazloženjem obrazloženje sporne odluke.

37 Komisija smatra da taj prigovor nije osnovan.

#### ***2) Ocjena Suda***

38 Kao prvo, treba navesti da je Sud u točki 46. presude od 25. srpnja 2018., Komisija/Španjolska i dr. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), presudio da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava time što GIU-ima nije priznao svojstvo korisnika predmetnih poreznih mjera jer su ti subjekti bili „porezno transparentni”.

- 39 U točki 58. te presude Sud je utvrdio da su se razmatranja koja su Opći sud navela na to da kritizira Komisijinu ocjenu temeljila na pogrešnoj pretpostavci da su se samo ulagači, a ne GIU-ovi, mogli smatrati korisnicima pogodnosti koje proizlaze iz predmetnih poreznih mjera. Sud je istaknuo da je Opći sud stoga počinio pogrešku koja se tiče prava jer nije ispitaio je li sustav izdavanja odobrenja za ranu amortizaciju poreznoj upravi dodjeljivao takvu diskrecijsku ovlast kojom su se u povoljniji položaj stavljale djelatnosti koje su obavljali GIU-ovi koji su sudjelovali u ŠSPPZ-u ili koja je imala za učinak to da su se takve djelatnosti stavljale u povoljniji položaj.
- 40 Osim toga, u točki 67. presude od 25. srpnja 2018., Komisija/Španjolska i dr. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), Sud je u odgovoru na Komisijin tužbeni razlog istaknuo da se na istoj pogrešnoj pretpostavci temeljila ocjena Općeg suda prema kojoj pogodnosti koje su ostvarili ulagači koji su sudjelovali u operacijama ostvarenima na temelju ŠSPPZ-a nije moguće smatrati selektivnima jer su te operacije bez razlike bile dostupne svim poduzetnicima pod istim uvjetima. Sud je u točkama 68. do 71. te presude dodao da ta ocjena osim toga, u odnosu na presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981) predstavlja pogrešku koja se tiče prava jer Opći sud nije istražio je li Komisija utvrdila da predmetne porezne mjere, svojim konkretnim učincima, dovode do različitog postupanja prema subjektima, iako su se subjekti koji su se koristili poreznim pogodnostima i oni koji su iz njih bili isključeni nalazili, s obzirom na cilj koji se želi postići poreznim sustavom, u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji.
- 41 Iz tih točaka presude od 25. srpnja 2018., Komisija/Španjolska i dr. (C-128/16 P, EU:C:2018:591) proizlazi da Sud, suprotno onomu što tvrdi Kraljevina Španjolska, nije zahtijevao da se u tom slučaju izvrši analiza selektivnosti ŠSPPZ-a u tri faze i da je, s druge strane, pozvao Opći sud da ispita daje li postupak izdavanja odobrenja za ranu amortizaciju poreznoj upravi takvu diskrecijsku ovlast kojom se djelatnosti koje su obavljali GIU-ovi koji su sudjelovali u ŠSPPZ-u stavljaju u povoljniji položaj ili koja je imala za učinak to da su se takve djelatnosti stavljale u povoljniji položaj.
- 42 Slijedom toga, nije osnovan argument Kraljevine Španjolske prema kojem je Opći sud u pobijanoj presudi povrijedio ono što je Sud presudio u presudi od 25. srpnja 2018., Komisija/Španjolska i dr. (C-128/16 P, EU:C:2018:591).
- 43 Kao drugo, valja podsjetiti na to da je Opći sud u točki 87. pobijane presude utvrdio da Komisija u spornoj odluci nije provela, barem ne izričito, analizu selektivnosti ŠSPPZ-a u tri faze, ali da je u uvodnoj izjavi 156. te odluke navela da je ŠSPPZ, razmatran u cijelosti, bio selektivan, s jedne strane, zbog diskrecijske ovlasti porezne uprave za odobravanje rane amortizacije na temelju uvjeta koji su bili neprecizni i, s druge strane, zbog činjenice da je porezna uprava odobravala samo operacije koje su bile obuhvaćene ŠSPPZ-om kojima se financiraju pomorska plovila. U toj točki te presude Opći sud je također istaknuo da je Komisija na raspravi istaknula da je postojanje diskrecijske ovlasti porezne uprave da izda svoje odobrenje samo po sebi dovoljno da ŠSPPZ učini selektivnim u cijelosti.
- 44 Iako Opći sud u navedenoj točki pobijane presude nije vjerno preuzeo tekst uvodne izjave 156. sporne odluke u kojoj se ne nalaze izrazi „s jedne strane” i „s druge strane”, koji bi mogli upućivati na to da se ocjena selektivnosti ŠSPPZ-a koju je izvršila Komisija temeljila na dvama različitim razlozima, Komisija je ipak u toj uvodnoj izjavi navela da je „prednost selektivna jer je podlijegala diskrecijskim ovlastima danim poreznoj upravi obveznim postupkom davanja prethodnog odobrenja i nepreciznom formulacijom uvjeta koji se primjenjuju na ranu amortizaciju” i da je, „[s] obzirom na to da su ostale mjere primjenjive samo na djelatnosti

pomorskog prijevoza prihvatljive u skladu s Pomorskim smjernicama [...] ovisne o tom prethodnom odobrenju, čitav sustav ŠSPPZ-a [...] selektivan”. Komisija je dodala da je „[k]ao rezultat toga, porezna uprava odobravalala samo operacije ŠSPPZ-a kojima su se financirali brodovi namijenjeni plovidbi morem (sektorska selektivnost)”.

- 45 Iz toga proizlazi da je Komisija, iako se dakako pozvala na postojanje sektorske selektivnosti, svoj zaključak u spornoj odluci da je ŠSPPZ bio u cijelosti selektivan ispravno utemeljila na postojanju diskrecijske ovlasti porezne uprave. Slijedom toga, suprotno onomu što tvrde Caixabank i dr., Opći sud nije iskrivio tu odluku niti je svojim obrazloženjem zamijenio obrazloženje koje se nalazi u njoj.
- 46 Kao treće, valja podsjetiti na to da glede uvjeta koji se odnosi na selektivnost pogodnosti, koji je sastavni dio pojma „državne potpore“ u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, s obzirom na to da on zabranjuje potpore koje „stavljaju određene poduzetnike ili proizvodnje određene robe u povoljniji položaj”, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da ocjena tog uvjeta zahtijeva da se utvrdi može li neka nacionalna mjera, u okviru određenog pravnog sustava, staviti „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe” u povoljniji položaj u usporedbi s drugima koji se, u odnosu na cilj koji se tim sustavom želi postići, nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 41. i navedena sudska praksa).
- 47 Iako je predmetna mjera zamišljena kao sustav potpore, a ne kao pojedinačna potpora, na Komisiji je da utvrdi pruža li ona, iako predviđa pogodnost općeg doseg, isključivu korist određenim poduzetnicima ili sektorima djelatnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 55.).
- 48 Metoda analize selektivnosti potpore u tri faze, na koju se pozivaju žalitelji, bila je, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 47. svojeg mišljenja, osmišljena kako bi se otkrila selektivnost koju skrivaju povoljne porezne mjere od kojih svaki poduzetnik naizgled može imati koristi. Ona s druge strane nije relevantna za ispitivanje selektivnosti povoljne porezne mjere čija dodjela ovisi o diskrecijskoj ovlasti porezne uprave i za koju se stoga ne može smatrati da je općenita po svojoj prirodi (vidjeti u tom smislu presudu od 29. lipnja 1999., DM Transport, C-256/97, EU:C:1999:332, t. 27.).
- 49 Iz toga slijedi da nije osnovan argument Caixabanka i dr. prema kojem Opći sud nije izveo pravne zaključke iz svojeg utvrđenja da Komisija u spornoj odluci nije primijenila metodu analize selektivnosti potpore u tri faze i da prigovor koji se odnosi na takav propust treba odbiti.

***b) Prigovori koji se odnose na diskrecijsku ovlast porezne uprave, neispitivanje usporedivosti situacija i neispitivanje selektivnosti ŠSPPZ-a u cjelini***

*1) Argumentacija stranaka*

- 50 Tim prigovorima, koje valja ispitati zajedno, žalitelji, kao prvo, prigovaraju Općem sudu da je u točkama 88. do 100. pobijane presude smatrao da je porezna uprava imala diskrecijsku ovlast za izdavanje odobrenja za ranu amortizaciju. Tvrde da je rasuđivanje Općeg suda u tom pogledu pogrešno i protivno sudskoj praksi Suda.

- 51 Žalitelji konkretno tvrde da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava razlikovanjem „*de iure* selektivnosti” i „*de facto* selektivnosti” i da stoga nije istražio je li izvršavanje ovlasti uprave u stvarnosti zapravo dovelo do neopravdanog povoljnijeg postupanja prema određenim subjektima u odnosu na druge koji su se nalazili u usporedivoj situaciji. U svakom slučaju, Opći sud nije spomenuo propis ili upravnu praksu koji bi upućivali na to da je predmetna mjera posebno bila od koristi GIU-ima. Konačno, razlika između „*de iure* selektivnosti” i „*de facto* selektivnosti” dovodi do prebacivanja tereta dokazivanja jer bi takva razlika oslobodila Komisiju njezine obveze dokazivanja da je porezni sustav zbog svojih učinaka selektivan.
- 52 Osim toga, tvrde da je Opći sud ŠSPPZ pogrešno ocijenio „selektivnim” jer je porezna uprava bila ovlaštena provesti ocjenu zahtjeva koji su se odnosili na korištenje rane amortizacije. Opći je sud dakle na taj način zanemario činjenicu da se na temelju postojanja diskrecijske ovlasti porezne uprave ne može pretpostaviti da je predmetna mjera selektivna i pomiješao je diskrecijsku narav odluke te uprave i ocjenu dokumenata koje su dostavili gospodarski subjekti koju potonja mora provesti u okviru izvršavanja svoje upravne ovlasti.
- 53 Sustav odobrenja rane amortizacije temeljio se na objektivnim kriterijima koji poreznoj upravi ne omogućuju odabir korisnika i omogućio je izbjegavanje utaja ili zlouporaba, što je cilj svojstven predmetnom poreznom sustavu. U tom je pogledu Opći sud u točki 97. pobijane presude pogrešno zaključio da se na temelju članka 49. stavka 6. RIS-a nije moglo osigurati da se njegovo korištenje ograniči samo na situacije borbe protiv prijevare.
- 54 Kao drugo, žalitelji prigovaraju Općem sudu da je u točki 101. pobijane presude zaključio da je ŠSPPZ bio u cijelosti selektivan, iako je ispitao samo jednu od mjera koje ga čine, i slijedom toga nije proveo analizu ostalih mjera i učinaka koje su zajedno proizvele.
- 55 Kao treće, Kraljevina Španjolska kao i Caixabank i dr. smatraju da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava u točki 100. pobijane presude jer nije usporedio činjeničnu i pravnu situaciju poduzetnika kojima je odobrena pogodnost ŠSPPZ-a i onu poduzetnika koji su iz nje bili isključeni.
- 56 Komisija smatra da su navedeni prigovori neosnovani.

## 2) Ocjena Suda

- 57 Valja istaknuti da je Opći sud u točki 88. pobijane presude s pravom podsjetio na to da postojanje sustava izdavanja odobrenja ne podrazumijeva samo po sebi postojanje selektivne mjere i da je o tome riječ kad je diskrecijska ovlast nadležnog tijela ograničena na provjeru uvjeta utvrđenih radi postizanja odredivog poreznog cilja te da su kriteriji koje to tijelo treba primijeniti svojstveni naravi poreznog sustava (vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2013., P, C-6/12, EU:C:2013:525, t. 23. i 24.). S druge strane, on je s pravom podsjetio i na to da, kad nadležna tijela raspolažu širokom diskrecijskom ovlasti za utvrđivanje korisnika i uvjeta za dodjelu mjere, za izvršavanje te ovlasti treba stoga smatrati da stavlja u povoljniji položaj određene poduzetnike ili proizvodnje određene robe u odnosu na druge koji se u odnosu na cilj koji se želi postići nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji (vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2013., P, C-6/12, EU:C:2013:525, t. 27.).
- 58 U točkama 89. do 93. pobijane presude Opći sud je smatrao, s obzirom na članak 115. TRLIS-a i članak 49. RIS-a, da se, kao što je to Komisija istaknula u spornoj odluci, predmetni sustav izdavanja odobrenja temeljio na dobivanju prethodnog odobrenja, više nego na pukoj prijavi, na

temelju nejasnih kriterija, koji zahtijevaju tumačenje porezne uprave, s obzirom na to da ta uprava nije objavila smjernice i da te kriterije stoga nije bilo moguće smatrati objektivnima. Osobito je utvrdio da iz članka 115. stavka 11. TRLIS-a proizlazi da je porezna uprava mogla odrediti datum početka amortizacije s obzirom na „posebnosti trajanja ugovora” ili „specifičnosti gospodarske upotrebe robe”, koji su po svojoj naravi bili nejasni kriteriji čije je tumačenje poreznoj upravi davalo veliku diskreciju, kao što je to Komisija istaknula u uvodnoj izjavi 133. sporne odluke.

- 59 Opći sud je u točki 94. pobijane presude utvrdio da članak 49. RIS-a također daje veliku diskrecijsku ovlast poreznoj upravi, omogućujući joj da, s jedne strane, traži sve informacije i dokumente koje smatra prikladnima, uključujući informacije o pozitivnim posljedicama za gospodarstvo i zaposlenost u Španjolskoj koje proizlaze iz ugovora o gradnji brodova, bez ikakve očite veze s poštovanjem kriterija iz članka 115. stavka 11. TRLIS-a i da, s druge strane, izda ili odbije izdati odobrenje, ali i da odredi početak amortizacije na datum različit od onog koji predlaže porezni obveznik, bez drugog pojašnjenja.
- 60 U točki 97. pobijane presude Opći je sud istaknuo da se u toj mjeri na temelju teksta članka 49. RIS-a ne može osigurati to da se njegovo korištenje ograniči samo na situacije borbe protiv prijevare.
- 61 U točki 100. pobijane presude Opći sud je zaključio da je postojanje diskrecijskih aspekata stavilo u povoljniji položaj korisnike u odnosu na druge porezne obveznike koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji i da iz tih diskrecijskih aspekata osobito proizlazi da drugi GIU-ovi možda nisu mogli koristiti ranu amortizaciju pod istim uvjetima kao i da ju, zbog navedenih diskrecijskih aspekata, drugi poduzetnici aktivni u drugim sektorima ili drugog oblika, ali koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji, možda ne bi mogli nužno koristiti pod istim uvjetima. Opći je sud zaključio da s obzirom na *de iure* diskrecijski karakter razmatranih odredbi, nije važno je li njihova primjena bila *de facto* diskrecijska ili ne.
- 62 Naposljetku, Opći sud je u točki 101. pobijane presude presudio da Komisija nije pogriješila kada je smatrala da je predmetni porezni sustav u cijelosti selektivan, s obzirom na to da je jedna od mjera koja omogućava korištenje ŠSPPZ-a u cijelosti, i to odobrenje rane amortizacije, bila u cijelosti selektivna.
- 63 U tom pogledu valja istaknuti, kao prvo, da suprotno onomu što tvrde žalitelji, Opći sud – kako bi ocijenio je li ovlast porezne uprave da izda odobrenje za ranu amortizaciju bila diskrecijske naravi – nije morao ispitati je li izvršavanje te ovlasti u stvarnosti zapravo dovelo do neopravdanog povoljnijeg postupanja prema određenim subjektima u odnosu na druge koji su se nalazili u usporedivoj situaciji. Naime, u slučaju programa potpora, Komisija je dužna, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 68. svojeg mišljenja, provesti ispitivanje tog programa na temelju trenutka njegova donošenja i provedbom *ex ante* analize. Komisija mora samo dokazati da je predmetni porezni sustav takve naravi da svoje korisnike stavlja u povoljniji položaj, provjeravajući može li on, u svojoj cjelini i s obzirom na vlastite značajke, u trenutku svoga donošenja dovesti do nižeg oporezivanja od onog koje proizlazi iz primjene općeg sustava oporezivanja (vidjeti u tom smislu presudu od 4. ožujka 2021., Komisija/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, t. 86. i 87.).
- 64 Slijedom toga, Opći sud nije počinio pogrešku koja se tiče prava kad je u točki 100. pobijane presude zaključio da s obzirom na *de iure* diskrecijsku narav ispitanih nacionalnih odredbi nije važno je li njihova primjena bila *de facto* diskrecijska ili ne.

- 65 Treba kao drugo podsjetiti na to da je, u skladu sa sudskom praksom Suda, kad je u okviru ispitivanja žalbe riječ o analizi ocjena Općeg suda glede nacionalnog prava, Sud nadležan samo utvrditi je li došlo do iskrivljavanja tog prava, koje treba očito proizlaziti iz sadržaja spisa a da pritom nije potrebno provoditi novu ocjenu činjenica i dokaza (vidjeti u tom smislu presude od 5. srpnja 2011., *Edwin/OHIM*, C-263/09 P, EU:C:2011:452, t. 53.; od 9. studenoga 2017., *TV2/Danska/Komisija*, C-649/15 P, EU:C:2017:835, t. 49. i 50. te od 20. prosinca 2017., *Comunidad Autónoma de Galicia i Retegal/Komisija*, C-70/16 P, EU:C:2017:1002, t. 72.).
- 66 Međutim, žalitelji se ne pozivaju na takvo iskrivljavanje nacionalnog prava. Konkretno, oni nisu ni tvrdili ni dokazali da je Opći sud došao do zaključaka koji su u očitoj suprotnosti sa sadržajem odredaba nacionalnog prava niti da je kojoj od njih pridao doseg koji joj očito ne pripada u odnosu na ostale dokaze iz spisa (vidjeti po analogiji presudu od 21. prosinca 2016., *Komisija/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 21.).
- 67 Iz toga slijedi da treba odbaciti kao nedopuštene argumente žaliteljâ kojima žele dokazati da se, suprotno onomu što je presudio Opći sud, sustav izdavanja odobrenja za ranu amortizaciju zasnivao na objektivnim kriterijima na temelju kojih porezna uprava nije mogla birati korisnike kao i tvrdnju da je Opći sud pogrešno smatrao da se na temelju članka 49. RIS-a nije moglo osigurati to da njegova primjena bude ograničena na situacije borbe protiv prijevare.
- 68 Osim toga, iz točaka 57. i 63. ove presude proizlazi da Opći sud, kako bi ocijenio selektivnost ŠSPPZ-a, nije morao istražiti jesu li činjenična i pravna situacija poduzetnika kojima je dodijeljena pogodnost te mjere i situacija poduzetnika koji su iz nje bili isključeni bile usporedive, ali je morao ocijeniti je li navedena mjera bila takve naravi da određene poduzetnike stavlja u povoljniji položaj u odnosu na druge koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji, o čemu je riječ kad nadležna tijela raspolažu širokom diskrecijskom ovlašću u određivanju njezinih korisnika i uvjeta.
- 69 Stoga, s obzirom na to da je Opći sud u okviru svoje ocjene nacionalnog prava presudio da to pravo, na temelju razloga sažetih u točkama 58. i 59. ove presude, daje poreznoj upravi veliku diskrecijsku ovlast za izdavanje odobrenja za ranu amortizaciju, on nije počinio pogrešku koja se tiče prava kad je u točki 100. pobijane presude zaključio da je postojanje diskrecijskih aspekata tog sustava moglo staviti u povoljniji položaj korisnike u odnosu na druge porezne obveznike koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji i kad je stoga presudio da je ta mjera selektivne prirode.
- 70 Kao treće, što se tiče pitanja može li se ŠSPPZ smatrati selektivnim u cijelosti, valja podsjetiti na to da je Komisija u spornoj odluci, nakon što je ispitala selektivnost svake od mjera koje čine ŠSPPZ, u uvodnoj izjavi 156. te odluke smatrala da je pogodnost ostvarena ŠSPPZ-om bila selektivna jer je podlijegala diskrecijskoj ovlasti porezne uprave u okviru postupka prethodnog odobrenja za ranu amortizaciju i jer su druge mjere koje čine ŠSPPZ, i to sustav oporezivanja po tonaži i neoporezivanje kapitalnih dobitaka, ovisile o prethodnom odobrenju te uprave.
- 71 Međutim, s jedne strane, ne čini se da su tužitelji pred Općim sudom osporavali to da sustav oporezivanja po tonaži i neoporezivanje kapitalnih dobitaka ovisi o prethodnom odobrenju porezne uprave za provedbu rane amortizacije. S druge strane, žalitelji ne tvrde da je Opći sud iskrivio nacionalno pravo smatrajući da je odobrenje za ranu amortizaciju omogućavalo korištenje ŠSPPZ-a u cijelosti.

- 72 Stoga je Opći sud s pravom mogao zaključiti da Komisija nije počinila pogrešku smatrajući da je rana amortizacija činila ŠSPPZ selektivnim u cijelosti.
- 73 Iz toga slijedi da treba odbiti kao neosnovane prigovore koji se odnose na diskrecijsku ovlast porezne uprave, neispitivanje usporedivosti situacija i neispitivanje selektivnosti ŠSPPZ-a u cjelini.
- 74 Slijedom toga, drugi žalbeni razlog u predmetu C-649/20 P i prvi žalbeni razlog u predmetima C-658/20 P i C-662/20 P treba odbiti kao neosnovane.

### **C. Žalbeni razlozi koji se odnose na načela zaštite legitimnih očekivanja i pravne sigurnosti**

- 75 Trećim žalbenim razlogom u predmetu C-649/20 P, drugim i trećim žalbenim razlozima u predmetu C-658/20 P te drugim žalbenim razlogom u predmetu C-662/20 P, istaknutima podredno i koje valja ispitati na drugome mjestu, Kraljevina Španjolska, Lico Leasing i PYMAR te Caixabank i dr. tvrde da je Opći sud počinio pogreške koje se tiču prava prilikom primjene načela zaštite legitimnih očekivanja i pravne sigurnosti.

#### **1. Argumentacija stranaka**

- 76 Kraljevina Španjolska prigovara Općem sudu da je iskrivio njezin argument prema kojem je Komisijino postupanje doprinijelo nestabilnosti pravnog okvira jer je gospodarske subjekte ostavio u uvjerenju da je ŠSPPZ spojiv s pravom Unije time što je proveo zasebnu analizu tih dvaju načela na koja se ona međutim pozvala u okviru jednog žalbenog razloga. Opći je sud tako ispitao određene elemente istaknute u odnosu na načelo zaštite legitimnih očekivanja i druge elemente u odnosu na načelo pravne sigurnosti umjesto da je ispitao sve te elemente s obzirom na ta dva načela, što je dovelo do nedosljednosti u rasuđivanju iz točaka 163., 164., 168., 199. i 201. pobijane presude, osobito kad je riječ o odluci o francuskim poreznim GIU-ima, o razdoblju koje je proteklo do pokretanja istražnog postupka, sustavu oporezivanja po tonaži i dopisu člana Komisije zaduženog za Glavnu upravu (GU) za tržišno natjecanje od 9. ožujka 2009. Osim toga, tvrdi da su ocjene Općeg suda u pogledu svake od tih točaka pogrešne.
- 77 Lico Leasing i PYMAR prigovaraju Općem sudu da je u točki 174. pobijane presude iskrivio dopis od 9. ožujka 2009. člana Komisije zaduženog za GU za tržišno natjecanje. Konkretno, prigovaraju Općem sudu da nije spomenuo dva odlomka tog dopisa, koji su prema njihovu mišljenju ključni za razumijevanje njegova dosega.
- 78 Osim toga, Lico Leasing i PYMAR prigovaraju Općem sudu da je u točkama 199. i 201. pobijane presude pogrešno kvalificirao određene činjenice u okviru ispitivanja tužbenog razloga koji se odnosi na načelo pravne sigurnosti u pogledu odluke o francuskim poreznim GIU-ima i dopisa člana Komisije zaduženog za GU za tržišno natjecanje od 9. ožujka 2009.
- 79 Caixabank i dr., koje podupire Decal España, tvrde da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava kad je u točki 166. pobijane presude odbio argument Kraljevine Španjolske prema kojem je povratom potpore koji je naložen spornom odlukom povrijeđeno načelo zaštite legitimnih očekivanja, uzimajući u obzir Komisijinu odluku od 27. veljače 2002. o oporezivanju po tonaži. Naime, razlog na koji se Opći sud poziva, odnosno navodno financijska priroda djelatnosti GIU-ova, u suprotnosti je s kvalifikacijom tih djelatnosti koju je Sud izvršio u presudi od 25. srpnja 2018., Komisija/Španjolska i dr. (C-128/16 P, EU:C:2018:591). Osim toga, tvrdi da je rasuđivanje Općeg suda pogrešno i, u svakom slučaju, nedostatno jer su GIU-ovi poduzetnici koji

obavljaju gospodarsku djelatnost u sektoru pomorskog prijevoza, s obzirom na to da je Komisija u više navrata priznala da je zakup golih brodova brodarska djelatnost i da je prihvatila njihovo uključivanje u različite sustave tonaže koje je odobrila.

- 80 Komisija smatra da su određeni argumenti na koje su se žalitelji pozvali nedopušteni, a da su drugi neosnovani.

## 2. Ocjena Suda

- 81 Kao prvo, valja podsjetiti na to da pravo pozivanja na načelo zaštite legitimnih očekivanja, kao što je to Opći sud naveo u točki 158. pobijane presude, ima svaki pojedinac kojemu je institucija Europske unije, time što mu je pružila konkretna jamstva, pobudila utemeljena očekivanja. Neovisno o obliku u kojem su priopćena, takva su jamstva precizne, bezuvjetne i usklađene informacije (presuda od 16. prosinca 2010., Kahla Thüringen Porzellan/Komisija, C-537/08 P, EU:C:2010:769, t. 63.). Kada je riječ o načelu pravne sigurnosti, koje čini opće načelo prava Unije, njime se želi osigurati predvidljivost situacija i pravnih odnosa koji proizlaze iz prava Unije i zahtijeva da svaki akt administracije koji proizvodi pravne učinke bude jasan i precizan kako bi zainteresirane osobe mogle nedvojbeno saznati koja su njihova prava i obveze i u skladu s tim postupiti (vidjeti u tom smislu, presudu od 3. lipnja 2008., Intertanko i dr., C-308/06, EU:C:2008:312, t. 69. i navedenu sudsku praksu).
- 82 Kao što je to Opći sud također u bitnome podsjetio u točkama 155., 156. i 193. pobijane presude, pozivanje na legitimna očekivanja u pogledu zakonitosti takve državne potpore ili na povredu načela pravne sigurnosti moguće je samo u iznimnim okolnostima, radi protivljenja povratu države potpore koja nije bila dodijeljena u skladu s postupkom predviđenim u članku 108. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presude od 22. travnja 2008., Komisija/Salzgitter, C-408/04 P, EU:C:2008:236, t. 107. i od 13. lipnja 2013., HGA i dr./Komisija, C-630/11 P do C-633/11 P, EU:C:2013:387, t. 134.).
- 83 Budući da su načelo zaštite legitimnih očekivanja i načelo pravne sigurnosti dva različita načela, valja istaknuti da je Opći sud mogao zasebno ispitati argumente Kraljevine Španjolske koji se na njih odnose, iako ih je Kraljevina Španjolska iznijela zajedno. Takvo zasebno ispitivanje istaknutih argumenata samo po sebi ne predstavlja njihovo iskrivljavanje i ne podliježe kritici ako ne dovede do toga da se propusti odgovoriti na njih. Međutim, Kraljevina Španjolska, koja smatra da je to zasebno ispitivanje dovelo do nedosljednosti u rasuđivanju koje je Opći sud slijedio da bi odbio njezin tužbeni razlog, ne tvrdi da je Opći sud propustio odgovoriti na njezine argumente.
- 84 Kao drugo, što se tiče nedosljednosti u rasuđivanju Općeg suda na koje se poziva Kraljevina Španjolska, valja podsjetiti na to da je Komisija u uvodnoj izjavi 261. sporne odluke smatrala da s obzirom na kompleksnost dotičnih poreznih mjera ne može isključiti mogućnost da je pravnu nesigurnost u pogledu klasifikacije ŠSPPZ-a kao potpore mogla stvoriti Odluka Komisije 2002/15/EZ od 8. svibnja 2001. o državnoj potpori koju je Francuska provela u korist društva „Bretagne Angleterre Irlande” (BAI ili Brittany Ferries) (SL 2002., L 12, str. 33., u daljnjem tekstu: odluka Brittany Ferries), ali samo do objave odluke o francuskim poreznim GIU-ovima u *Službenom listu Europske unije*, 30. travnja 2007.
- 85 Kako bi odbio argumente Kraljevine Španjolske, Lico Leasinga i PYMAR-a kojima je cilj ishoditi poništenje naloga za povrat predmetne potpore za razdoblje do objave odluke o pokretanju službenog istražnog postupka, 21. rujna 2011., Opći sud je u točkama pobijane presude na koje se



odnose žalbe i kao prvo u točki 163. te presude istaknuo da se u tom slučaju ne može smatrati da odluka Brittany Ferries i odluka o francuskim poreznim GIU-ovima pružaju precizna, bezuvjetna i usklađena jamstva jer ni izravno ni neizravno ne spominju ŠSPPZ.

- 86 U točki 164. pobijane presude Opći sud je odbio argument koji se temeljio na Komisijinu zahtjevu za pružanje informacija od 21. prosinca 2001. upućenom španjolskim vlastima jer taj zahtjev i eventualna naknadna neaktivnost Komisije tijekom određenog razdoblja ne predstavljaju precizna, bezuvjetna i usklađena jamstva u pogledu zakonitosti ŠSPPZ-a. Smatrao je, s jedne strane, da je Komisija u tom zahtjevu za pružanje informacija tražila tek dodatne podatke o eventualnom postojanju sustava poreznih poticaja na zakup primjenjivog na brodove u Španjolskoj kako bi ga mogla ispitati s obzirom na pravila o državnim potporama i, s druge strane, da kasnija neaktivnost Komisije nije mogla predstavljati precizna, bezuvjetna i usklađena jamstva s obzirom na sadržaj odgovora španjolskih vlasti.
- 87 U točki 166. pobijane presude Opći sud je smatrao da odluka Komisije od 27. veljače 2002. o oporezivanju po tonaži, kojom je taj sustav proglašen spojivim s unutaršnjim tržištem, nije mogla dovesti do legitimnog očekivanja jer se odnosila na upravljanje vlastitim ili unajmljenim brodovima, a ne na financijske aktivnosti koje se odnose na goli zakup broda.
- 88 U točki 168. pobijane presude Opći sud je istaknuo da Odluka Komisije 2005/122/EZ od 30. lipnja 2004. o državnoj potpori koju Nizozemska planira provesti u korist četiriju brodogradilišta u okviru šest ugovora o izgradnji brodova (SL 2005., L 39, str. 48.), nije dala precizna, bezuvjetna i usklađena jamstva u pogledu zakonitosti ŠSPPZ-a jer u biti, s jedne strane, Komisija u toj odluci nije precizno, bezuvjetno i usklađeno potvrdila da je, nakon što je provela potpunu i temeljitu analizu, došla do zaključka da ŠSPPZ nije bio državna potpora i, s druge strane, predmet navedene odluke nije bio ŠSPPZ nego nizozemski sustav.
- 89 U točki 169. pobijane presude, kad je riječ o dopisu člana Komisije zaduženog za GU za tržišno natjecanje od 9. ožujka 2009., Opći sud je istaknuo da je on poslan kao odgovor ministru gospodarstva i industrije Kraljevine Norveške, koji je nakon što je sugerirao da ŠSPPZ predstavlja sustav potpora u korist španjolskih brodogradilišta zatražio informacije o tome što Komisija namjerava poduzeti u tom pogledu. Napomenuo je da je taj član Komisije u svojem odgovoru naveo da je potonja ispitala pitanje i da, s obzirom na to da je sustav bio otvoren za stjecanje brodova sagrađenih u brodogradilištima drugih država članica bez diskriminacije, „u tom stadiju” nije namjeravala poduzeti dodatne korake. U točki 174. te presude Opći je sud međutim zaključio da taj dopis ne pruža precizna, bezuvjetna i usklađena jamstva s obzirom na to da se njime na taj način ne potvrđuje da je Komisija, nakon što je provela potpunu i temeljitu analizu, došla do zaključka da ŠSPPZ nije državna potpora.
- 90 U točki 199. pobijane presude Opći sud je – kad je riječ o učincima objave odluke o francuskim poreznim GIU-ovima u travnju 2007. – istaknuo da je Komisija mogla zaključiti, a da pritom ne počini pogrešku, da je zbog te odluke prestala svaka pravna nesigurnost jer je pažljivog i opreznog gospodarskog subjekta morala navesti na zaključak da sustav sličan ŠSPPZ-u može predstavljati državnu potporu. U tom je pogledu istaknuo da iz odluke o francuskim poreznim GIU-ovima proizlazi da bi sustav za izgradnju pomorskih plovila i njihovo stavljanje na raspolaganje brodarskim poduzećima, putem GIU-ova i korištenjem ugovora o financijskom *leasingu*, koji bi stvarao određene porezne pogodnosti, mogao predstavljati sustav državnih potpora. Dodao je da, iako je točno da predmetni sustav u odluci o francuskim poreznim GIU-ovima i ŠSPPZ nisu bili

identični, ne postoji ni jedan element na temelju kojeg je moguće utvrditi da su njihove razlike izraženije od onih koje su postojale između ŠSPPZ-a i predmetnog sustava u odluci Brittany Ferries, na koju se pozivaju Kraljevina Španjolska, Lico i PYMAR.

- 91 U točkama 200., 201. i 203. do 205. pobijane presude Opći sud je presudio da okolnosti nastale nakon objave odluke o francuskim poreznim GIU-ovima na koje se pozivaju Kraljevina Španjolska, Lico i PYMAR nisu u suprotnosti s time da je ta objava okončala situaciju pravne nesigurnosti. Smatrao je da dopis člana Komisije zaduženog za GU za tržišno natjecanje od 9. ožujka 2009. nije mogao doprinijeti stvaranju ili održavanju situacije pravne nesigurnosti i da, iako je točno da je odluka o pokretanju formalnog istražnog postupka donesena gotovo četiri i pol godine nakon odluke o francuskim poreznim GIU-ovima, iz sporne odluke ipak proizlazi da je Komisija tijekom tog razdoblja španjolskim tijelima uputila osam zahtjeva za pružanje informacija i da su predmetne porezne mjere bile složene naravi, tako da se Komisiji ne može prigovoriti je tijekom tog razdoblja bila neaktivna i da se ova situacija razlikovala od one povodom koje je donesena presuda od 24. studenoga 1987., RSV/Komisija (223/85, EU:C:1987:502).
- 92 Treba utvrditi da ne postoje nedosljednosti između tih različitih ocjena Općeg suda. Konkretno, suprotno onomu što tvrdi Kraljevina Španjolska, ne postoji nikakvo proturječje između tvrdnje da se za odluku Brittany Ferries i odluku o francuskim poreznim GIU-ovima ne može smatrati da daju precizna, bezuvjetna i usklađena jamstva u pogledu spojivosti ŠSPPZ-a s pravom Unije i priznanja da je prije donošenja te druge odluke postojala pravna nesigurnost. Stoga su argumenti Kraljevine Španjolske o tim navodnim nedosljednostima neosnovani.
- 93 Kao treće, kad je riječ o pogreškama koje je Opći sud prema mišljenju Kraljevine Španjolske počinio u pogledu odluke o francuskim poreznim GIU-ovima, razdoblja koje je proteklo do pokretanja istražnog postupka, sustava oporezivanja po tonaži i dopisa člana Komisije zaduženog za GU za tržišno natjecanje od 9. ožujka 2009., treba kao prvo odbiti argument prema kojem je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava smatrajući da je zbog odluke o francuskim poreznim GIU-ovima nastala situacija pravne jasnoće ili pravne sigurnosti jer načelo pravne sigurnosti zahtijeva postojanje objektivno jasnog i stabilnog regulatornog okvira.
- 94 Naime, dovoljno je primijetiti da Opći sud nije utvrdio da je zbog odluke o francuskim poreznim GIU-ovima nastala sigurnost u pogledu činjenice da ŠSPPZ predstavlja državnu potporu, nego da je Komisija mogla zaključiti, a da pritom ne počinii pogrešku koja se tiče prava, da je zbog te odluke prestala svaka pravna nesigurnost jer je pažljivog i opreznog gospodarskog subjekta morala navesti na zaključak da sustav sličan ŠSPPZ-u može predstavljati državnu potporu. Opći sud time nije počinio pogrešku koja se tiče prava.
- 95 Kao drugo, s obzirom na to da Kraljevina Španjolska Općem sudu prigovara da je počinio pogrešku time što nije pravilno ocijenio dugo razdoblje koje je proteklo do pokretanja službenog istražnog postupka, valja utvrditi da se tim prigovorom nastoje dovesti u pitanje činjenične ocjene koje nisu predmet nadzora Suda u okviru ispitivanja žalbe, tako da su argumenti kojima se potkrjepljuje taj prigovor nedopušteni.
- 96 Kao treće, što se tiče argumenta Kraljevine Španjolske koji se temelji na navodnom propustu Općeg suda da uzme u obzir, kao sastavni element legitimnog očekivanja, odluku Komisije od 27. veljače 2002. o oporezivanju po tonaži, valja podsjetiti na to da je ta institucija u uvodnoj izjavi 245. sporne odluke smatrala da odluka od 27. veljače 2002. o oporezivanju po tonaži ne može stvoriti legitimna očekivanja prema kojima bi subjekti čije se djelatnosti sastoje isključivo od

davanja u zakup jednoga broda, kao zakup golog broda, bili prihvatljivi za sustav oporezivanja po tonaži jer iz nje jasno proizlazi da se sustav oporezivanja po tonaži treba primjenjivati samo u slučaju brodova i djelatnosti pomorskog prijevoza koji ispunjavaju uvjete. Tu Komisijinu ocjenu sustava oporezivanja po tonaži potvrdio je Opći sud u točki 166. pobijane presude. Kraljevina Španjolska samo tvrdi da odluka Komisije od 27. veljače 2002. o oporezivanju po tonaži nije isključila korištenje brodova u okviru režima golog zakupa broda, a pritom ne iznosi argumente kojima to dokazuje. Stoga taj argument Kraljevine Španjolske treba odbiti.

- 97 Osim toga, s obzirom na to da Kraljevina Španjolska tvrdi da je Opći sud, pod pretpostavkom da je Komisija bila u pravu i da se u ovom slučaju radilo o zlouporabi sustava oporezivanja po tonaži, trebao priznati da je svaki subjekt mogao smatrati da ta zlouporaba programa potpora koji je odobrila Komisija ne dovodi do obveze povrata, valja utvrditi da taj argument nije iznesen pred Općim sudom i da se potonjem slijedom toga ne može prigovoriti da je propustio utvrditi postojanje legitimnog očekivanja u odnosu na subjekte o kojima je riječ o navodnoj zlouporabi sustava oporezivanja po tonaži.
- 98 Kao četvrto, s obzirom na to da Kraljevina Španjolska tvrdi da je Opći sud pogrešno ocijenio dopis člana Komisije zaduženog za GU za tržišno natjecanje od 9. ožujka 2009., izvršivši samo analizu njegovih formalnih aspekata, valja podsjetiti na to da je, u skladu s člankom 256. stavkom 1. drugim podstavkom UFEU-a i člankom 58. prvim stavkom Statuta Suda Europske unije, žalba ograničena na pravna pitanja. Opći sud jedini je nadležan za utvrđivanje i ocjenu relevantnih činjenica kao i za ispitivanje dokaznih elemenata koji su mu podneseni. Ocjena tih činjenica i dokaza, osim u slučaju njihova iskrivljavanja, dakle nije pravno pitanje koje kao takvo podliježe nadzoru Suda u žalbenom postupku (presuda od 16. srpnja 2020., ACTC/EUIPO, C-714/18 P, EU:C:2020:573, t. 67. i navedena sudska praksa). Budući da Kraljevina Španjolska nije tvrdila ni dokazala da je Opći sud iskrivio taj dopis, nedopušteni su njezini argumenti koji se na njega odnose.
- 99 Kao četvrto, što se tiče argumenta društava Lico Leasing i PYMAR koji se temelji na iskrivljavanju navedenog dopisa, valja podsjetiti na to da se tužbeni razlog koji se temelji na iskrivljavanju dokaza podnesenih Općem sudu može prihvatiti samo ako navodno iskrivljavanje očito proizlazi iz sadržaja spisa a da nije potrebno provesti novu ocjenu činjenica i dokaza (presuda od 2. ožujka 2021., Komisija/Italija i dr., C-425/19 P, EU:C:2021:154, t. 52. i navedena sudska praksa).
- 100 Međutim, iako je točno da Opći sud u točki 174. pobijane presude nije doslovno preuzeo dva odlomka dopisa člana Komisije zaduženog za GU za tržišno natjecanje od 9. ožujka 2009., koja spominju Lico Leasing i PYMAR, iz cjelokupnog teksta tog dopisa ne proizlazi na očit način da ga je Opći sud na bilo koji način iskrivio kada je u toj točki pobijane presude naveo da je u njemu samo navedeno da se čini da ŠSPZ nije proveo diskriminaciju prema brodogradilištima drugih država članica i da je u njemu dodano da se ne predviđaju dodatne mjere „u tom stadiju”. Taj argument društava Lico Leasing i PYMAR stoga nije osnovan.
- 101 Što se tiče argumenata društava Lico Leasing i PYMAR, koji se temelje na pogrešci u kvalifikaciji određenih činjenica u okviru ispitivanja tužbenog razloga koji se odnosi na načelo pravne sigurnosti što se tiče odluke o francuskim poreznim GIU-ovima i dopisa člana Komisije zaduženog za GU za tržišno natjecanje od 9. ožujka 2009., čini se da su ti argumenti zapravo usmjereni na novu ocjenu činjenica i dokaza, a to nije predmet nadzora koji Sud provodi u okviru ispitivanja žalbe. Stoga su ti argumenti nedopušteni.

- 102 Kao peto, što se tiče argumenata Caixabanka i dr., koje podupire Decal España, a koji se temelje na tome da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava kad je odbio argument Kraljevine Španjolske prema kojem je povratom potpore naloženim spornom odlukom povrijeđeno načelo zaštite legitimnih očekivanja, uzimajući u obzir odluku Komisije od 27. veljače 2002. o oporezivanju po tonaži, treba primijetiti da je Opći sud u točki 166. pobijane presude doista počinio pogrešku kad je naveo da se potonja odluka „odnosila na upravljanje vlastitim ili unajmljenim brodovima, a ne na financijske aktivnosti koje se odnose na goli zakup broda kao u ovom slučaju”. Naime, kao što je to Sud istaknuo u točki 42. presude od 25. srpnja 2018., Komisija/Španjolska i dr. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), iz opisa ŠSPPZ-a je proizlazilo da su GIU-ovi obavljali djelatnost stjecanja brodova putem ugovora o financijskom zakupu, osobito radi njihova davanja u goli zakup i naknadne preprodaje, iz čega proizlazi da nisu obavljali samo financijske djelatnosti.
- 103 Međutim, ta pogreška ne utječe na ocjenu Općeg suda prema kojoj odluka Komisije od 27. veljače 2002. o oporezivanju po tonaži nije stvorila legitimna očekivanja jer se Opći sud, kako bi potkrijepio tu ocjenu, pozvao na uvodnu izjavu 245. sporne odluke prema kojoj iz te odluke jasno proizlazi da se sustav oporezivanja po tonaži treba primjenjivati samo u slučaju brodova i djelatnosti pomorskog prijevoza koji ispunjavaju uvjete, odnosno na trgovačka društva upisana u registre pomorskih društava u skladu sa španjolskim zakonodavstvom, čija djelatnost uključuje upravljanje vlastitim brodovima i brodovima u zakupu, tako da su GIU-ovi iz njega bili isključeni jer su se njihove djelatnosti sastojale isključivo od davanja u zakup jednoga broda u sustavu zakupa golog broda.
- 104 Ta ocjena nije dovedena u pitanje ni argumentom prema kojem su GIU-ovi obavljali djelatnost pomorskog prijevoza, koji nije iznesen pred Općim sudom i koji, u svakom slučaju, nije ni na koji način obrazložen, tako da je očito neosnovan. Ona štoviše nije dovedena u pitanje činjenicom da je Komisija u drugim odlukama u više navrata priznala da goli zakup broda predstavlja takvu djelatnost jer se u svakom slučaju ocjena toga ispunjava li potpora uvjete za primjenu koje predviđa članak 107. stavak 3. točka (c) UFEU-a treba provesti s obzirom na tu odredbu, a ne s obzirom na raniju Komisijinu praksu ili njezine druge odluke (vidjeti u tom smislu presude od 20. svibnja 2010., Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291, t. 21. i od 22. rujna 2020., Austrija/Komisija, C-594/18 P, EU:C:2020:742, t. 25. i navedenu sudsku praksu).
- 105 Iz toga slijedi da argumente Caixabanka i dr. treba odbiti kao neosnovane.
- 106 Slijedom toga, treći žalbeni razlog u predmetu C-649/20 P kao i drugi i treći žalbeni razlog u predmetu C-658/20 P treba odbaciti kao djelomično nedopuštene i odbiti kao djelomično neosnovane te drugi žalbeni razlog u predmetu C-662/20 P odbiti kao neosnovan.

## **D. Žalbeni razlog Kraljevine Španjolske, koji se temelji na nedostatku u obrazloženju pobijane presude u pogledu selektivnosti ŠSPPZ-a i povrata predmetne potpore**

### ***1. Argumentacija stranaka***

- 107 Svojim prvim žalbenim razlogom, koji valja ispitati na trećem mjestu, Kraljevina Španjolska prigovara Općem sudu da nije dostatno obrazložio pobijanu presudu u pogledu analize selektivnosti ŠSPPZ-a i povrata predmetne potpore, čime su povrijeđena prava obrane iz članka 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima.

- 108 Kad je riječ, kao prvo, o selektivnosti ŠSPPZ-a, Opći sud prije svega nije objasnio razlog zbog kojeg nije bilo potrebno primijeniti metodu analize selektivnosti potpore u tri faze i samo je potvrdio Komisijinu tvrdnju da je sustav u cijelosti bio selektivne naravi zbog diskrecijskih ovlasti porezne uprave za izdavanje odobrenja za ranu amortizaciju i zbog činjenice da je ta uprava odobravala samo operacije namijenjene financiranju brodova.
- 109 Nadalje, Opći sud nije ispunio svoju obvezu obrazlaganja tvrdeći da je sporna odluka bila u dovoljnoj mjeri obrazložena, iako se u toj odluci nalazio niz proturječja i propustâ.
- 110 Naposljetku, Opći sud nije ispunio svoju obvezu obrazlaganja glede pitanja treba li sve mjere koje čine ŠSPPZ smatrati jedinstvenim sustavom i analizirati zajedno ili zasebno sa zahtjevom da sve budu selektivne, tvrdeći u točki 101. pobijane presude da je, s obzirom na to da je jedna od mjera koja omogućava korištenje ŠSPPZ-a bila selektivna, sustav u cijelosti bio selektivan.
- 111 Kao drugo, što se tiče povrata predmetne potpore, Opći sud nije ispunio svoju obvezu obrazlaganja jer je samo ponovio sadržaj sporne odluke bez ikakvog opravdanja. Taj sud, osim toga, proturječi sam sebi time što odustaje od svog poimanja cijelog ŠSPPZ-a kao cjeline kako bi se usredotočio samo na jedan dio njegovih sudionika, odnosno na ulagače, da bi od njih zatražio povrat, a pritom ne uzima u obzir druge korisnike mjera koje čine ŠSPPZ.
- 112 Tvrdeći da je pobijana presuda obrazložena u dovoljnoj mjeri, Komisija smatra da je taj žalbeni razlog neosnovan.

## 2. Ocjena Suda

- 113 Valja podsjetiti na to da obveza obrazlaganja koju Opći sud ima na temelju članka 296. drugog stavka UFEU-a i članka 36. Statuta Suda Europske unije Općem sudu nalaže da na jasan i nedvosmislen način iznese svoje obrazloženje, kako bi se zainteresiranim osobama omogućilo da se upoznaju s razlozima donesene odluke, a Sudu da izvrši svoj sudski nadzor (vidjeti, u tom smislu presudu od 5. svibnja 2022., Komisija/Missir Mamachi di Lusignano, C-54/20 P, EU:C:2022:349, t. 70. i navedenu sudsku praksu). Ta obveza Općem sudu ne nalaže da pruži obrazloženje kojim bi se, iscrpno i pojedinačno, osvrnuo na sve tvrdnje koje su stranke iznijele u sporu. Obrazloženje stoga može biti implicitno pod uvjetom da se njime zainteresiranim osobama omogućava da saznaju razloge na kojima je Opći sud utemeljio odluku, a Sudu da raspolaze s dovoljno elemenata za obavljanje nadzora u okviru ispitivanja žalbe (presuda od 14. rujna 2016., Trafilerie Meridionali/Komisija, C-519/15 P, EU:C:2016:682, t. 41.).
- 114 U ovom slučaju, što se tiče, kao prvo, selektivne prirode ŠSPPZ-a, iz točaka 87. do 101. pobijane presude, čiji je sadržaj iznesen u točkama 43. i 57. do 62. ove presude, proizlazi da je Opći sud u dovoljnoj mjeri iznio razloge zbog kojih je smatrao, s jedne strane, da je ŠSPPZ bio selektivne prirode zbog diskrecijske ovlasti porezne uprave da izda odobrenje za ranu amortizaciju, iz čega proizlazi da je prešutno, ali sigurno priznao da primjena metode analize selektivnosti potpore u tri faze nije bila potrebna i, s druge strane, da je selektivna priroda rane amortizacije činila ŠSPPZ selektivnim u cijelosti.
- 115 Što se tiče argumenta prema kojem je Opći sud povrijedio svoju obvezu obrazlaganja tvrdeći da je sporna odluka obrazložena u dovoljnoj mjeri, treba podsjetiti na to da prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, iz članka 256. stavka 1. drugog podstavka UFEU-a, članka 58. prvog stavka Statuta Suda Europske unije kao i iz članka 168. stavka 1. točke (d) te članka 169. stavka 2. Poslovnika proizlazi da se u žalbi moraju točno navesti osporavani dijelovi presude čije se ukidanje traži kao i

pravni argumenti koji posebno podupiru taj zahtjev. U tom pogledu, člankom 169. stavkom 2. tog poslovnika zahtijeva se da žalbeni razlozi i argumenti precizno navode dijelove obrazloženja odluke Općeg suda koji se pobijaju (presuda od 20. rujna 2016., Mallis i dr./Komisija i ESB, C-105/15 P do C-109/15 P, EU:C:2016:702, t. 33. i 34.). Međutim, Kraljevina Španjolska ne navodi točke pobijane presude na koje se odnosi taj argument, tako da je on previše neprecizan da bi se na njega odgovorilo pa je stoga nedopušten.

116 Iz toga slijedi da su argumenti Kraljevine Španjolske, koji se temelje na nedostatku u obrazloženju pobijane presude u pogledu selektivnosti ŠSPPZ-a, djelomično nedopušteni, a djelomično neosnovani.

117 Kad je riječ, kao drugo, o povratu predmetne potpore, Opći je sud u točki 219. te presude, kako bi odgovorio na tužbeni razlog koji su istaknuli Lico Leasing i PYMAR, a kojim su ta društva u bitnome osporavala, kao što je to istaknuto u točki 218. pobijane presude, pobijanu odluku u dijelu u kojem se njome nalaže povrat te cjelokupne potpore od ulagača, iako je 85 do 90 % pogodnosti bilo sustavno prenošeno na brodarska poduzeća, naveo sljedeće:

„Imajući na umu činjenicu da je Komisija u ovom slučaju odlučila da brodarska poduzeća nisu bila korisnici potpore i da taj zaključak nije predmet ovog spora, posljedično se nalog za povrat odnosio isključivo i u cijelosti na ulagače, koji su jedini korisnici cijele potpore prema [spornoj] odluci zbog transparentnosti GIU-ova. Slijedeći vlastitu logiku, nije počinila pogrešku u [spornoj] odluci kada je njome naložen povrat cjelokupne potpore od ulagača, iako su prenijeli dio koristi drugim subjektima s obzirom na to da se oni nisu smatrali korisnicima potpore. Naime, prema [spornoj] odluci, ulagači su imali stvarnu korist od potpore jer im primjenjivi propisi nisu nalagali prijenos dijela potpore trećima.”

118 Međutim, Opći sud nije odgovorio na ovaj tužbeni razlog jer je samo, s jedne strane, utvrdio da Lico Leasing i PYMAR nisu osporavali korisnike na način na koji su određeni u spornoj odluci, i, s druge strane, uputio na logiku i na sadržaj te odluke, iako je iz istaknutog tužbenog razloga proizlazilo da su ti poduzetnici – iako nisu osporavali identitet korisnika – prešutno, ali nužno tvrdili da nisu bili jedini korisnici predmetne potpore, s obzirom na to da je velik dio te potpore prenesen na brodarska poduzeća. On je slijedom toga propustio odlučiti o njemu, a to predstavlja povredu obveze obrazlaganja (vidjeti u tom smislu presudu od 14. srpnja 2005., Acerinox/Komisija, C-57/02 P, EU:C:2005:453, t. 36. i rješenje potpredsjednika Suda od 17. kolovoza 2022., SJM Coordination Center/Magnetrol International i Komisija, C-4/22 P(I), EU:C:2022:626, t. 19.).

119 Slijedom toga, treba prihvatiti žalbeni razlog Kraljevine Španjolske koji se temelji na nedostatku u obrazloženju pobijane presude u pogledu povrata predmetne potpore od njezinih korisnika, pri čemu nije potrebno ispitati druge žalbene razloge i argumente stranaka koji se odnose na isti dio pobijane presude.

120 Slijedom toga, pobijanu presudu treba ukinuti u dijelu u kojem je Opći sud njome odbio tužbe u dijelu u kojem se njima tražilo poništenje članka 1. sporne odluke u dijelu u kojem se njime GIU-ovi i njihovi ulagači određuju kao jedini korisnici potpore iz te odluke te članka 4. stavka 1. navedene odluke u dijelu u kojem je njime Kraljevini Španjolskoj naloženo da osigura povrat cjelokupnog iznosa potpore iz te odluke od ulagača u GIU-ove koji su je koristili.

121 U preostalom dijelu žalbe se odbijaju.

## V. O tužbama pred Općim sudom

- 122 U skladu s člankom 61. prvim stavkom drugom rečenicom Statuta Suda Europske unije, potonji u slučaju ukidanja odluke Općeg suda može sam konačno odlučiti o sporu ako stanje postupka to dopušta.
- 123 U ovom slučaju, uzimajući osobito u obzir okolnost da se tužbe za poništenje koje su tužitelji podnijeli u predmetima T-515/13, T-515/13 RENV, T-719/13 i T-719/13 RENV temelje na razlozima koji su bili predmet kontradiktorne rasprave pred Općim sudom i čije razmatranje ne zahtijeva usvajanje nikakve dodatne mjere upravljanja postupkom ili izvođenja dokaza u spisu, Sud smatra da stanje postupka dopušta odlučivanje o dijelu tih tužbi koji treba ispitati nakon djelomičnog poništenja pobijane presude, a koji se odnosi na osnovanost obveze da se osigura povrat predmetne potpore od njezinih korisnika, i da o njemu treba konačno odlučiti (vidjeti po analogiji presudu od 2. rujna 2021., NeXovation/Komisija, C-665/19 P, EU:C:2021:667, t. 60. i navedenu sudsku praksu).

### A. Argumentacija stranaka

- 124 Kraljevina Španjolska svojim drugim, trećim i četvrtim žalbenim razlogom kao i Lico Leasing i PYMAR svojim drugim žalbenim razlogom podredno tvrde da je Komisija, naloživši povrat predmetne potpore, povrijedila načela zaštite legitimnih očekivanja, pravne sigurnosti i jednakog postupanja.
- 125 Svojim trećim žalbenim razlogom, koji je također istaknut podredno, Lico Leasing i PYMAR osporavaju metodu izračuna potpore koju treba vratiti, koju je Komisija utvrdila u spornoj odluci, tvrdeći u biti da ona dovodi do toga da se od ulagača ili GIU-ova zahtijeva povrat cjelokupne porezne pogodnosti a da se pritom ne uzima u obzir činjenica da je većina te pogodnosti prenesena na brodarska poduzeća.
- 126 Komisija osporava osnovanost svih tih žalbenih razloga i argumenata. Što se tiče povrata predmetne potpore, ta institucija u biti tvrdi da su jedini korisnici predmetne potpore ulagači članovi GIU-ova i da su oni, kad je riječ o njezinu povratu, kao porezni obveznici jedini mogući subjekti kojima se Kraljevina Španjolska treba obratiti. Prema Komisijinu mišljenju, činjenica da je ta potpora mogla imati gospodarski utjecaj na druge poduzetnike ne može se uzeti u obzir prilikom utvrđivanja iznosa primljene potpore koji treba vratiti.

### B. Ocjena Suda

- 127 Kao prvo, što se tiče žalbenih razloga i argumenata koje su istaknuli Kraljevina Španjolska, Lico Leasing i PYMAR, koji se temelje na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja i pravne sigurnosti, treba ih odbiti kao neosnovane zbog razloga navedenih u točkama 81. i 82. ove presude kao i zbog onih navedenih u točkama 163. do 169., 174., 199. do 205. pobijane presude, koji su u bitnome navedeni u točkama 85. do 91. ove presude, koje Sud preuzima kao svoje – osim pogreške navedene u točki 102. potonje presude.
- 128 Isto tako, treba odbiti žalbeni razlog i argumente Kraljevine Španjolske koji se temelje na povredi načela jednakog postupanja, zbog razloga navedenih u točkama 139. do 145. pobijane presude, koje sud preuzima kao svoje, prema kojima u bitnome, s jedne strane, Kraljevina Španjolska nije detaljno objasnila razloge zbog kojih su situacija ispitana u odluci Brittany Ferries i ona koja je

bila predmet sporne odluke usporedive i ta se država članica ne može pozivati na raniju Komisijinu praksu i prema kojima je, s druge strane, navodna razlika u postupanju u odnosu na odluku o francuskim poreznim GIU-ovima, kojom je naložen povrat potpore počevši od dana objave odluke o pokretanju službenog istražnog postupka, bila objektivno opravdana zbog činjenice da od donošenja odluke o francuskim poreznim GIU-ovima više nije postojala nesigurnost koja je proizašla iz odluke Brittany Ferries.

- 129 Kao drugo, kad je riječ o iznosu potpore koju ulagači trebaju vratiti, kao što je to istaknuto u točki 118. ove presude, iz trećeg žalbenog razloga koji su istaknuli Lico Leasing i PYMAR zaključuje se da ta društva tim žalbenim razlogom implicitno, ali nužno ističu da oni nisu bili jedini korisnici predmetne potpore, s obzirom na to da je njezin velik dio bio prenesen na broderska poduzeća i da ona stoga osporavaju identitet korisnika te potpore koji je utvrdila Komisija.
- 130 U tom pogledu, treba podsjetiti na to da obveza predmetne države članice da nalaganjem povrata ukine potporu koju Komisija smatra nespojivom s unutarnjim tržištem, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, ima za cilj ponovnu uspostavu stanja koje je prethodilo dodjeli potpore. Taj je cilj ostvaren kada korisnik ili, drugim riječima, poduzetnici koji su od njih imali stvarnu korist vrate predmetne potpore uvećane, po potrebi, za zatezne kamate. Naime, tim povratom korisnik gubi pogodnost koju je na tržištu imao u odnosu na svoje konkurente i ponovno se uspostavlja stanje koje je postojalo prije isplate potpore (presuda 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. 89. i 90. te navedena sudska praksa).
- 131 U ovom slučaju, valja najprije utvrditi da je Komisija u uvodnoj izjavi 11. sporne odluke navela da postupak na temelju ŠSPPZ-a omogućuje vlasniku broda da mu se izgradi novi brod uz popust od 20 – 30 % na cijenu koju zaračunava brodogradilište. U uvodnoj izjavi 12. te odluke Komisija je zaključila da je ŠSPPZ bio program poreznog planiranja koji obično organizira banka kako bi ostvarila porezne pogodnosti za ulagače u „porezno transparentan” GIU i prenijela dio tih poreznih pogodnosti na to brodersko poduzeće u obliku popusta na cijenu broda, pri čemu ulagači zadržavaju pravo na korištenje drugih pogodnosti.
- 132 U uvodnoj izjavi 162. pobijane odluke Komisija je također navela da se u ekonomskom smislu značajan dio poreznih pogodnosti koje ostvari GIU prenosi na navedeno brodersko poduzeće preko popusta na cijenu. Pojasnila je da prilozi predani uz određene predmete prilikom predaje zahtjeva za odobrenje rane amortizacije od strane GIU-a potvrđuju da subjekti uključeni u ŠSPPZ smatraju da se porezne pogodnosti nastale zbog operacije dijele između GIU-ova ili njihovih ulagača i broderskih poduzeća.
- 133 Nadalje, što se tiče odobrenja rane amortizacije koje je izdala porezna uprava, Komisija je u uvodnim izjavama 135. i 136. sporne odluke istaknula da iz primjera koje su dostavile španjolske vlasti proizlazi da je u zahtjevima za odobrenje koje su GIU-ovi predali poreznoj upravi detaljno opisana cijela struktura ŠSPPZ-a, da su u njima navedeni svi relevantni ugovori, posebno ugovori o izgradnji brodova, ugovor o zakupu, ugovor o zakupu golog broda, opcijski ugovori, projekcija duga i sporazum o oslobađanju od obveze. Ti su zahtjevi osim toga u nekim slučajevima sadržavali i priloge koji nisu nužni za dokazivanje toga da su ispunjene primjenjive odredbe TRLIS-a ili RIS-a, i to detaljan izračun ukupne porezne pogodnosti i način na koji će se dijeliti između broderskog poduzeća, s jedne strane, i GIU-ova ili njihovih ulagača, s druge strane, kao i izjavu brodogradilišta, u kojoj su utvrđene gospodarske i društvene koristi koje se očekuju od ugovora o brodogradnji.



- 134 Komisija je isto tako, u uvodnoj izjavi 168. sporne odluke utvrdila da zahtjevi koji su predani poreznoj upravi obično sadržavaju izračun ukupne porezne pogodnosti koja će se ostvariti u okviru ŠSPPZ-a i način na koji će se ta porezna pogodnost podijeliti između brodarskog poduzeća i ulagača u GIU, ili barem sadržavaju elemente potrebne za takav izračun.
- 135 U uvodnim izjavama 133. do 139. i 156. sporne odluke Komisija je s pravom smatrala da porezna uprava raspolaže diskrecijskom ovlašću za odobravanje rane amortizacije i da to ŠSPPZ čini selektivnim u cijelosti.
- 136 Naposljetku, Komisija je u uvodnoj izjavi 169. sporne odluke zaključila da sve ekonomske posljedice dodjele porezne pogodnosti GIU-ima ipak nastaju zbog kombinacije pravnih transakcija između privatnih subjekata, da primjenjivi propisi zapravo ne obvezuju GIU-ove na to da prenesu dio porezne pogodnosti na brodarska poduzeća i da činjenica da porezna uprava, prilikom izvršavanja široke diskrecijske ovlasti kojom raspolaže, ocjenjuje gospodarski učinak čitave transakcije nije dovoljna da bi se utvrdilo da su španjolske vlasti te koje odlučuju o prijenosu dijela pogodnosti na brodarska poduzeća ili o iznosu tog prijenosa. Komisija je na temelju toga u uvodnoj izjavi 170. te odluke zaključila da pogodnosti koje uživaju brodarska poduzeća nisu pripisive dotičnoj državi članici.
- 137 Međutim, iz Komisijinih vlastitih utvrđenja, navedenih u točkama 131. do 135. ove presude, proizlazi da je ŠSPPZ u cjelini činio program potpora koji proizlazi iz primjene španjolskog poreznog zakonodavstva i odobrenja koja izdaje španjolska porezna uprava, namijenjenih, neovisno o korištenim pravnim postupcima, ostvarivanju pogodnosti ne samo u korist GIU-ova nego i brodarskih poduzeća.
- 138 Osim toga, iz Komisijinih utvrđenja navedenih u točki 133. ove presude proizlazi da je podjela porezne pogodnosti ostvarene ŠSPPZ-om između brodarskog poduzeća i ulagača u GIU-ove bila predviđena pravno obvezujućim ugovorima koji su bili podvrgnuti poreznoj upravi i o kojima je ona vodila računa kako bi prilikom izvršavanja diskrecijske ovlasti kojom je u tom pogledu raspolagala odobrila ranu amortizaciju. Stoga, suprotno onomu što je Komisija u bitnome tvrdila u uvodnoj izjavi 169. sporne odluke, GIU-ovi su na temelju pravnih pravila mjerodavnih za ugovore sklopljene s brodarskim poduzećima bili dužni na potonje prenijeti dio primljene porezne pogodnosti.
- 139 Iz toga slijedi da je Komisija počinila pogrešku koja se tiče prava u pogledu određivanja korisnika predmetne potpore i, posljedično, u pogledu njezina povrata time što je Kraljevini Španjolskoj, suprotno sudskoj praksi navedenoj u točki 130. ove presude, naložila da osigura povrat cjelokupnog iznosa te potpore samo od ulagača u GIU-ove.
- 140 Slijedom toga, treba poništiti članak 1. sporne odluke u dijelu u kojem određuje GIU-ove i njihove ulagače kao jedine korisnike potpore iz te odluke kao i njezin članak 4. stavak 1. u dijelu u kojem se Kraljevini Španjolskoj nalaže da osigura povrat cjelokupnog iznosa predmetne potpore od ulagača u GIU-ove koji su je koristili.

### **Troškovi**

- 141 U skladu s člankom 184. stavkom 2. Poslovnika, kad žalba nije osnovana ili kad je osnovana i Sud sam konačno odluči o sporu, Sud odlučuje o troškovima.

- 142 U skladu s člankom 138. stavkom 3. prvom rečenicom Poslovnika, koji se na žalbeni postupak primjenjuje na temelju njegova članka 184. stavka 1., ako stranke djelomično uspiju u svojim zahtjevima, svaka stranka snosi vlastite troškove. Međutim, ako se to čini opravdanim u danim okolnostima, Sud može odlučiti da, osim vlastitih troškova, jedna stranka snosi i dio troškova druge stranke.
- 143 S obzirom na okolnosti ovog slučaja, Kraljevini Španjolskoj, društvima Lico Leasing, PYMAR i Caixabank i dr. treba naložiti da, osim svih vlastitih troškova, snose i tri četvrtine Komisijinih troškova kako u prvostupanjskom postupku tako i povodom žalbi koje su predmet postupka u predmetu C-128/16 P i u spojenim predmetima C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P. Ta će institucija snositi četvrtinu vlastitih troškova.
- 144 U skladu s člankom 140. stavkom 3. Poslovnika, koji se na temelju njegova članka 184. stavka 1. primjenjuje na žalbeni postupak, društvo Decal España, intervenijent u žalbenom postupku, snosit će vlastite troškove.

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

- 1. Ukida se presuda Općeg suda Europske unije od 23. rujna 2020., Španjolska i dr./Komisija (T-515/13 RENV i T-719/13 RENV, EU:T:2020:434) u dijelu u kojem je Opći sud njome odbio tužbe u mjeri u kojoj su se odnosile na poništenje članka 1. Odluke Komisije 2014/200/EU od 17. srpnja 2013. o državnoj potpori SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) koju provodi Španjolska – Porezne mjere koje se primjenjuju na određene ugovore o financijskom zakupu također poznate i kao španjolski sustav poreznih poticaja na zakup, u dijelu u kojem određuje gospodarsko interesna udruženja i njihove ulagače jedinim korisnicima potpore iz te odluke, i članka 4. stavka 1. navedene odluke, u dijelu u kojem se njime Kraljevini Španjolskoj nalaže da osigura povrat cjelokupnog iznosa potpore iz te odluke od ulagača gospodarsko interesnih udruženja koji su je koristili.**
- 2. U preostalom dijelu žalbe se odbijaju.**
- 3. Poništava se članak 1. Odluke 2014/200 u dijelu u kojem gospodarsko interesna udruženja i njihove ulagače određuje jedinim korisnicima potpore iz te odluke.**
- 4. Poništava se članak 4. stavak 1. Odluke 2014/200 u dijelu u kojem se njime Kraljevini Španjolskoj nalaže da osigura povrat cjelokupnog iznosa potpore iz te odluke od ulagača gospodarsko interesnih udruženja koji su je koristili.**
- 5. Kraljevina Španjolska, Lico Leasing SA i Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA te Caixabank SA, Asociación Española de Banca, Unicaja Banco SA, Liberbank SA, Banco de Sabadell SA, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA, Banco Santander SA, Santander Investment SA, Naviera Séneca AIE, Industria de Diseño Textil SA (Inditex), Naviera Nebulosa de Omega AIE, Abanca Corporación Bancaria SA, Ibercaja Banco SA, Naviera Bósforo AIE, Joyería Tous SA, Corporación Alimentaria Guissona SA, Naviera Muriola AIE, Poal Investments XXI SL, Poal Investments XXII SL, Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE, Naviera Cabo Domaio C-1659 AIE, Caamaño Sistemas Metálicos SL, Blumaq SA, Grupo Ibérica de Congelados SA, RNB SL, Inversiones Antaviana SL, Banco de Albacete SA, Bodegas Muga SL i Aluminios Cortizo SAU snosit**

**će, osim svih vlastitih troškova, tri četvrtine troškova Europske komisije u prvostupanjskom postupku i povodom žalbi podnesenih u predmetu C-128/16 P te spojenim predmetima C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P.**

**6. Društvo Decal España SA snosit će vlastite troškove.**

**7. Europska komisija snosit će četvrtinu troškova koje je snosila u prvostupanjskom postupku i povodom žalbi u predmetima C-128/16 P te spojenim predmetima C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P.**

Potpisi