



Zbornik sudske prakse

PRESUDA OPĆEG SUDA (deveto prošireno vijeće)

15. studenoga 2018.*

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

U predmetu T-219/10 RENV,

World Duty Free Group, SA, prije Autogrill España, SA, sa sjedištem u Madridu (Španjolska), koji zastupaju J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero i A. Lamadrid de Pablo, odvjetnici,

tužitelj,

koji podupiru

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

Irska, koju su zastupale G. Hodge i E. Creedon, a zatim G. Hodge i M. Browne, u svojstvu agenata, uz asistenciju B. Dohertyja Barryja i A. Goodman, *barristers*,

i

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

intervenijenti,

protiv

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

tuženika,

povodom zahtjeva na temelju članka 263. UFEU-a za poništenje članka 1. stavka 1. Odluke Komisije 2011/5/EZ od 28. listopada 2009. o poreznoj amortizaciji financijskog *goodwill* za stjecanja inozemnih udjela C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) koju provodi Španjolska (SL 2011., L 7, str. 48.), i, podredno, članka 4. te odluke,

* Jezik postupka: španjolski

OPĆI SUD (deveto prošireno vijeće),

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

tajnik: X. Lopez Bancalari, administratorica,

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

donosi sljedeću

Presudu

I. Okolnosti spora

- 1 Dana 10. listopada 2007., slijedom više pisanih pitanja koja su joj postavili članovi Europskog parlamenta tijekom 2005. i 2006. te pritužbe privatnog subjekta koja joj je bila upućena tijekom 2007., Komisija Europskih zajednica odlučila je pokrenuti formalni istražni postupak, predviđen člankom 108. stavkom 2. UFEU-a, u pogledu odredbe iz članka 12. stavka 5., uvedenog u Ley del Impuesto sobre Sociedades (španjolski Zakon o porezu na dobit) zakonom Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Zakon 24/2001 o donošenju poreznih, upravnih i socijalnih mjera) od 27. prosinca 2001. (BOE br. 313 od 31. prosinca 2001., str. 50493.), preuzetog dekretom Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Kraljevski zakonodavni dekret 4/2004 kojim se odobrava izmijenjeni tekst Zakona o porezu na dobit) od 5. ožujka 2004. (BOE br. 61 od 11. ožujka 2004., str. 10951., u daljnjem tekstu: sporna mjera ili sporni sustav).
- 2 Spornom mjerom predviđa se da, u slučaju stjecanja udjela poduzetnika koji se oporezuje u Španjolskoj u „inozemnom društvu”, ako se time stječe udio od najmanje 5 % i taj se udio neprekinuto drži najmanje godinu dana, financijski *goodwill* (vidjeti točke 67. i 69. ove presude) koji iz toga proizlazi može se odbiti u obliku amortizacije od porezne osnovice poreza na dobit kojega je poduzetnik obveznik. Spornom mjerom određuje se da, kako bi ga se moglo kvalificirati kao „inozemno društvo”, društvo mora biti obveznik poreza jednakog onomu koji se primjenjuje u Španjolskoj i njegovi prihodi uglavnom moraju potjecati iz djelatnosti koje se obavljaju u inozemstvu.
- 3 Dopisom od 5. prosinca 2007. Komisija je zaprimila primjedbe Kraljevine Španjolske o odluci o pokretanju formalnog istražnog postupka (u daljnjem tekstu: odluka o pokretanju). Između 18. siječnja i 16. lipnja 2008. Komisija je također zaprimila primjedbe 32 zainteresirane treće strane. Dopisima od 30. lipnja 2008. i 22. travnja 2009. Kraljevina Španjolska podnijela je komentare na primjedbe zainteresiranih trećih strana.
- 4 Dana 18. veljače 2008. kao i 12. svibnja 2009. i 8. lipnja 2009. Komisija je održala tehničke sastanke sa španjolskim vlastima. Drugi tehnički sastanci također su održani s nekima od 32 zainteresirane treće strane.
- 5 Dopisom od 14. srpnja 2008. i elektroničkom poštom od 16. lipnja 2009. Kraljevina Španjolska dostavila je Komisiji dodatne podatke.
- 6 Komisija je svojom Odlukom 2011/5/EZ od 28. listopada 2009. o poreznoj amortizaciji financijskog *goodwill*a za stjecanja inozemnih udjela C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) koju provodi Španjolska (SL 2011., L 7, str. 48., u daljnjem tekstu: pobijana odluka) dovršila postupak kad je riječ o stjecanju udjela unutar Europske unije.

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

II. Postupak i zahtjevi stranaka

- 12 Zahtjevom podnesenim tajništvu Općeg suda 14. svibnja 2010. tužitelj World Duty Free Group, SA, podnio je tužbu za poništenje pobijane odluke.
- 13 Presudom od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), Opći sud prihvatio je taj zahtjev na temelju činjenice da je Komisija pogrešno primijenila uvjet selektivnosti predviđen člankom 107. stavkom 1. UFEU-a.
- 14 Osim toga, Opći sud također je poništio odluku od 12. siječnja 2011. svojom presudom od 7. studenoga 2014., Banco Santander i Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 15 Zahtjevom podnesenim tajništvu Suda 19. siječnja 2015. Komisija je podnijela žalbu protiv presude od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939). Ta je žalba, koja je upisana pod brojem C-20/15 P, spojena sa žalbom upisanom pod brojem C-21/15 P koju je Komisija podnijela protiv presude od 7. studenoga 2014., Banco Santander i Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 16 Tužitelj, kojeg podupiru Savezna Republika Njemačka, Irska i Kraljevina Španjolska, zatražio je da se žalba odbije.
- 17 Presudom od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, u daljnjem tekstu: presuda World Duty Free, EU:C:2016:981), Sud je ukinuo presudu od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), vratio predmet Općem sudu na ponovno suđenje i odredio da će se o dijelu troškova odlučiti naknadno. Sud je također ukinuo presudu od 7. studenoga 2014., Banco Santander i Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 18 U skladu s člankom 217. stavkom 1. Poslovnika Općeg suda, glavne stranke podnijele su pisana očitovanja 2. ožujka 2017., a Kraljevina Španjolska 3. ožujka 2017.

- 19 U skladu s člankom 217. stavkom 3. Poslovnika, glavne stranke i Kraljevina Španjolska podnijele su dodatni podnesak s pisanim očitovanjima 24. travnja 2017.
- 20 Na temelju izvještaja suca izvjestitelja Opći sud odlučio je otvoriti usmeni dio postupka.
- 21 Odlukom predsjednika devetog proširenog vijeća Općeg suda od 8. prosinca 2017., nakon što su stranke saslušane, ovaj predmet i predmet T-399/11 RENV, Banco Santander i Santusa/Komisija, spojeni su u svrhu usmenog postupka, u skladu s člankom 68. Poslovnika.
- 22 Izlaganja stranaka saslušana su na raspravi održanoj 31. siječnja 2018.
- 23 Tužitelj od Općeg suda zahtijeva da:
- poništi članak 1. stavak 1. pobijane odluke u dijelu u kojem se njime utvrđuje da sporni sustav sadržava elemente državne potpore,
 - podredno, poništi članak 1. stavak 1. pobijane odluke u dijelu u kojem se njime utvrđuje da sporni sustav sadržava elemente državne potpore kad se primjenjuje na stjecanja udjela koja podrazumijevaju preuzimanje kontrole,
 - podredno, poništi članak 4. pobijane odluke u dijelu u kojem je njime određen povrat potpora za transakcije provedene prije objave pobijane odluke u *Službenom listu Europske unije*,
 - naloži Komisiji snošenje troškova.
- 24 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:
- odbaci tužbu kao nedopuštenu ili, podredno, utvrdi da postupak treba obustaviti,
 - podredno, odbije tužbu kao neosnovanu,
 - naloži tužitelju snošenje troškova.
- 25 Tužitelj također zahtijeva da Opći sud donese mjere upravljanja postupkom kako bi Komisija prosljedila dokumente.
- 26 Kraljevina Španjolska od Općeg suda zahtijeva da:
- prihvati tužbu za poništenje,
 - naloži Komisiji snošenje troškova.

III. Pravo

- 27 Komisija tvrdi da je ova tužba nedopuštena jer se sporna mjera ne odnosi na tužitelja. Podredno, tvrdi da tužitelj sada nema pravni interes.
- 28 Tužitelj tvrdi da je njegova tužba dopuštena.
- 29 Međutim, valja podsjetiti da je sud Unije ovlašten procijeniti, u skladu s okolnostima svakog slučaja, opravdava li dobro sudovanje odbijanje tužbe kao neosnovane, bez prethodnog odlučivanja o njezinoj dopuštenosti (vidjeti u tom smislu presudu od 26. veljače 2002., Vijeće/Boehringer, C-23/00 P, EU:C:2002:118, t. 52.).

- 30 U ovom je slučaju opravdano ispitati meritum tužbe i, po potrebi, ne odlučiti o aktivnoj procesnoj legitimaciji tužitelja kao ni o njegovom pravnom interesu.
- 31 U tom se pogledu tužitelj poziva na tri tužbena razloga u potporu tužbi, pri čemu se prvi temelji na nepostojanju selektivnosti sporne mjere, drugi na pogrešci pri utvrđivanju korisnika sporne mjere i treći na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja.

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

1. Argumenti stranaka

- 32 U okviru prvog tužbenog razloga tužitelj ističe tri prigovora, pri čemu se prvi temelji na nepostojanju selektivnosti *prima facie* sporne mjere, drugi na pogrešci pri utvrđivanju referentnog sustava (ili referentnog okvira ili pak redovnog ili uobičajenog sustava) i treći na opravdanosti sporne mjere s obzirom na prirodu i strukturu sustava kojega je ona dio.
- 33 Što se tiče potonja dva prigovora, valja pojasniti da tužitelj navodi da u tužbi iznosi ukupnu argumentaciju koja se može primijeniti na ta dva prigovora.
- 34 U okviru prvog prigovora tužitelj u biti tvrdi da sporni sustav nije selektivan u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a jer je korist koja se njime predviđa dostupna svim poduzetnicima. Navodi da se selektivnost utvrđena u pobijanoj odluci temelji na kružnom i tautološkom rasuđivanju prema kojem samo poduzetnici koji su korisnici sporne mjere mogu od nje ostvarivati koristi.
- 35 Tužitelj se također poziva na postojanje statističkih podataka na temelju kojih bi se mogla potkrijepiti činjenica da su koristi od sporne mjere mogli ostvarivati poduzetnici različitih veličina iz različitih sektora i na nedosljednost Komisije s obzirom na vlastitu praksu.
- 36 Konačno, tužitelj tvrdi da pobijana odluka nije dovoljno obrazložena u tom pogledu.
- 37 U okviru drugog prigovora tužitelj tvrdi da španjolski poduzetnici, iako mogu bez problema provesti spajanje s rezidentnim društvima, što im stoga omogućuje ostvarivanje koristi od amortizacije *goodwill*, nailaze na poteškoće koje ih sprječavaju da provedu spajanje, a stoga i ostvare koristi od te amortizacije, kod transakcija koje se odnose na nerezidentna društva. Ovisno o vrsti predmetnih transakcija, poduzetnici se stoga nalaze u različitim pravnim i činjeničnim situacijama. Stoga se ne može smatrati da se spornom mjerom, koja se primjenjuje samo na stjecanja udjela u nerezidentnim društvima, uvodi odstupanje od redovnog ili uobičajenog poreznog sustava, odnosno razlikovanje između transakcija koje se, s obzirom na cilj koji se želi postići tim sustavom, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji.
- 38 Tužitelj se u tom pogledu poziva na određeni broj presuda Suda.
- 39 U okviru trećeg prigovora tužitelj tvrdi da je odstupanje koje je uvedeno spornom mjerom opravdano logikom španjolskog poreznog sustava. Naime, na temelju sporne mjere moguće je osigurati poreznu neutralnost između transakcija stjecanja udjela u rezidentnim društvima i transakcija stjecanja udjela u nerezidentnim društvima.
- 40 Tužitelj u tom pogledu tvrdi da prepreke prekograničnim spajanjima postoje čak i unutar Unije. Na temelju okolnosti, pod pretpostavkom da je utvrđena, da se takvim preprekama povređuje pravo Unije ipak nije moguće, prema mišljenju tužitelja, zaključiti da prepreke ne postoje. Usto, nisu sve prepreke povrede. Čak i ako su predmetne prepreke nestale, njihovo postojanje u trenutku donošenja sporne mjere trebalo bi navesti Komisiju da tu mjeru kvalificira kao zatečenu potporu.

- 41 Prema mišljenju tužitelja, pobijana odluka zahvaćena je nedostatkom u obrazloženju jer Komisija nije objasnila u kojem smislu ne postoje prepreke prekograničnim spajanjima.
- 42 Tužitelj također kritizira rasuđivanje Komisije prema kojem je sporna mjera neproporcionalna i nedovoljno precizna. Prema mišljenju tužitelja, sporna mjera ispravno se primjenjivala čim je dosegnut prag od 5 % udjela. U svakom slučaju, Komisija je trebala utvrditi da sporna mjera nije selektivna u pogledu stjecanja većinskih udjela. Pobijanu odluku stoga treba poništiti barem u dijelu u kojem se njome utvrđuje da primjena sporne mjere na stjecanja većinskih udjela čini državnu potporu.
- 43 U tom se pogledu poziva na više presuda.
- 44 Osim toga, tužitelj kritizira određene točke pobijane odluke u kojima je Komisija svoje rasuđivanje potkrijepila razmatranjima o učincima narušavanja koje sporna mjera ima na unutarnje tržište.
- 45 Kraljevina Španjolska smatra da je cilj sporne mjere osigurati poštovanje načela porezne neutralnosti. U skladu s tim načelom porezni učinci istog ulaganja trebaju biti jednaki.
- 46 Kraljevina Španjolska smatra da sporna mjera nije povezana s „načelom konkurentnosti”.
- 47 Također ističe da je pogodnost koja se pruža spornom mjerom dostupna svim poduzetnicima, bez obzira na njihovu djelatnost.
- 48 Dodaje da se spornom mjerom samo osigurava povrat ulaganja na način da se troškovi tog ulaganja smanjuju u trenutku određivanja iznosa koji se oporezuje.
- 49 Kraljevina Španjolska tvrdi da Komisija nije uzela u obzir pravne i praktične prepreke prekograničnim spajanjima unutar Unije, iako je Komisiji priopćila te poteškoće tijekom formalnog istražnog postupka. Dodaje da su predmetne prepreke postojale u trenutku stupanja na snagu sporne mjere i da nisu uklonjene unatoč naknadnom donošenju propisa Unije u tom području.
- 50 Kraljevina Španjolska tvrdi da Komisija nije iscrpno ispitala pravnu i činjeničnu situaciju u pogledu prepreka prekograničnim poslovnim spajanjima. Navodi da je Komisija imala na raspolaganju opsežnu dokumentaciju koja joj je podnesena. Član Komisije nadležan za tržišno natjecanje priznao je da postoje prepreke u okviru razmjene dopisa sa španjolskom administracijom. Te se prepreke ne mogu ograničiti na izričite pravne prepreke.
- 51 Kraljevina Španjolska tvrdi da je utvrđeno postojanje pravnih prepreka, ali i gospodarskih i praktičnih prepreka prekograničnim spajanjima.
- 52 Komisija odgovara da je analiza selektivnog karaktera mjere, onako kako je izvršena u pobijanoj odluci, u skladu sa sudskom praksom s obzirom na to da se ta analiza temelji na definiciji relevantnog referentnog okvira i nastavlja utvrđivanjem postojanja iznimke stvorene spornom mjerom. Komisija u svojim očitovanjima podnesenima o presudi World Duty Free smatra da je njezina analiza potvrđena tom presudom.
- 53 Komisija navodi da sporna mjera nije opravdana logikom španjolskog poreznog sustava. Konkretno, poziva se na činjenicu da je za amortizaciju *goodwill* u slučaju nacionalnih transakcija nužno potrebno provesti poslovno spajanje, dok se, što se tiče prekograničnih transakcija, sporna mjera primjenjuje počevši od običnog stjecanja udjela od 5 % u nerezidentnom poduzetniku.
- 54 Komisija navodi da u pobijanoj odluci nije priznala da se sporna mjera može opravdati postojanjem prepreka prekograničnim spajanjima.
- 55 Komisija tvrdi da nije utvrđeno da u Uniji postoje takve prepreke.

- 56 Komisija također podsjeća da je u uobičajenom sustavu amortizacija *goodwill* za stjecanja udjela od samo 5 % moguća isključivo ako nakon tih stjecanja udjela slijedi poslovno spajanje. Posljedica toga je da poduzetnik koji stekne udio od najmanje 5 % u rezidentnom društvu, ali koji se s njime ne može spojiti zbog toga što, na primjer, ne posjeduje dovoljno udjela, neće moći ostvariti koristi od amortizacije *goodwill*. Suprotno tomu, poduzetnik koji na sličan način stekne udio u nerezidentnom društvu te se također ne može spojiti s njime jer ne posjeduje dovoljno udjela moći će ostvarivati koristi od sporne mjere i tako amortizirati financijski *goodwill*.
- 57 Komisija pojašnjava da, suprotno onomu što je, prema njezinu mišljenju, navedeno u tužbi, španjolske vlasti od nje nisu zahtijevale da utvrdi nepostojanje potpore u slučajevima u kojima se sporna mjera primjenjivala na većinske udjele.
- 58 Konačno, Komisija odbija argumentaciju tužitelja koja se odnosi na narušavanja koja je sporna mjera prouzročila na unutarnjem tržištu.

2. Ocjena Općeg suda

- 59 Ponajprije treba podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, kvalifikacija određene nacionalne mjere „državnom potporom” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a zahtijeva prethodno ispunjenje svih sljedećih uvjeta. Kao prvo, mora biti riječ o državnoj intervenciji ili intervenciji putem državnih sredstava. Kao drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Treće, ona mora pružati selektivnu prednost svojem korisniku. Četvrto, ona mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje (vidjeti presudu *World Duty Free*, t. 53. i navedenu sudsku praksu).
- 60 Što se tiče uvjeta koji se odnosi na selektivnost prednosti koja je sastavni dio pojma „državne potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, iz također ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da ocjena tog uvjeta zahtijeva utvrđivanje stavlja li, u okviru dotičnog pravnog sustava, predmetna nacionalna mjera u povoljniji položaj „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe” u usporedbi s drugima koji se, s obzirom na cilj koji se želi postići navedenim sustavom, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koji na taj način doživljavaju različit tretman koji bi se u biti mogao okvalificirati kao diskriminatoran (vidjeti presudu *World Duty Free*, t. 54. i navedenu sudsku praksu).
- 61 Nadalje, ako je predmetna mjera zamišljena kao opći sustav potpore, a ne kao pojedinačna potpora, na Komisiji je da utvrdi pruža li ona, iako predviđa prednost općeg doseg, isključivu korist određenim poduzetnicima ili sektorima djelatnosti (vidjeti presudu *World Duty Free*, t. 55. i navedenu sudsku praksu).
- 62 Što se posebno tiče nacionalnih mjera koje pružaju porezne pogodnosti, treba podsjetiti da mjera takve naravi koja, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, korisnike stavlja u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika može pružiti selektivnu prednost korisnicima i stoga predstavlja državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Naprotiv, porezna pogodnost koja proizlazi iz opće mjere primjenjive bez razlike na sve gospodarske subjekte ne predstavlja takvu potporu u smislu te odredbe (vidjeti presudu *World Duty Free*, t. 56. i navedenu sudsku praksu).
- 63 U tom kontekstu, u svrhe kvalificiranja nacionalne porezne mjere kao „selektivne”, Komisija mora, kao prvo, utvrditi redovni ili „uobičajeni” porezni sustav koji je na snazi u predmetnoj državi članici te, kao drugo, dokazati da odnosna porezna mjera odstupa od tog redovnog sustava, u mjeri u kojoj se njome uvodi razlikovanje između subjekata koji se, s obzirom na cilj tog zajedničkog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivim situacijama (vidjeti presudu *World Duty Free*, t. 57. i navedenu sudsku praksu).

- 64 Pojam „državne potpore” ne obuhvaća, međutim, mjere koje uvode razlikovanje između poduzetnika koji se, s obzirom na cilj predmetnog pravnog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koje su stoga *a priori* selektivne, kada dotična država članica uspije dokazati da je to razlikovanje opravdano jer proizlazi iz naravi ili strukture sustava kojeg su te mjere dio (vidjeti presudu World Duty Free, t. 58. i navedenu sudsku praksu).
- 65 Stoga je na temelju metode u tri faze, kako je predstavljena u točkama 63. i 64. ove presude, moguće zaključiti da je određena nacionalna porezna mjera selektivna.
- 66 Također valja, i dalje podredno, preuzeti obrazloženje iz pobijane odluke na temelju kojeg je Komisija zaključila da je sporna mjera selektivna.
- 67 Najprije valja pojasniti da se *goodwill* u pobijanoj odluci definira kao vrijednost ugleda tvrtke trgovačkog imena dotičnog poduzetnika, dobri poslovni odnosi s kupcima, vještine zaposlenih i ostali takvi čimbenici koji bi mogli dovesti do veće zarade u budućnosti (uvodna izjava 18. pobijane odluke). On proizlazi iz računovodstvene razlike između troška stjecanja i tržišne vrijednosti imovine poduzetnika koju je spojeni subjekt stekao ili koja je pod njegovom kontrolom (uvodna izjava 99. pobijane odluke). Kad se stjecanje društva ostvaruje stjecanjem njegovih dionica, *goodwill* odgovara razlici između cijene plaćene za stjecanje udjela u društvu i tržišne vrijednosti imovine tog društva, što je razlika koja se u poslovnim knjigama poduzetnika stjecatelja treba knjižiti kao zasebna nematerijalna imovina čim taj poduzetnik preuzme kontrolu nad stečenim poduzetnikom (uvodna izjava 18. pobijane odluke).
- 68 U uvodnoj izjavi 19. pobijane odluke navodi se da se u skladu sa španjolskim poreznim načelima, *goodwill*, osim sporne mjere, može amortizirati samo u slučaju „poslovnog spajanja”, odnosno, u skladu sa širokim poimanjem tog izraza, nakon stjecanja imovine ili doprinosa u imovini neovisnih poduzetnika i nakon transakcije spajanja ili podjele.
- 69 Financijski *goodwill* u pobijanoj se odluci definira kao ekvivalent *goodwilla* koji je knjižen u poslovnim knjigama poduzetnika stjecatelja u slučaju spajanja tog poduzetnika i stečenog poduzetnika. Stoga, prema mišljenju Komisije, pojam financijskog *goodwilla*, naveden u spornoj mjeri, u područje stjecanja udjela uvodi pojam koji se obično koristi za transakcije poslovnih spajanja (uvodna izjava 20. pobijane odluke).
- 70 Komisija je u pobijanoj odluci smatrala da je relevantni referentni okvir ili sustav bio španjolski sustav poreza na dobit i, preciznije, pravila o poreznom tretmanu financijskog *goodwilla* definirana u navedenom poreznom sustavu (uvodna izjava 96. pobijane odluke). Pojasnila je da „spornu mjeru treba ocijeniti uzimajući u obzir opće odredbe sustava poreza na dobit koje se primjenjuju na situacije u kojima pojava *goodwilla* dovodi do porezne pogodnosti [...] jer smatra da situacije u kojima se financijski *goodwill* može amortizirati ne obuhvaćaju sve kategorije poreznih obveznika koji se nalaze u sličnoj činjeničnoj ili pravnoj situaciji” (uvodna izjava 89. pobijane odluke). Komisija je tako smatrala da se referentni okvir ne može ograničiti na porezni tretman financijskog *goodwilla* uveden spornom mjerom jer se tom mjerom ostvaruju koristi samo kod stjecanja udjela u nerezidentnim društvima i da referentni okvir stoga čine opće odredbe sustava poreza na dobit koje se odnose na poreznu amortizaciju *goodwilla* (u daljnjem tekstu: porezni tretman *goodwilla*).
- 71 Komisija je također navela da sporna mjera, time što omogućuje da se *goodwill* koji bi se knjižio da su se poduzetnici spojili pojavi čak i ako nema poslovnog spajanja, čini iznimku od referentnog sustava (uvodna izjava 100. pobijane odluke) s obzirom na to da se tim sustavom zbog računovodstvenih razloga amortizacija *goodwilla* predviđa samo u slučaju takvog spajanja (uvodne izjave 19., 20. i 99. pobijane odluke).

- 72 Komisija je dodala da se sporna mjera ne može smatrati novim potpuno zasebnim općim pravilom s obzirom na to da je amortizacija *goodwill* koji proizlazi iz običnog stjecanja udjela dopuštena samo u slučaju prekograničnih stjecanja udjela, a ne i u slučaju nacionalnih stjecanja udjela. Stoga se, prema mišljenju Komisije, spornom mjerom uvelo različito postupanje između nacionalnih transakcija i prekograničnih transakcija (uvodna izjava 100. pobijane odluke).
- 73 Komisija je zatim u uvodnoj izjavi 111. pobijane odluke istaknula da sporna mjera nije potrebna s obzirom na logiku poreznog sustava. Dodala je da je ta mjera također neproporcionalna. Valja napomenuti da je Komisija u uvodnoj izjavi 91. pobijane odluke već istaknula prirodu sporne mjere, koja je istodobno nejasna i neprecizna, ali i diskriminatorna.
- 74 Komisija je pojasnila da sporna mjera dovodi do drukčijeg oporezivanja poduzetnika koji se nalaze u usporedivim situacijama samo zbog toga što neki od njih sudjeluju u ulaganjima u inozemstvu (uvodna izjava 111. pobijane odluke) i da također dovodi, time što se primjenjuje i na stjecanja manjinskih udjela, do jednakog postupanja u različitim situacijama (uvodna izjava 113. pobijane odluke).
- 75 Komisija je zaključila da selektivna prednost predmetnog poreznog sustava nije opravdana prirodom poreznog sustava (uvodna izjava 114. pobijane odluke).
- 76 Valja ocijeniti je li Komisija, s obzirom na svaki od tih triju prigovora koje je istaknuo tužitelj, na temelju navedene sudske prakse i upravo navedenih obrazloženja mogla pravilno zaključiti da je sporna mjera selektivna.

a) Nepostojanje selektivnosti prima facie

- 77 U presudi od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), Opći sud u biti je smatrao da se ne može utvrditi da mjera koja čini poreznu pogodnost narušava tržišno natjecanje time što određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe stavlja u povoljniji položaj ako je ta pogodnost dostupna svim poduzetnicima koji su obveznici poreza na dobit u državi članici koja je donijela predmetnu mjeru. Opći sud smatrao je da je pogodnost koja se pruža nacionalnom poreznom mjerom općeg doseg dostupna svim poduzetnicima kada nije moguće utvrditi kategoriju poduzetnika koji ne mogu biti korisnici mjere ili, posljedično, kategoriju poduzetnika kojima je mjera namijenjena (točke 34. do 45., 52. i 79. do 81.).
- 78 Međutim, Opći sud smatrao je da pogodnost koja se pruža spornom mjerom dostupna svim poduzetnicima koji su obveznici poreza na dobit u Španjolskoj i koji odluče steći udio u nerezidentnim društvima. Naime, Opći sud istaknuo je da svi poduzetnici mogu slobodno donijeti takvu odluku, a da pritom, među ostalim, sektor djelatnosti poduzetnika ili njegova veličina ne predstavljaju nikakvo ograničenje u tom pogledu, i da isti poduzetnik može uzastopno, čak i istodobno stjecati vlasničke udjele u rezidentnim društvima i u nerezidentnim društvima (presuda od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija, T-219/10, EU:T:2014:939, t. 53. do 61.).
- 79 Na temelju takvog utvrđenja dostupnosti sporne mjere Opći sud zaključio je, primijenivši rasuđivanje navedeno u točki 77. ove presude, da Komisija za utvrđivanje da je sporna mjera selektivna nije mogla samo istaknuti da ona čini iznimku od referentnog sustava, da je ostvarila koristi samo za poduzetnike koji provode transakcije na koje se odnosi i da se njome „žel[jelo] staviti u povoljniji položaj izvoz kapitala”.
- 80 Sud je presudom World Duty Free osporio rasuđivanje iz točke 77. ove presude, pri čemu je smatrao da se njime uvodi dodatni zahtjev koji se odnosi na utvrđivanje posebne kategorije poduzetnika koje se može razlikovati na temelju njihovih posebnih svojstava, a koji se ne može izvesti iz sudske prakse (vidjeti točke 69. do 71. i 78.)

- 81 Sud je naime presudio da uvjet za primjenu ili dodjelu porezne potpore može biti temelj za utvrđivanje selektivnog karaktera te potpore ako taj uvjet dovodi do stvaranja razlike između poduzetnika koji se, s obzirom na cilj kojem teži redovni sustav koji služi kao referentni okvir, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji, i ako stoga razotkriva diskriminaciju s obzirom na poduzetnike koji su iz toga isključeni (presuda World Duty Free, t. 86.). Sud je također istaknuo da se na temelju činjenice da rezidentni poduzetnici pri stjecanju udjela u društvima porezno rezidentnima u Španjolskoj ne mogu ishoditi pogodnost koja se predviđa spornom mjerom može zaključiti da je ta mjera selektivna (presuda World Duty Free, t. 87.).
- 82 Stoga utvrđenje selektivnosti ne proizlazi nužno iz toga što određeni poduzetnici ne mogu ostvariti koristi od pogodnosti predviđenu predmetnom mjerom zbog pravnih, ekonomskih ili praktičnih ograničenja koja ih sprječavaju da provedu transakciju kojom je uvjetovana dodjela te pogodnosti, ali može proizlaziti iz običnog utvrđenja da postoji transakcija kojom se, iako je usporediva s transakcijom kojom je uvjetovana dodjela predmetne pogodnosti, ne daje pravo na nju. Iz toga slijedi da porezna mjera može biti selektivna, iako svi poduzetnici mogu slobodno odlučiti provesti transakciju kojom je uvjetovana dodjela pogodnosti koja se predviđa tom mjerom.
- 83 Tako se naglasak stavio na pojam selektivnosti koja se temelji na razlikovanju između poduzetnika koji odluče provesti određene transakcije i drugih poduzetnika koji ih ne odluče provesti, a ne na razlikovanju između poduzetnika s obzirom na njihova posebna obilježja.
- 84 Stoga je Opći sud dužan primijeniti to rasuđivanje na spornu mjeru.
- 85 Međutim, može se samo utvrditi da se spornom mjerom poduzetnicima koji se oporezuju u Španjolskoj i koji su odlučili steći udio u nerezidentnim društvima daje prednost u odnosu na poduzetnike koji se oporezuju u Španjolskoj i koji su odlučili steći udio u rezidentnim društvima.
- 86 Naime, poduzetnici koji se oporezuju u Španjolskoj ne mogu, kada provode transakciju stjecanja udjela u rezidentnom društvu, na temelju te transakcije steći pogodnost predviđenu spornom mjerom.
- 87 Stoga, kada je poduzetnik koji se oporezuje u Španjolskoj odlučio steći udio u nerezidentnom društvu, on se, u okviru koji je određen tom transakcijom, nalazi u povoljnijem položaju u odnosu na sve druge poduzetnike, uključujući sebe samog (vidjeti točku 78. ove presude), koji su odlučili steći udio u rezidentnom društvu.
- 88 Iz prethodno navedenog proizlazi da nacionalna porezna mjera kao što je sporna mjera, kojom se dodjeljuje pogodnost koja je uvjetovana provedbom gospodarske transakcije, može biti selektivna, uključujući kada, s obzirom na obilježja predmetne transakcije, svaki poduzetnik može slobodno odlučiti provesti tu transakciju.
- 89 Prvi prigovor koji ističe tužitelj, koji se u biti temelji na činjenici da svi poduzetnici mogu ostvariti koristi od pogodnosti koja se pruža spornom mjerom, stoga treba odbiti a da pritom nije potrebno prihvatiti zahtjeve za mjere upravljanja postupkom koje je tužitelj podnio u tom pogledu jer se na temelju tih mjera treba moći utvrditi da svi poduzetnici mogu ostvariti koristi od pogodnosti koja se pruža spornom mjerom.

b) Postojanje odstupanja

- 90 Tužitelj u okviru drugog prigovora kritizira to što je Komisija u ovom slučaju primijenila prve dvije faze metode navedene u točkama 63. i 64. ove presude, na temelju kojih se može utvrditi postoji li odstupanje od redovnog ili uobičajenog poreznog sustava, odnosno razlikovanje između transakcija koje se, s obzirom na cilj koji se želi postići tim sustavom, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji. On u biti osporava elemente usporedbe koje je Komisija uzela u obzir u okviru te dvije faze.

91 Stoga je na Općem sudu da ocijeni je li Komisija ispravno provela prve dvije faze metode analize navedene u točkama 63. i 64. ove presude, odnosno utvrđivanje redovnog nacionalnog poreznog sustava (prva faza) i utvrđivanje odstupanja od tog poreznog sustava (druga faza).

1) Prva faza

92 Kao što je istaknuto u točki 70. ove presude, Komisija je za svoju analizu selektivnosti kao referentni okvir utvrdila porezni tretman *goodwill* te taj okvir nije ograničila na porezni tretman isključivo financijskog *goodwill*. Naime, smatrala je da situacije u kojima se financijski *goodwill* može amortizirati ne obuhvaćaju sve kategorije poreznih obveznika koji se nalaze u sličnoj činjeničnoj i pravnoj situaciji. Stoga u pobijanoj odluci ispitivanje kriterija selektivnosti nije ograničila samo na stjecanja udjela u nerezidentnim društvima.

93 Međutim, tužitelj tvrdi da španjolski poduzetnici, iako mogu bez problema provesti spajanje s rezidentnim društvima, što im omogućuje ostvarivanje koristi od amortizacije *goodwill*, nailaze na poteškoće koje ih sprječavaju da provedu spajanje, a stoga i ostvare koristi od te amortizacije, kod transakcija koje se odnose na nerezidentna društva. Ovisno o vrsti predmetnih transakcija, poduzetnici se stoga nalaze u različitim pravnim i činjeničnim situacijama, čime se opravdava različit porezni tretman. Stoga se ne može smatrati da se spornom mjerom, koja se primjenjuje samo na stjecanja udjela u nerezidentnim društvima, uvodi razlikovanje između transakcija koje se nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji.

94 Argumentacija tužitelja navodi Opći sud na to da se pita o relevantnosti referentnog okvira koji je Komisija odabrala u ovom slučaju s obzirom na to da, prema mišljenju tužitelja, taj okvir treba, zbog prepreka prekograničnim spajanjima, ograničiti na spornu mjeru koja se primjenjuje samo na stjecanja udjela u nerezidentnim društvima.

95 Ovdje je riječ o utvrđivanju redovnog nacionalnog poreznog sustava, odnosno o prvoj od triju faza metode čiju provedbu Sud predviđa kako bi se ispitala selektivnost nacionalne porezne mjere (vidjeti točke 63. i 64. ove presude).

96 Kao prvo, valja istaknuti da je ta prva faza navedena u točki 16. Obavijesti Komisije o primjeni propisa o državnim potporama na mjere koje se odnose na izravno oporezivanje poduzetnika (SL 1998., C 384, str. 3.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 4., str. 9., u daljnjem tekstu: Obavijest iz 1998.). U toj je točki pojašnjeno da prvo treba utvrditi koji je zajednički sustav koji se primjenjuje.

97 Najprije, Komisija je u Obavijesti o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. [UFEU-a] (SL 2016., C 262, str. 1., u daljnjem tekstu: Obavijest iz 2016.) navela da je referentni sustav referentna vrijednost u odnosu na koju treba izvršiti procjenu selektivnosti mjere (točka 132.)

98 Kao drugo, valja istaknuti da se, iako su u sudskoj praksi Suda pružena pojašnjenja na temelju kojih se zemljopisni doseg referentnog okvira može odrediti prije analize njegova odnosa s mjerom koju se smatra potporom (vidjeti u tom smislu presudu od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 64. do 66.; vidjeti također, što se tiče upravnog tijela koje ima samostalnu normativnu ovlast u odnosu na ovlast dotične države članice, presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 61. i 62.), materijalno ograničavanje tog referentnog okvira, naprotiv, u načelu provodi u vezi s tom mjerom.

99 Tako je u presudi od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr. (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 50.), što se tiče mjere oslobođenja od poreza na dobit koje ostvaruju proizvodne i radničke zadruge, Sud smatrao da taj porez u cijelosti čini referentni okvir s obzirom na činjenicu da se, za potrebe izračuna poreza na dobit društava, porezna osnovica korisnikâ te mjere određuje na isti način kao i porezna

osnovica za druge vrste društava, odnosno ovisno o iznosu neto dobiti koja proizlazi iz obavljanja djelatnosti poduzetnika na kraju porezne godine. Tako je referentni okvir utvrđen uzimajući u obzir, s jedne strane, predmet mjere koji je očito povezan s predmetom referentnog okvira i, s druge strane, situaciju korisnikâ te mjere koja je usporediva sa situacijom drugih osoba na koje se referentni okvir primjenjuje.

- 100 Sud je u presudi od 8. rujna 2011., Komisija/Nizozemska (C-279/08 P, EU:C:2011:551, t. 63. do 67.), iako se predmetnom mjerom određenim poduzetnicima dodjeljivala prednost time što im se omogućilo da unovče ekonomsku vrijednost ostvarenih smanjenja emisija dušikovih oksida, priznao da je referentni okvir u biti određen nenavođenjem te mjere u zakonodavnim tekstovima koji su, međutim, imali sličan cilj u pogledu okoliša. Tako je naveo da se referentni okvir sastoji od „zakona o upravljanju okolišem i onečišćenju zraka koji ne sadržavaju predmetnu mjeru”.
- 101 Sud je u tim dvama predmetima smatrao da postoji sustav čiji je predmet povezan s predmetom mjere o kojoj je riječ i koji se, iako je nepovoljniji od te mjere, ipak primjenjuje na subjekte koji se nalaze u situacijama usporedivima sa situacijom korisnikâ te mjere. U predmetu u kojem je donesena presuda od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr. (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 50.), ti su subjekti bila druga društva koja podliježu porezu na dobit čija se porezna osnovica utvrđivala na isti način kao i porezna osnovica proizvodnih i radničkih zadruga. U predmetu u kojem je donesena presuda od 8. rujna 2011., Komisija/Nizozemska (C-279/08 P, EU:C:2011:551, t. 64.), riječ je bila o poduzetnicima koji su ispuštali dušikove okside i na koje se predmetna mjera nije primjenjivala, ali kojima su, međutim, kao i poduzetnicima na koje se ta mjera primjenjivala, naložene obveze u području ograničenja i smanjenja emisija dušikovih oksida.
- 102 Tako iz sudske prakse proizlazi da je, osim postojanja povezanosti između predmeta mjere o kojoj je riječ i predmeta uobičajenog sustava, na temelju ispitivanja usporedivosti situacija koje proizlaze iz te mjere i situacija koje proizlaze iz tog sustava također moguće materijalno ograničiti doseg navedenog sustava.
- 103 Uostalom, upravo usporedivost tih situacija također omogućuje utvrđivanje postojanja odstupanja (vidjeti točku 63. ove presude) kad se situacije koje proizlaze iz sporne mjere tretiraju drukčije od situacija koje proizlaze iz uobičajenog sustava, iako su usporedive.
- 104 Tako sveukupno rasuđivanje koje se odnosi na prve dvije faze metode navedene u točkama 63. i 64. ove presude u određenim slučajevima može dovesti do istodobnog utvrđivanja uobičajenog sustava i postojanja odstupanja.
- 105 Međutim, valja pojasniti da je Sud u presudi od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr. (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 54. do 61.), nastavio analizu ispitivanjem posebnih obilježja proizvodnih i radničkih zadruga te je na kraju te analize, koja je bila slična analizi provedenoj u okviru druge faze metode navedene u točkama 63. i 64. ove presude, zaključio da se za ta društva u načelu ne može smatrati da se nalaze u pravnoj i činjeničnoj situaciji koja je usporediva sa situacijom trgovačkih društava.
- 106 Kao treće, i dalje prema sudskoj praksi Suda, usporedivost situacija, koja u okviru prve faze metode navedene u točkama 63. i 64. ove presude omogućuje materijalno ograničavanje uobičajenog sustava, ocjenjuje se s obzirom na cilj koji se želi postići tim sustavom.
- 107 Tako je Sud, u predmetu u kojem je donesena presuda od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr. (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 50.), upravo ispitivanjem situacije subjekata s obzirom na cilj poreza na dobit zaključio da su situacija proizvodnih i radničkih zadruga i situacija drugih društava usporedive. Naime, iako je cilj tog poreza oporezivanje dobiti društava (točka 54.), određivanje porezne osnovice zadruga i porezne osnovice drugih društava, što je prva faza koja je potrebna za utvrđivanje poreza, provodi se na jednak način (točka 50.).

- 108 U predmetu u kojem je donesena presuda od 8. rujna 2011., Komisija/Nizozemska (C-279/08 P, EU:C:2011:551, t. 63., 64. i 67.), drugim su društvima, koja nisu ostvarivala koristi od sporne mjere, a koja su također ispuštala dušikove okside, stoga „zakonima o upravljanju okolišem i onečišćenju zraka” (vidjeti točku 100. ove presude) naložene iste obveze u području ograničenja i smanjenja emisija dušikovih oksida. Ta su se druga društva stoga, s obzirom na cilj zaštite okoliša koji se nastoji postići spornom mjerom i osobito navedenim zakonima koji čine uobičajeni sustav, našla u situaciji usporedivoj sa situacijom društava korisnika sporne mjere.
- 109 S obzirom na prethodna razmatranja, valja utvrditi nalaze li se u ovom slučaju, s obzirom na cilj uobičajenog sustava koji je utvrdila Komisija, čiji predmet mora biti povezan s predmetom sporne mjere, poduzetnici koji stječu udjele u rezidentnim društvima i poduzetnici koji stječu udjele u nerezidentnim društvima, kao što to tvrdi tužitelj, u pravnim i činjeničnim situacijama koje nisu usporedive i koje su toliko različite da bi se uobičajeni sustav trebao ograničiti na spornu mjeru.
- 110 U tom pogledu valja istaknuti da se spornom mjerom omogućuje amortizacija, u porezne svrhe, *goodwill* koji proizlazi iz stjecanja udjela u nerezidentnim društvima.
- 111 U španjolskom se poreznom sustavu porezna osnovica određuje na temelju računovodstvene dobiti, u koju se potom unose ispravci na temelju poreznih pravila (uvodne izjave 37. i 97. pobijane odluke).
- 112 Međutim, jednim se od tih pravila, čiji je predmet povezan s predmetom sporne mjere, predviđa amortizacija *goodwill*.
- 113 U skladu s tim pravilom, amortizacija *goodwill* moguća je u slučaju „poslovnog spajanja”, odnosno, u skladu sa širokim poimanjem tog izraza, nakon stjecanja imovine ili doprinosa u imovini neovisnih poduzetnika i nakon transakcije spajanja ili podjele (uvodne izjave 19. i 99. pobijane odluke).
- 114 Valja pojasniti da se iz odredbi članka 89. stavka 3. španjolskog Zakona o porezu na dobit ne može zaključiti da poduzetnici mogu, osim u slučaju u kojem se sporna mjera primjenjuje, ostvariti koristi od amortizacije *goodwill* za obična stjecanja udjela. Naime, kao što je sama Kraljevina Španjolska to navela u svojim očitovanjima, na temelju tih odredbi, kad određeni poduzetnik stječe udjele u nekom društvu, dopušteno mu je amortizirati *goodwill* koji se odnosi na to stjecanje udjela samo ako se zatim spoji sa stečenim društvom. Stoga je spajanje, koje je oblik poslovnog spajanja i, uostalom, jedini oblik koji Komisija uzima u obzir u okviru uskog poimanja tog izraza (uvodna izjava 23. pobijane odluke) koji upotrebljava kad se ograničava samo na slučajeve stjecanja udjela (uvodne izjave 20. i 27. pobijane odluke), potreban uvjet za amortizaciju *goodwill*.
- 115 Iz prethodno navedenog proizlazi da je samo u slučaju poslovnog spajanja moguće amortizirati *goodwill* u porezne svrhe. Također valja istaknuti da se takav porezni tretman *goodwill* primjenjuje bez razlike na prekogranične transakcije i na unutarnje transakcije u Kraljevini Španjolskoj.
- 116 Međutim, upravo se u vezi s računovodstvenom logikom porezni tretman *goodwill* organizira na osnovi kriterija koji se temelji na postojanju odnosno nepostojanju poslovnog spajanja.
- 117 Naime, poslovno spajanje proizlazi iz stjecanja imovine ili doprinosa u imovini neovisnih poduzetnika ili pak spajanja ili podjele (vidjeti točku 113. ove presude). Nakon tih se transakcija *goodwill*, koji proizlazi iz razlike između troška stjecanja i tržišne vrijednosti tako stečene imovine, knjiži kao zasebna nematerijalna imovina u poslovnim knjigama poduzetnika proizašlog iz spajanja (uvodne izjave 19. i 99. pobijane odluke).
- 118 Tako je, s obzirom na računovodstvene tehnike i načela koji se nastoje poštovati u okviru poreznog tretmana *goodwill*, relevantno utvrđenje postojanja poslovnog spajanja koje dovodi do knjiženja tog *goodwill*, što zatim omogućuje njegovu amortizaciju.

- 119 Istina je da se, na temelju španjolskih računovodstvenih načela, razlika između cijene plaćene za stjecanje udjela u društvu i tržišne vrijednosti imovine tog društva, čak i bez poslovnog spajanja, u poslovnim knjigama poduzetnika stjecatelja može knjižiti kao zasebna nematerijalna imovina kad potonji poduzetnik preuzme kontrolu nad stečenim poduzetnikom. Stoga je riječ o prikazu, u okviru konsolidacije financijskih izvještaja, ukupne situacije grupe društava koja podliježu jedinstvenom nadzoru (uvodne izjave 18. i 97. pobijane odluke).
- 120 Međutim, činjenica da je poduzetnik stekao udio u rezidentnom društvu ili u nerezidentnom društvu nema nikakve veze s knjiženjem *goodwill* u poslovnim knjigama poduzetnika, a stoga ni s ciljem poreznog tretmana *goodwill*.
- 121 U tom je pogledu nevažno to što mogu postojati prepreke prekograničnom spajanju. Naime, cilj je poreznog tretmana *goodwill* osigurati određenu dosljednost između poreznog tretmana *goodwill* i njegova računovodstvenog tretmana, što opravdava amortizaciju *goodwill* kad on proizlazi iz poslovnog spajanja (vidjeti točke 116. i 118. ove presude). Cilj poreznog tretmana *goodwill* stoga nije nadomjestiti postojanje prepreka prekograničnom spajanju ili osigurati jednak tretman različitih vrsta stjecanja udjela.
- 122 Posljedično, poduzetnici koji stječu udjele u nerezidentnim društvima nalaze se, s obzirom na cilj poreznog tretmana *goodwill*, u pravnoj i činjeničnoj situaciji koja je usporediva sa situacijom poduzetnika koji stječu udjele u rezidentnim društvima.
- 123 Komisija je stoga u okviru prve faze metode navedene u točkama 63. i 64. ove presude pravilno odlučila ne ograničiti ispitivanje kriterija selektivnosti samo na stjecanja udjela u nerezidentnim društvima te je tako na temelju uobičajenog sustava utvrdila porezni tretman *goodwill*, a ne porezni tretman financijskog *goodwill* uveden spornom mjerom (vidjeti točku 70. ove presude).
- 124 Valja dodati da se spornom mjerom, time što se njome omogućuje amortizacija *goodwill* za stjecanja udjela u nerezidentnim društvima bez poslovnog spajanja, na te transakcije primjenjuje različit tretman od onog koji se primjenjuje na stjecanja udjela u rezidentnim društvima, iako se te dvije vrste transakcija nalaze, s obzirom na cilj koji se želi postići uobičajenim sustavom, u pravno i činjenično usporedivim situacijama. Stoga se na temelju te faze analize može istaknuti da je Komisija u okviru druge faze metode navedene u točkama 63. i 64. ove presude pravilno utvrdila da sporna mjera odstupa od uobičajenog sustava (presuda World Duty Free, t. 57.).
- 125 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da valja odbiti prigovor tužitelja, ne samo u pogledu prve faze metode navedene u točkama 63. i 64. ove presude, nego i u pogledu druge faze te metode, čime se potvrđuje postojanje povezanosti između tih dviju faza, odnosno, katkad čak i, kao u ovom slučaju, uobičajenog rasuđivanja (vidjeti točku 104. ove presude).
- 126 Međutim, unatoč postojanju poreznog sustava, u vezi sa spornom mjerom i s obzirom na cilj prema kojem se transakcije, koje ne ostvaruju koristi od te mjere, nalaze u usporedivoj situaciji s transakcijama koje ostvaruju takve koristi, još valja ispitati može li sama sporna mjera, s obzirom na svoja posebna obilježja i stoga neovisno o bilo kakvoj komparativnoj analizi, činiti neovisan referentni okvir, kao što to tvrdi tužitelj.
- 127 U tom pogledu treba istaknuti da mjera može činiti vlastiti referentni okvir kad se njome uvodi jasno određen porezni sustav koji ima posebne ciljeve te se time razlikuje od svakog drugog poreznog sustava koji se primjenjuje u dotičnoj državi članici. Stoga u takvom slučaju valja utvrditi, za potrebe ocjene uvjeta selektivnosti, jesu li određeni subjekti isključeni iz područja primjene te mjere iako se, s obzirom na njezin cilj, ti subjekti nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji sa subjektima na koje se primjenjuje (vidjeti u tom smislu presudu od 7. ožujka 2012., British Aggregates/Komisija, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, t. 51., 63., 67. i 71. do 75.).

- 128 Što se tiče mjere kojom se ne uvodi jasno određen porezni sustav, nego koja pripada širem pravnom kontekstu, nezavisni odvjetnik J.-P. Warner pružio je u svojem mišljenju u predmetu Italija/Komisija (173/73, EU:C:1974:52, str. 728.) pojašnjenja koja se, iako se odnose na nacionalni sustav socijalne sigurnosti, korisno mogu primijeniti u poreznom području za potrebe utvrđivanja može li se za takvu mjeru smatrati da sama čini neovisan referentni okvir.
- 129 Prema mišljenju nezavisnog odvjetnika J.-P. Warnera, opća reforma sustava socijalne sigurnosti u određenoj državi članici, koja uzgredno ima učinak smanjenja stope doprinosa poslodavaca, može kao takva biti izvan područja primjene odredbi koje se odnose na državne potpore. Međutim, prema njegovu mišljenju, mjera o kojoj je riječ u tom predmetu ne čini takvu reformu ni element reforme takve prirode, nego samo ima za cilj riješiti poseban problem. Ona je stoga, kao što je Sud to potvrdio u presudi od 2. srpnja 1974., Italija/Komisija (173/73, EU:C:1974:71), bila obuhvaćena odredbama koje se odnose na državne potpore.
- 130 Pristup koji je nezavisni odvjetnik J.-P. Warner iznio u svojem mišljenju u predmetu Italija/Komisija (173/73, EU:C:1974:52, str. 728.) dovodi do toga da se isključivanje iz područja primjene odredbi koje se odnose na državne potpore temelji na sustavnoj i općoj prirodi mjere.
- 131 Budući da u sudskoj praksi ne postoje druga pojašnjenja u pogledu metode koja omogućuje utvrđivanje, u okviru šireg konteksta, neovisnog sustava koji može činiti referentni okvir, korisno je informativno uputiti na obavijesti Komisije u tom području.
- 132 Taj je pristup uostalom sličan pristupu nezavisnog odvjetnika J.-P. Warnera koji je opisan u točki 133. Obavijesti iz 2016., iz koje proizlazi da se referentni sustav sastoji od dosljednog skupa pravila koja se na temelju objektivnih kriterija općenito primjenjuju na sve poduzetnike koji su obuhvaćeni njegovim područjem primjene kako je utvrđeno njegovim ciljem.
- 133 Također se može istaknuti da se točkom 13. Obavijesti iz 1998. u svrhu razlikovanja državnih potpora od općih mjera predviđaju dvije kategorije općih mjera, odnosno, s jedne strane, „porezne mjere sasvim tehničke prirode (primjerice, određivanje porezne stope, propisi o amortizaciji i odgođenim troškovima i prihodima u budućim razdobljima; propisi o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili izbjegavanju plaćanja poreza)” i, s druge strane, „mjere kojima se ostvaruju ciljevi opće [...] politike smanjivanjem poreznog tereta u odnosu na određene troškove proizvodnje”.
- 134 U ovom je slučaju sporna mjera samo poseban način primjene šireg poreza, odnosno poreza na dobit, te se njome stoga ne uvodi jasno određen porezni sustav (vidjeti točku 127. ove presude). Stoga valja primijeniti uvodne izjave navedene u točkama 128. do 133. ove presude.
- 135 U tom pogledu valja istaknuti da se spornom mjerom, kao što to pravilno navodi Komisija u uvodnoj izjavi 100. pobijane odluke, ne uvodi novo opće pravilo koje se u potpunosti odnosi na amortizaciju *goodwill*, nego iznimka od općeg pravila prema kojoj samo poslovna spajanja mogu dovesti do amortizacije *goodwill*, pri čemu bi se tom iznimkom, prema tvrdnjama Kraljevine Španjolske, trebali otkloniti nepovoljni učinci koje primjena općeg pravila ima na stjecanja udjela u nerezidentnim društvima.
- 136 Stoga se, kao prvo, spornom mjerom pogodnost amortizacije *goodwill* rezervira samo za stjecanja udjela u nerezidentnim društvima. Njome se stoga transakcija stjecanja udjela ne proglašava novim općim kriterijem kojim se organizira porezni tretman *goodwill*, na temelju čega bi se moglo smatrati da je sporna mjera „porezna mjera sasvim tehničke prirode” u smislu točke 13. Obavijesti iz 1998.
- 137 Kao drugo, Kraljevina Španjolska navela je u svojim očitovanjima navedenima u pobijanoj odluci da je sporna mjera donesena zbog toga što postoje prepreke, osobito pravne, koje španjolske ulagače sprječavaju da provedu prekogranična poslovna spajanja i stoga ostvare koristi od amortizacije *goodwill* koja je na temelju španjolskog poreznog prava dopuštena u slučaju takvog spajanja, iako

mogu bez problema provoditi spajanja u nacionalnom okviru (uvodne izjave 48. i 80. pobijane odluke). Stoga je cilj sporne mjere, prema tvrdnjama njezina autora, samo ispraviti situaciju koja se smatra nezadovoljavajućom i koja je stvorena sustavom koji se odnosi na porezni tretman *goodwill*. Ona stoga ne čini neovisnu reformu poreza na dobit u odnosu na taj sustav.

- 138 Usto, s obzirom na to da je njezin cilj riješiti poseban problem, odnosno problem navodnih učinaka prepreka prekograničnim spajanjima na porezni tretman *goodwill*, ne može se smatrati da se spornom mjerom ostvaruje cilj opće gospodarske politike u smislu točke 13. Obavijesti iz 1998.
- 139 Stoga, da ponovim riječi koje je nezavisni odvjetnik J.-P. Warner upotrijebio u svojem mišljenju u predmetu Italija/Komisija (173/73, EU:C:1974:52, str. 728.), sporna mjera, čiji je jedini cilj riješiti poseban problem, nije opća reforma.
- 140 Iz prethodno navedenog proizlazi da se referentni sustav ne može ograničiti samo na spornu mjeru. Time se potvrđuje da porezni tretman *goodwill* u ovom slučaju čini, kao što je to pravilno utvrdila Komisija u pobijanoj odluci, relevantni referentni sustav (vidjeti točku 123. ove presude).
- 141 S obzirom na prethodna razmatranja i osobito razmatranja navedena u točkama 121. i 138. ove presude, prigovor tužitelja koji se temelji na postojanju prepreka prekograničnim spajanjima treba odbiti jer se njime dovodi u pitanje referentni okvir koji je utvrdila Komisija.

2) Druga faza

- 142 Tužitelj tvrdi da Komisija, koja je, prema njegovu mišljenju, bila dužna dokazati da su stjecanja udjela u rezidentnim društvima i stjecanja udjela u nerezidentnim društvima usporediva s obzirom na cilj porezne neutralnosti koji se nastoji postići spornom mjerom, nije ispunila tu obvezu.
- 143 Što se tiče druge faze metode navedene u točkama 63. i 64. ove presude, iako je Sud u presudi od 8. studenoga 2001., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 41.), uputio na cilj koji se nastoji postići „predmetnom mjerom”, nakon toga je uputio na cilj koji se nastoji postići „pravnim sustavom” kojega je ta mjera dio (presude od 29. travnja 2004., *GIL Insurance i dr.*, C-308/01, EU:C:2004:252, t. 68.; od 3. ožujka 2005., *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, t. 40.; od 6. rujna 2006., *Portugal/Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 54., i od 21. prosinca 2016., *Komisija/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 54.). Sud je u presudi *World Duty Free*, koju je donijelo veliko vijeće, još izričitiije uputio na cilj koji se želi postići redovnim ili uobičajenim poreznim sustavom koji se primjenjuje u predmetnoj državi članici (točka 57.).
- 144 Valja istaknuti da je zbog te sudske prakse usporedba koja se primjenjuje radi provedbe druge faze metode navedene u točkama 63. i 64. ove presude otada u velikom dijelu slična onoj koju Sud upotrebljava i za potrebe utvrđivanja materijalnog područja primjene referentnog okvira (vidjeti točke 102. do 108. i 125. ove presude).
- 145 Na temelju sudske prakse navedene u točki 143. ove presude i osobito presude *World Duty Free* o kojoj su stranke u skladu s načelom kontradiktornosti mogle podnijeti svoja očitovanja, valja uzeti u obzir cilj redovnog sustava u cjelini.
- 146 Međutim, valja utvrditi da cilj uobičajenog sustava nije omogućiti poduzetnicima da ostvaruju poreznu pogodnost amortizacije *goodwill* kad naiđu na poteškoće koje ih sprječavaju da provedu poslovno spajanje (vidjeti točke 116. do 121. ove presude).
- 147 Zapravo je sporna mjera ta kojom se to nastoji postići na način da se otkloni postojanje prepreka prekograničnom spajanju i time, prema tvrdnjama Kraljevine Španjolske, zajamči poštovanje načela porezne neutralnosti (vidjeti točku 137. ove presude).

- 148 Argument tužitelja o postojanju prepreka prekograničnim spajanjima, koji se, suprotno njegovim tvrdnjama, temelji na cilju sporne mjere, a ne na cilju uobičajenog sustava, stoga treba odbiti kao bespredmetan u okviru ispitivanja druge faze metode navedene u točkama 63. i 64. ove presude. Suprotno tomu, on će se ponovno ispitati u okviru trećeg prigovora koji se odnosi na treću fazu te metode.
- 149 Štoviše, valja podsjetiti da se uobičajenim sustavom amortizacija *goodwill*a predviđa samo u slučaju poslovnog spajanja i da se spornom mjerom, time što se njome ta amortizacija omogućuje za stjecanja udjela u nerezidentnim društvima, na te transakcije primjenjuje različit tretman od onog koji se primjenjuje na stjecanja udjela u rezidentnim društvima, iako se te dvije vrste transakcija nalaze, s obzirom na cilj uobičajenog sustava, u pravno i činjenično usporedivim situacijama. Stoga se spornom mjerom uvodi odstupanje od tog sustava, kao što je to pravilno smatrala Komisija (vidjeti točku 124. ove presude).
- 150 Prigovor tužitelja stoga treba odbiti.
- 151 Zaključak iz točke 150. ove presude ne može se dovesti u pitanje sudskom praksom na koju se poziva tužitelj.
- 152 Naime, kao prvo, što se tiče presude od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 61. i 62.), jedna je zračna luka u okviru svoje samostalne regulatorne ovlasti donijela pravilnik o pristojbama zračnih luka, o kojemu je riječ u tom predmetu, koji se stoga nije mogao smatrati odstupanjem od sustava koji se primjenjuje na sve zračne luke. Kontekst predmeta u kojem je donesena ta presuda stoga uopće nije povezan s kontekstom u ovom slučaju.
- 153 Kao drugo, u predmetu u kojem je donesena presuda od 14. siječnja 2015., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9), dodijeljena se prednost sastojala od prava povlaštenog pristupa autobusnim trakovima koje su uživali taksiji, ali ne i vozila za privatni najam uz vozača (točka 63.). S obzirom na cilj predmetne mjere, odnosno osiguranje sigurnog i učinkovitog prometnog sustava (točka 50.), Sud je na temelju činjenice da samo taksiji smiju tražiti ili čekati putnike bez prethodne rezervacije (točka 5.) i da se određene obveze, osobito činjenica da moraju biti prepoznatljivi i osposobljeni prevoziti osobe u invalidskim kolicima (točka 60.), nalažu samo njima mogao zaključiti da se taksiji ne nalaze u usporedivoj situaciji s vozilima za privatni najam uz vozača (točka 61.).
- 154 Isto tako, što se tiče presude od 29. ožujka 2012., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), mjera o kojoj je riječ u tom predmetu primjenjivala se na određene porezne obveznike koji se, s obzirom na cilj te mjere, koja je bila uvedena kako bi se osiguralo da se pri provedbi najstarijih sudskih postupaka u području poreza poštuje načelo razumnog roka, nisu nalazili u istoj situaciji kao i drugi porezni obveznici koji su bili stranke novijih postupaka s poreznom upravom (točke 40. do 42.).
- 155 Stoga je točno da je Sud u te dvije presude uzeo u obzir cilj mjere kojom se trebala pružiti predmetna prednost, ali ne i, općenitije, cilj sustava kojega je ta mjera bila dio, iako je Sud u presudi od 14. siječnja 2015., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, t. 55.), podsjetio da iz ustaljene sudske prakse proizlazi da se člankom 107. stavkom 1. UFEU-a zahtijeva da se utvrdi stavlja li neka nacionalna mjera, u okviru određenog pravnog sustava, „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe u povoljniji položaj”, u usporedbi s drugima koji se nalaze, s obzirom na cilj koji se želi postići navedenim sustavom, u činjenično i pravno usporedivoj situaciji.
- 156 Međutim, Sud je u svojoj novijoj sudskoj praksi pojasnio da valja uzeti u obzir cilj sustava kojega je mjera kojom se pruža prednost dio, a ne cilj te mjere (vidjeti točku 143. ove presude).

- 157 Kao treće, Sud je u presudi od 9. prosinca 1997., Tiercé Ladbroke/Komisija (C-353/95 P, EU:C:1997:596), utvrdio da je nacionalni zakonodavac različito tretirao oklade organizirane u Francuskoj na francuske utrke u odnosu na oklade organizirane u Francuskoj na strane utrke time što je predvidio da potonje utrke podliježu zakonskim i poreznim odbitcima koji su na snazi u zemlji u kojoj se utrke organiziraju (točke 2., 3. i 36.).
- 158 Točno je da je Sud istaknuo da dvije kategorije oklada nisu jednake (presuda od 9. prosinca 1997., Tiercé Ladbroke/Komisija, C-353/95 P, EU:C:1997:596, t. 33.), što može upućivati na rasuđivanje koje proizlazi iz druge faze metode navedene u točkama 63. i 64. ove presude.
- 159 Međutim, kako bi opravdao takvo utvrđenje, Sud je, među ostalim, istaknuo da uzajamno kladenje obilježava činjenica da ulozi čine zajednička sredstva koja se, nakon različitih pristojbi, raspodjeljuju dobitnicima u jednakom iznosu, bez obzira na podrijetlo oklada, što znači da dio uloga namijenjen dobitnicima ne može ovisiti o državama u kojima su oklade zaprimljene. Stoga je zaključio da se dobro funkcioniranje takvog sustava može osigurati samo ako je stopa pristojbi kojoj može podlijezati iznos uloga od oklada na određenu utrku stopa države u kojoj se utrka odvija (točka 34.).
- 160 Sud je stoga u tom predmetu usvojio pristup koji zapravo proizlazi iz treće faze metode navedene u točkama 63. i 64. ove presude, koja se temelji na ispitivanju opravdanja utvrđenog različitog postupanja.
- 161 Stoga se na presudu od 9. prosinca 1997., Tiercé Ladbroke/Komisija (C-353/95 P, EU:C:1997:596) ne može korisno pozivati u svrhu osporavanja načina na koji je Komisija postupila u ovom slučaju u pogledu prvih dviju faza metode navedene u točkama 63. i 64. ove presude.
- 162 Osim toga, okolnosti predmeta u kojem je donesena ta presuda razlikuju se od okolnosti predmeta u ovom slučaju. Stoga se bez dodatnih pojašnjenja tužitelja iz toga što je Sud priznao da se oklade organizirane u Francuskoj na belgijske utrke i oklade organizirane u Francuskoj na francuske utrke nalaze u različitim situacijama (vidjeti točku 158. ove presude) ne može zaključiti da se stjecanja udjela u rezidentnim društvima i stjecanja udjela u nerezidentnim društvima nalaze u različitim situacijama.
- 163 U svakom slučaju, zaključak do kojeg je Opći sud došao u točki 150. ove presude temelji se na novijoj sudskoj praksi Suda navedenoj u točki 143. ove presude.
- 164 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da ovaj prigovor valja odbiti.

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

- 165 Tužitelj tvrdi da je odstupanje uvedeno spornom mjerom opravdano s obzirom na prirodu i strukturu sustava kojega je ona dio. Stoga upućuje na treću fazu metode analize navedene u točkama 63. i 64. ove presude.
- 166 Kao što je navedeno u točki 64. ove presude, Sud je u okviru treće faze metode analize navedene u točkama 63. i 64. ove presude presudio da pojam „državna potpora” ne obuhvaća mjere koje uvode razlikovanje između poduzetnika koji se, s obzirom na cilj uobičajenog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koje su stoga *a priori* selektivne, kada dotična država članica uspije dokazati da je to razlikovanje opravdano jer proizlazi iz naravi ili strukture sustava kojeg su te mjere dio.

- 167 U tom pogledu valja podsjetiti da treba praviti razliku između, s jedne strane, ciljeva dodijeljenih poreznoj mjeri ili posebnom pravnom režimu i koji su im izvanjski i, s druge strane, mehanizama prirodnih samom poreznom sustavu potrebnih za postizanje tih ciljeva. Slijedom toga, porezna oslobođenja koja potječu iz cilja koji je stran poreznom sustavu, čija su ona dio, ne mogu zaobići zahtjeve koji proizlaze iz članka 107. stavka 1. UFEU-a (presuda od 8. rujna 2011., *Paint Graphos* i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 69. i 70.).
- 168 Komisija uostalom u točki 138. Obavijesti iz 2016. upućuje na suštinska osnovna ili vodeća načela predmetnog poreznog sustava ili pak na sastavne mehanizme sustava potrebne za njegovo funkcioniranje i učinkovitost koji sami po sebi mogu opravdati odstupanje.
- 169 U ovom je slučaju na temelju različitog tretmana između stjecanja udjela u rezidentnim društvima i stjecanja udjela u nerezidentnim društvima koji se uvodi spornom mjerom, prema mišljenju Kraljevine Španjolske, moguće neutralizirati različit tretman koji se španjolskim poreznim sustavom *goodwill* uveo u korist stjecanja udjela u rezidentnim društvima i na štetu stjecanja udjela u nerezidentnim društvima.
- 170 Razlikovanje uvedeno spornom mjerom stoga je opravdano s obzirom na to da proizlazi iz načela porezne neutralnosti.
- 171 Međutim, načelo neutralnosti, koje je priznato u španjolskom poreznom pravu (uvodna izjava 112. pobijane odluke), temelji se na sastavnim mehanizmima poreznog sustava, kao što uostalom proizlazi iz točke 139. Obavijesti iz 2016., prema kojoj načelo porezne neutralnosti može biti moguće opravdanje za odstupanje od uobičajenog sustava.
- 172 Stoga se Kraljevina Španjolska može korisno pozvati na načelo porezne neutralnosti kako bi opravdala razlikovanje koje se uvodi spornom mjerom.
- 173 Valja istaknuti da se na cilj predmetne mjere tijekom treće faze metode analize navedene u točkama 63. i 64. ove presude može korisno pozvati samo u posebnom slučaju kao što je onaj u ovom predmetu.
- 174 Budući da je priznata relevantnost opravdanja koje je Kraljevina Španjolska pružila u pogledu razlikovanja uvedenog spornom mjerom, odnosno načela porezne neutralnosti, još treba utvrditi može li se spornom mjerom stvarno zajamčiti porezna neutralnost.
- 175 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, članak 107. stavak 1. UFEU-a ne razlikuje državne intervencije prema razlozima ili ciljevima, nego ih definira ovisno o njihovim učincima (vidjeti presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 87. i navedenu sudsku praksu).
- 176 Kao prvo, valja podsjetiti da je, kad Komisija utvrdi odstupanje, na dotičnoj državi članici da dokaže da je to odstupanje opravdano s obzirom na to da proizlazi iz prirode i strukture sustava kojega je dio (vidjeti točku 64. ove presude).
- 177 Stoga valja utvrditi jesu li u ovom slučaju elementi koje je iznijela Kraljevina Španjolska i na koje se pozvao tužitelj dostatni da se, suprotno onomu što je smatrala Komisija, opravda odstupanje utvrđeno u točki 149. ove presude.
- 178 Tužitelj se poziva na činjenicu da je, prema tvrdnjama Kraljevine Španjolske, cilj sporne mjere ponovno uspostaviti situaciju porezne neutralnosti na način da se prekine neopravdano različito postupanje prema, s jedne strane, poduzetnicima koji mogu bez problema provesti spajanje s rezidentnim društvom, što im omogućuje da ostvare koristi od amortizacije *goodwill*, i, s druge strane, poduzetnicima koji nailaze na pravne poteškoće koje ih sprječavaju da provedu spajanje s nerezidentnim društvom i stoga ostvare koristi od amortizacije *goodwill*.

- 179 Valja istaknuti da se spornom mjerom, u svrhu neutralizacije neopravdanog različitog postupanja koje proizlazi iz uobičajenog sustava, pogodnost amortizacije *goodwill*a dodjeljuje poduzetnicima koji stječu udjele u nerezidentnim društvima.
- 180 Stoga se sporna mjera nužno temelji na pretpostavci da poduzetnici koji žele provoditi prekogranična spajanja, a to ne mogu učiniti zbog osobito pravnih prepreka spajanju, automatski stječu udjele u nerezidentnim društvima ili barem zadržavaju udjele kojima već raspolažu.
- 181 Naime, ako ne postoji takva pretpostavka spornu se mjeru ne može smatrati pogodnošću za poduzetnike prema kojima se, prema tvrdnjama Kraljevine Španjolske, neopravdano postupa nepovoljno primjenom uobičajenog sustava. Ona stoga ne može imati neutralizirajući učinak.
- 182 Međutim, pretpostavka navedena u točki 180. ove presude nije utvrđena.
- 183 Točno je da tužitelj navodi da, kad prekogranična spajanja nisu moguća zbog prepreka uspostavljenih zakonodavstvom i administrativnim praksama predmetnih država, te transakcije u većini slučajeva treba organizirati preko stjecanja udjela u inozemnim društvima.
- 184 Međutim, stjecanje udjela, za razliku od spajanja, ne dovodi do prestanka stečenog društva. S obzirom na tu razliku i njezine pravne i gospodarske posljedice, nije očito da se tim dvjema vrstama transakcija nastoje postići isti ciljevi ili da se njima provode iste gospodarske strategije. To osobito vrijedi što se tiče stjecanja manjinskih udjela koja su, međutim, kad dosegnu prag od 5 %, obuhvaćena područjem primjene sporne mjere. Stoga se ne može pretpostaviti da poduzetnik koji ne može provesti spajanje s društvom automatski stječe udjele u tom društvu.
- 185 Čak je vjerojatno da poduzetnici koji žele provesti spajanje s nerezidentnim društvom, a to ne mogu učiniti zbog osobito pravnih prepreka spajanju, odustanu od stjecanja ili zadržavanja udjela u predmetnom društvu. Stoga ti poduzetnici, koji su ipak oni prema kojima bi se moglo nepovoljno postupati, ne ostvaruju pogodnost dodijeljenu spornom mjerom.
- 186 Međutim, iz sadržaja spisa ne proizlazi da je Kraljevina Španjolska, na kojoj je da dokaže da je odstupanje opravdano (vidjeti točku 176. ove presude), utvrdila da poduzetnici koji žele provoditi prekogranična spajanja, a to ne mogu učiniti zbog osobito pravnih prepreka spajanju, automatski stječu udjele u nerezidentnim društvima ili barem zadržavaju udjele kojima već raspolažu.
- 187 Nadalje, to nije dokazao ni tužitelj.
- 188 Iz prethodno navedenog proizlazi da nije dokazano da bi pogodnost koja proizlazi iz sporne mjere išla u korist poduzetnicima prema kojima se različito postupa, što bi se tom mjerom trebalo ispraviti. Stoga neutralizirajući učinci sporne mjere nisu utvrđeni.
- 189 U tom se pogledu može istaknuti da je Komisija u uvodnoj izjavi 91. pobijane odluke navela da je sporna mjera preopćenita i nejasna u smislu da njezina primjena ne podliježe postojanju posebnih i zakonski utvrđenih situacija kojima bi se opravdao različit porezni tretman.
- 190 Kao drugo, čak i kad bi posljedica sporne mjere bila neutralizacija navodno negativnih učinaka uobičajenog sustava, što nije utvrđeno, ta je mjera, kao što je to pravilno istaknula Komisija (uvodne izjave 111. do 113. pobijane odluke), neproporcionalna i stoga neopravdana.
- 191 Naime, svi poduzetnici koji stječu udio od najmanje 5 % u rezidentnim društvima ne mogu se nužno spojiti s tim društvima, a stoga ni steći pogodnost amortizacije *goodwill*a.

- 192 Najprije, takvo spajanje nije uvijek moguće. To je slučaj, na primjer, kad predmetni poduzetnik ne raspolaže udjelom na temelju kojeg bi imao kontrolu u društvu s kojim se želi spojiti i kad se drugi dioničari tog društva protive spajanju.
- 193 Usto, čak i kad je takvo spajanje moguće, amortizacija *goodwill*a ide u korist samo poduzetnicima koji žele provesti takvu transakciju. Naime, nije sigurno da svi poduzetnici koji stječu udjele, uključujući većinske, u rezidentnom društvu žele provesti spajanje s tim društvom s obzirom na, među ostalim, činjenicu da nije očito da se stjecanjem udjela i spajanjem nastoje postići isti ciljevi ili da se njima provode iste gospodarske strategije (vidjeti točku 184. ove presude).
- 194 Međutim, svi poduzetnici koji stječu udjele u nerezidentnim društvima, iako im nije nužno cilj provesti spajanje, ostvaruju koristi od amortizacije *goodwill*a.
- 195 Komisija je u tom pogledu u uvodnoj izjavi 91. pobijane odluke pravilno istaknula da sporna mjera „obuhvaća široku kategoriju transakcija na diskriminirajući način, što se ne može opravdati postojanjem različitih ciljeva među poreznim obveznicima”.
- 196 Također valja istaknuti da okolnost, da poduzetnici koji stječu vlasničke udjele u rezidentnim društvima mogu, ako to žele, lakše ostvariti korist od amortizacije *goodwill*a na način da provedu spajanje, ne stavlja te poduzetnike u isti povoljan položaj kao i poduzetnike koji stječu vlasničke udjele u nerezidentnim društvima i koji na temelju toga automatski ostvaruju korist od amortizacije *goodwill*a.
- 197 Iz prethodno navedenog proizlazi da primjena sporne mjere dovodi do različitog postupanja prema poduzetnicima koji se ipak nalaze u usporedivim situacijama.
- 198 Stoga, čak i ako sporna mjera omogućuje ponovnu uspostavu određene porezne neutralnosti koja je dovedena u pitanje uobičajenim sustavom, što nije utvrđeno (vidjeti točku 188. ove presude), posljedica učinaka koje proizvodi u svakom je slučaju ta da je se ne može smatrati opravdanom s obzirom na načelo porezne neutralnosti, kao što je Komisija to pravilno smatrala u pobijanoj odluci (vidjeti točku 190. ove presude).
- 199 Zaključno, kao što to proizlazi iz svakog od dvaju neovisnih razloga navedenih u razmatranjima u točkama 176. do 198. ove presude, iz sadržaja spisa ne proizlazi da je odstupanje koje se uvodi spornom mjerom opravdano s obzirom na načelo porezne neutralnosti.
- 200 Iako je referentni sustav koji treba utvrditi radi ispitivanja selektivnosti sporne mjere porezni tretman *goodwill*a (vidjeti točku 140. ove presude) i iako se spornom mjerom uvodi odstupanje u odnosu na taj sustav (vidjeti točku 149. ove presude), postojanjem eventualnih prepreka prekograničnim spajanjima ne može se, s obzirom na prethodna razmatranja, opravdati odstupanje koje se uvodi spornom mjerom.
- 201 Tezu tužitelja prema kojoj je sporna mjera opravdana s obzirom na cilj porezne neutralnosti stoga treba odbiti, a da pritom nije potrebno ispitati njegovu argumentaciju koja se odnosi na postojanje prepreka koje onemogućuju ili otežavaju prekogranična spajanja.
- 202 Stoga ne treba prihvatiti ni zahtjeve za mjere upravljanja postupkom koje je tužitelj podnio u tom pogledu jer bi se na temelju tih mjera trebalo moći utvrditi postojanje prepreka koje onemogućuju ili otežavaju prekogranična spajanja.
- 203 Zaključak iz točke 201. ove presude ne može se dovesti u pitanje drugim argumentima koje je iznio tužitelj.

- 204 Kao prvo, prema mišljenju tužitelja, na Komisiji je da napravi razliku između stjecanja udjela u nerezidentnim društvima koja dovode do preuzimanja kontrole i drugih stjecanja udjela kako bi utvrdila da primjena sporne mjere na prvonavedena stjecanja ne dovodi do njezine kvalifikacije kao državne potpore.
- 205 Međutim, kao što je to istaknuto u točki 193. ove presude, neki poduzetnici stječu većinske udjele u rezidentnim društvima, a da pritom ipak ne žele provesti spajanje. Prema tim se poduzetnicima stoga zbog sporne mjere postupa nepovoljno u odnosu na poduzetnike koji stječu udjele u nerezidentnim društvima, iako se nalaze u usporedivim situacijama. To nepovoljno postupanje otkriva nedosljednost koja se spornom mjerom uvodi u porezni tretman *goodwill* i koja bi se njome uvela uključujući ako bi se od nje ostvarivale koristi samo pri stjecanjima većinskih udjela u nerezidentnim društvima.
- 206 Podredno, čak i kad bi se spornu mjeru moglo smatrati opravdanom za stjecanja većinskih udjela, valja utvrditi da Komisija ni u kojem slučaju nije dužna u okviru pobijane odluke odrediti uvjete za primjenu sporne mjere na temelju kojih bi u određenim slučajevima mogla utvrditi nepostojanje potpore. Naime, takvo pitanje proizlazi iz dijaloga između španjolskih vlasti i Komisije u okviru prijave predmetnog sustava, koju je trebalo izvršiti prije njegove provedbe (presuda od 9. rujna 2009., *Diputación Foral de Álava i dr./Komisija*, T-227/01 do T-229/01, T-265/01, T-266/01 i T-270/01, EU:T:2009:315, t. 381.).
- 207 Valja dodati da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, Komisija u slučaju sustava potpore može istražiti samo opća obilježja predmetnog sustava, a da pritom nije dužna ispitati svaki zaseban slučaj primjene kako bi provjerila sadržava li taj sustav elemente potpore (presude od 29. travnja 2004., *Grčka/Komisija*, C-278/00, EU:C:2004:239, t. 24.; od 15. prosinca 2005., *Italija/Komisija*, C-66/02, EU:C:2005:768, t. 91., i od 15. studenoga 2011., *Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina*, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 122.).
- 208 Tužitelj se u tom smislu poziva na presudu od 22. studenoga 2001., *Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie/Komisija* (T-9/98, EU:T:2001:271, t. 117.). Iako je istina da je Opći sud u tom predmetu presudio da Komisija ne može provesti samo opću i apstraktnu analizu mjere o kojoj je bila riječ u tom predmetu, nego da također treba ispitati poseban slučaj dotičnog tužitelja u tom predmetu, to je rješenje doneseno u vrlo posebnim okolnostima koje se razlikuju od okolnosti u ovom sporu jer je, kao prvo, donošenje predmetne mjere, među ostalim, bilo obrazloženo posebnostima situacije tužitelja, kao drugo, ta je posebna situacija tijekom upravnog postupka bila predmet ne samo pisanih očitovanja njemačke vlade i društva majke dotičnog tužitelja u tom predmetu, nego i temeljitih rasprava između te vlade i Komisije i, kao treće, njemačka vlada predložila je Komisiji da predmetnu mjeru primijeni samo na dotičnog tužitelja u tom predmetu i da pojedinačno prijavi sve ostale eventualne slučajeve primjene te mjere (točke 80. do 82.).
- 209 Što se tiče pozivanja na presudu od 9. lipnja 2011., *Comitato „Venezia vuole vivere” i dr./Komisija* (C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368), valja istaknuti da je ta presuda prethodila presudi od 15. studenoga 2011., *Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), kojom je potvrđena sudska praksa prema kojoj Komisija u slučaju sustava potpore može istražiti samo opća obilježja predmetnog sustava, a da pritom nije dužna ispitati svaki zaseban slučaj primjene kako bi provjerila sadržava li taj sustav elemente potpore (vidjeti točku 207. ove presude).
- 210 Usto, u predmetima u kojima su donesene presuda od 9. lipnja 2011., *Comitato „Venezia vuole vivere” i dr./Komisija* (C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368), i presuda od 28. studenoga 2008., *Hotel Cipriani i dr./Komisija* (T-254/00, T-270/00 i T-277/00, EU:T:2008:537), koju je naveo i tužitelj, upućivalo se na povredu načela nediskriminacije s obzirom na to da je Komisija, što se tiče sustava potpore, ispitala pojedinačnu situaciju određenih poduzetnika, odnosno općinskih poduzetnika, a da pritom nije postupila na isti način u slučaju privatnih poduzetnika koji su se nalazili u sličnim situacijama. Međutim, tužitelj se ne poziva na povredu načela nediskriminacije na temelju toga da je situacija određenih poduzetnika bila predmet pojedinačnog ispitivanja. Stoga u ovom slučaju nije

relevantno rješenje koje je donio Opći sud (a Sud potvrdio u točkama 128. i 160. svoje presude) i prema kojem Komisija bez posebnih informacija o poduzetnicima tužiteljima i sektorima u kojima posluju nije bila dužna, na temelju načela nediskriminacije, odstupiti od svojeg pristupa koji se temelji na ispitivanju predmetnog sustava potpore s obzirom na njegova opća obilježja i provesti analizu njihove pojedinačne situacije.

- 211 Osobito nije relevantna sudska praksa navedena u točkama 208. do 210. ove presude jer u ovom slučaju nije riječ o tome da se poduzetnici za koje je moguće ne utvrditi kvalifikaciju državne potpore odrede ovisno o sektorima, nego o tome da se poduzetnici za koje je moguće ne utvrditi tu kvalifikaciju odrede ovisno o gospodarskim transakcijama na koje se primjenjuje predmetna pogodnost. Da se Komisiji naložila obveza ispitivanja različitih gospodarskih transakcija na koje se predmetna pogodnost može valjano primijeniti, a da se pritom ne može utvrditi postojanje potpore, to bi je navelo na to da izmijeni sadržaj ili uvjete za primjenu ispitane mjere, a ne na to da odredi samo njezin zemljopisni ili sektorski doseg. Međutim, takva bi obveza navela Komisiju da prekorači svoje ovlasti koje su joj povjerene odredbama UEU-a i odredbama Uredbe Vijeća (EZ) br. 659/1999 od 22. ožujka 1999. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka [108. UFEU-a] (SL 1999., L 83, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 4., str. 16.).
- 212 Usto, što se tiče opravdanja razlikovanja uvedenog predmetnom mjerom, valja podsjetiti da je na dotičnoj državi članici da ga utvrdi (vidjeti točke 64. i 176. ove presude). Stoga je također na njoj da prilagodi sadržaj ili uvjete za primjenu te mjere ako se pokaže da je se može opravdati samo djelomično.
- 213 Konačno, s obzirom na to da poznaje prirodu i strukturu sustava kojega je predmetna mjera dio, država članica također je najkvalificiranija utvrditi sadržaj i uvjete za primjenu mjere, osobito kad je, kao u ovom slučaju, procjena njezinih učinaka, kojima bi se trebalo opravdati odstupanje koje se njome uvodi, složena (vidjeti točke 178. do 198. ove presude).
- 214 Stoga, čak i da je ispitivanje slučaja stjecanja većinskih udjela koje je Komisija provela u okviru formalnog istražnog postupka bilo predmet posebnih rasprava između Komisije i Kraljevine Španjolske na temelju potkrijepljenih zahtjeva koje je podnijela potonja država, iz razmatranja navedenih u točkama 204. do 213. ove presude proizlazi da ovaj prigovor u svakom slučaju treba odbiti, uključujući u pogledu stjecanja većinskih udjela, a da pritom nije potrebno ispitati argumentaciju o postojanju prepreka koje onemogućuju ili otežavaju prekogranična spajanja.
- 215 Stoga ne treba prihvatiti ni zahtjeve za mjere upravljanja postupkom koje je tužitelj podnio u tom pogledu jer bi se na temelju tih mjera trebalo moći utvrditi postojanje prepreka koje onemogućuju ili otežavaju prekogranična spajanja.
- 216 Osim toga, tužitelj tvrdi da se Komisija također pozvala na razlog prema kojem je sporna mjera neproporcionalna zbog toga što se primjenjuje i na stjecanja manjinskih udjela koja ne podrazumijevaju preuzimanje kontrole. Na temelju te kritike moglo bi se smatrati da tužitelj podredno zahtijeva poništenje pobijane odluke u dijelu u kojem se njome proglašava da je primjena sporne mjere na stjecanja većinskih udjela nezakonita.
- 217 Taj zahtjev valja odbiti.
- 218 Naime, kao prvo, Komisija je pravilno mogla smatrati da Kraljevina Španjolska nije utvrdila opravdanost sporne mjere, a da se pritom nije čak ni trebala pozvati na njezinu neproporcionalnost (vidjeti točke 176. do 188. ove presude).
- 219 Usto, spornom se mjerom, čak i ako ona stvara koristi samo kod stjecanja većinskih udjela u nerezidentnim društvima, uvodi nedosljednost u porezni tretman *goodwill* kojom se dovodi u pitanje njezino opravdanje načelom porezne neutralnosti (vidjeti točku 205. ove presude).

- 220 Kao drugo, s obzirom na razmatranja navedena u točkama 206. do 213. ove presude, Komisija nije bila dužna utvrditi da u slučaju stjecanja većinskih udjela ne postoji potpora, iako je, prema tvrdnjama tužitelja, Kraljevina Španjolska to od nje zatražila.
- 221 Konačno, kao treće, valja podsjetiti da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, djelomično poništenje akta Unije moguće samo ako se dijelovi čije se poništenje traži mogu odvojiti od ostatka akta (vidjeti presudu od 24. svibnja 2005., Francuska/Parlament i Vijeće, C-244/03, EU:C:2005:299, t. 12. i navedenu sudsku praksu). Taj uvjet odvojivosti nije zadovoljen ako bi djelomično poništenje akta imalo za učinak izmjenu njegove biti (presuda od 24. svibnja 2005., Francuska/Parlament i Vijeće, C-244/03, EU:C:2005:299, t. 13.). Međutim, u ovom bi slučaju poništenje pobijane odluke, s obzirom na to da se njome utvrđuje postojanje državne potpore, uključujući što se tiče stjecanja većinskih udjela, imalo za učinak izmjenu biti navedene odluke.
- 222 Stoga valja odbiti argument naveden u točki 216. ove presude, kao i podredni zahtjev koji se temelji na njemu.
- 223 Kao drugo, što se tiče pozivanja na Komisijinu praksu odlučivanja, taj argument valja odbiti.
- 224 U tom pogledu valja istaknuti da, prema sudskoj praksi, narav državne potpore određene mjere treba ocijeniti samo u okviru članka 107. stavka 1. UFEU-a, a ne s obzirom na navodnu prethodnu Komisijinu praksu odlučivanja (presuda od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 136.).
- 225 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da u svakom slučaju (vidjeti točku 201. ove presude) valja odbiti ovaj prigovor, koji se temelji na opravdanosti sporne mjere s obzirom na prirodu i strukturu sustava kojega je ona dio.
- 226 Osim toga, ne može se prihvatiti argument koji se temelji na nedostatku u obrazloženju pobijane odluke u pogledu utvrđenja selektivnosti sporne mjere. Naime, kao što proizlazi iz razmatranja navedenih u točkama 65. do 75. ove presude, Komisija je dovoljno obrazložila svoju odluku u pogledu utvrđenja selektivnosti sporne mjere.
- 227 Konačno, što se tiče navodnih učinaka sporne mjere na unutarnje tržište i argumentacije koju je tužitelj iznio u tom pogledu, dovoljno je istaknuti da se pobijana odluka, u dijelu u kojem se njome utvrđuje da je sporna mjera selektivna, ne temelji na postojanju takvih narušavanja. Čak i da se temelji, iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da je Komisija pravilno mogla utvrditi da je sporna mjera selektivna, a da se pritom, da bi došla do takvog utvrđenja, nije trebala osloniti na eventualne učinke narušavanja koje sporna mjera ima na unutarnje tržište.
- 228 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da prvi tužbeni razlog, koji se temelji na nepostojanju selektivnosti sporne mjere, treba odbiti u cijelosti.

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

1. Argumenti stranaka

- 229 Tužitelj u biti osporava činjenicu da pogodnost dodijeljena spornom mjerom stvara koristi za poduzetnike koji se oporezuju u Španjolskoj i stječu udjele u nerezidentnim društvima. Korisnici sporne mjere zapravo su ta društva i njihovi dioničari koji svoje udjele mogu prodati po boljoj cijeni.

- 230 Tužitelj tvrdi da je Komisija u pobijanoj odluci dala nedosljedan i pogrešan odgovor na argument koji su istaknule određene zainteresirane strane, a koji se temelji na činjenici da su stvarni korisnici potpore dioničari nerezidentnih društava koji svoje dionice prodaju poduzetnicima koji se oporezuju u Španjolskoj.
- 231 Tužitelj se također poziva na prethodnu Komisijinu praksu.
- 232 Komisija tvrdi da ne postoji nedosljednost na koju se poziva tužitelj.
- 233 U svakom slučaju, prema mišljenju Komisije, poduzetnici na koje se sporna mjera primjenjuje ostvaruju pogodnost.

2. Ocjena Općeg suda

- 234 Najprije valja podsjetiti da poduzetnici koji se oporezuju u Španjolskoj i stječu udjele u nerezidentnim društvima na temelju sporne mjere mogu smanjiti osnovicu poreza na dobit koji trebaju platiti ako, osim toga, ispunjavaju druge uvjete predviđene tom mjerom.
- 235 Prema mišljenju tužitelja, pogodnost koja se pruža spornom mjerom, čiji su izravni adresati poduzetnici koji stječu udjele u nerezidentnim društvima, zapravo se odražava na prodajnoj cijeni dionica. Stoga nisu poduzetnici ti koji ostvaruju koristi od sporne mjere, nego prodavatelji predmetnih udjela.
- 236 Takav argument treba odbiti na temelju svakog od triju neovisnih tužbenih razloga u nastavku.
- 237 Kao prvo, ne može se pretpostaviti da se pogodnost koja se pruža spornom mjerom nužno odražava na prodajnoj cijeni dionica stečenih društava. Naime, takva okolnost nije utvrđena u ovom slučaju. Stoga je ovaj argument činjenično neutemeljen.
- 238 Kao drugo, čak i ako se pretpostavi da poduzetnici koji se oporezuju u Španjolskoj i žele kupiti dionice nerezidentnih društava uvećavaju ponudenu cijenu uzimajući u obzir smanjenje osnovice poreza na dobit koje mogu ostvariti na temelju tog stjecanja, to povećava njihovu vjerojatnost da provedu predmetne transakcije. Ti poduzetnici tako raspoložu „gospodarskom prednošću koju ne bi ostvarili u uobičajenim tržišnim uvjetima”, u skladu s izrazom koji je Sud upotrijebio u svojoj presudi od 11. srpnja 1996., SFEI i dr. (C-39/94, EU:C:1996:285, t. 60.).
- 239 Stoga je situacija koja se ispituje u ovom slučaju različita od one u kojoj je adresat pogodnosti dužan bez naknade prenijeti tu pogodnost na treću osobu (vidjeti u tom smislu presudu od 3. srpnja 2003., Belgija/Komisija, C-457/00, EU:C:2003:387, t. 58.). Naime, pregovaračka sposobnost poduzetnika stjecatelja kao kupaca povećava se, čak i ako poreznu pogodnost koja proizlazi iz sporne mjere u potpunosti odražavaju na kupovnoj cijeni dionica stečenih društava, što je samo po sebi očita prednost, kao što to pravilno ističe Komisija.
- 240 Kao treće, Sud je presudio da okolnost da korist ostvarena korištenjem prednosti, konkretno, porezne pogodnosti, nije jednaka toj prednosti ili je čak nepostojeća, ne utječe na povrat potpore od adresata te prednosti (vidjeti u tom smislu presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity, C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, t. 92., 93., 100. i 102.).
- 241 Stoga takva okolnost ne utječe ni na status korisnika potpore kao adresata predmetne pogodnosti.
- 242 Naime, kad bi se u slučaju postojanja takve okolnosti priznalo da adresati pogodnosti koja se predviđa određenom mjerom nisu stvarni korisnici te mjere, to bi za učinak imalo sprječavanje bilo kakve mjere povrata od njih, što bi bilo protivno rješenju koje je donio Sud.

- 243 U ovom se slučaju tužitelj u biti poziva na smanjenje ili čak nestanak koristi ostvarene korištenjem pogodnosti koja mu se pruža spornom mjerom.
- 244 U skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 240. ove presude, kako je tumačena u točki 241. ove presude, na temelju okolnosti, pod pretpostavkom da je utvrđena, da poduzetnici stjecatelji poreznu pogodnost koja proizlazi iz sporne mjere u ovom slučaju u potpunosti odražavaju na cijeni dionica stečenih društava i da se korist koja proizlazi iz sporne mjere koju su poduzetnici stjecatelji ostvarili tijekom transakcije kupnje zbog toga pokaže nepostojećom nije moguće zaključiti da ti poduzetnici nisu korisnici sporne mjere.
- 245 Iz svakog od triju razloga navedenih u točkama 237. do 244. ove presude proizlazi da poduzetnici koji se oporezuju u Španjolskoj i stječu udjele u nerezidentnim društvima nisu samo izravni adresati predmetne potpore, nego i njezini stvarni korisnici.
- 246 Komisija to nedvosmisleno navodi u pobijanoj odluci, čije obrazloženje, koje je u tom pogledu dovoljno detaljno, nipošto nije nedosljedno.
- 247 U tom se pogledu može istaknuti da je Komisija u uvodnoj izjavi 105. pobijane odluke navela da smatra da su korisnici potpore poduzetnici koji mogu provesti poreznu amortizaciju *goodwill*. Istaknula je, među ostalim, da se nijednim mehanizmom ne jamči da je pogodnost u potpunosti ili djelomično prenesena na prodavatelje predmetnih udjela i da se, čak i da je to slučaj, spornom mjerom jača sposobnost stjecatelja da ponudi višu cijenu, „što je od ključne važnosti u slučaju konkurentske transakcije stjecanja”.
- 248 Osim toga, argument tužitelja koji se temelji na navodnoj nedosljednosti Komisijine prakse u području utvrđivanja korisnika predmetne potpore treba odbiti.
- 249 Naime, prema sudskoj praksi, narav državne potpore određene mjere treba ocijeniti samo u okviru članka 107. stavka 1. UFEU-a, a ne s obzirom na navodnu prethodnu Komisijinu praksu odlučivanja (vidjeti presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 136. i navedenu sudsku praksu). Međutim, utvrđivanje korisnika potpore jedna je od sastavnica utvrđenja postojanja te potpore koja odgovara objektivnoj situaciji i ne ovisi o postupcima institucija (vidjeti u tom smislu presudu od 10. prosinca 2013., Komisija/Irska i dr., C-272/12 P, EU:C:2013:812, t. 53.).
- 250 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da drugi tužbeni razlog treba odbiti.

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

1. Argumenti stranaka

- 251 Tužitelj se u biti poziva na pogrešku koja se tiče prava pri određivanju referentnog datuma koji je Komisija uzela u obzir kako bi utvrdila koje potpore trebaju biti predmet mjere povrata. Komisija je povrijedila načelo zaštite legitimnih očekivanja jer kao referentni datum nije uzela datum objave pobijane odluke.
- 252 Tužitelj se osobito oslanja na sudsku praksu suda Unije, kao i na Komisijinu praksu odlučivanja na temelju koje se poziva na povredu načela jednakog postupanja.
- 253 Tužitelj kritizira Komisijinu tezu prema kojoj se subjekt koji postupuje s dužnom pažnjom nakon objave odluke o pokretanju trebao suzdržati od primjene sporne mjere do objave konačne odluke.

- 254 Tužitelj se također poziva na nedostatak u obrazloženju pobijane odluke.
- 255 Komisija tvrdi da, s obzirom na sudsku praksu, načelo zaštite legitimnih očekivanja nije bilo povrijeđeno.
- 256 Također tvrdi da je argument koji se temelji na njezinoj prethodnoj praksi bespredmetan i, u svakom slučaju, neosnovan.

2. Ocjena Općeg suda

- 257 Valja podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravo pozivanja na načelo zaštite legitimnih očekivanja pretpostavlja ispunjenje triju kumulativnih uvjeta. Kao prvo, uprava mora zainteresiranoj osobi pružiti precizna, bezuvjetna i podudarajuća jamstva koja dolaze od ovlaštenih i pouzdanih izvora. Kao drugo, ta jamstva moraju biti takve naravi da stvaraju legitimno očekivanje kod onih kojima su upućena. Kao treće, jamstva moraju biti u skladu s primjenjivim propisima (vidjeti presude od 16. prosinca 2008., Masdar (UK)/Komisija, C-47/07 P, EU:C:2008:726, t. 81. i navedenu sudsku praksu, i od 23. veljače 2006., Cementbouw Handel & Industrie/Komisija, T-282/02, EU:T:2006:64, t. 77. i navedenu sudsku praksu).
- 258 Također valja podsjetiti da se na tužbeni razlog koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja nije moguće korisno pozvati u svrhu osporavanja Komisijine odluke kojom se određenu nacionalnu mjeru kvalificira kao državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a s obzirom na to da pojam državne potpore odgovara objektivnoj situaciji i ne ovisi o postupcima ili izjavama institucija (presuda od 10. prosinca 2013., Komisija/Irska i dr., C-272/12 P, EU:C:2013:812, t. 53). Stoga, kad se nacionalnu mjeru pravilno može kvalificirati kao državnu potporu, prethodna jamstva koja se odnose na činjenicu da ta mjera nije potpora ne mogu biti u skladu s člankom 107. stavkom 1. UFEU-a. Budući da treći uvjet naveden u točki 257. ove presude nije ispunjen, isključena je povreda načela zaštite legitimnih očekivanja na koju se poziva protiv Komisijine odluke kojom se mjeru kvalificira kao državnu potporu.
- 259 Međutim, na tužbeni razlog koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja može se korisno pozvati protiv odluke kojom je Komisija, na temelju članka 108. stavka 2. UFEU-a, odlučila da zainteresirana država članica treba ukinuti nacionalnu mjeru ili je izmijeniti u roku koji ona odredi (vidjeti u tom smislu presudu od 10. prosinca 2013., Komisija/Irska i dr., C-272/12 P, EU:C:2013:812, t. 53.).
- 260 Može biti riječ o tome da, na primjer, Komisija naloži zainteresiranoj državi članici da postupno ukine zatečeni sustav potpore koji je postao nespojiv s unutarnjim tržištem (vidjeti odluku o kojoj je riječ u presudi od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416) ili da pak naloži povrat nove potpore koja je isplaćena bez prethodne prijave Komisiji i koju Komisija smatra nespojivom s unutarnjim tržištem.
- 261 Što se tiče potonjeg primjera, o kojem je riječ u ovom slučaju, valja istaknuti da, kad bi postojalo pravilo ili načelo prema kojem je Komisija dužna naložiti povrat svake nezakonite potpore koja je nespojiva s unutarnjim tržištem, jamstva koja su dana u slučaju neizvršenja povrata takve potpore, koja mogu proizlaziti iz jamstava danih u pogledu nepostojanja kvalifikacije predmetne mjere kao potpore, nužno bi bila protivna tom načelu ili tom pravilu.
- 262 Stoga treći kumulativni uvjet za primjenu načela zaštite legitimnih očekivanja (vidjeti točku 257. ove presude), odnosno uvjet koji se odnosi na činjenicu da dana jamstva trebaju biti u skladu s primjenjivim propisima (presude od 16. studenoga 1983., Thyssen/Komisija, 188/82, EU:C:1983:329, t. 11.; od 6. veljače 1986., Vlachou/Revizorski sud, 162/84, EU:C:1986:56, t. 6.; od 27. ožujka 1990., Chomel/Komisija, T-123/89, EU:T:1990:24, t. 28.; od 6. srpnja 1999., Forvass/Komisija, T-203/97,

EU:T:1999:135, t. 70.; od 18. lipnja 2014., Španjolska/Komisija, T-260/11, EU:T:2014:555, t. 84., i od 22. travnja 2016., Irska i Aughinish Alumina/Komisija, T-50/06 RENV II i T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, t. 213.), nikad ne bi mogao biti ispunjen.

- 263 U tom pogledu valja podsjetiti da je Sud već u presudi od 21. ožujka 1990., Belgija/Komisija (C-142/87, EU:C:1990:125, t. 66.), presudio da je ukidanje nezakonite potpore nespojive s unutarnjim tržištem povratom logična posljedica utvrđenja njezine nezakonitosti.
- 264 Međutim, logična veza koja je u sudskoj praksi Suda tako utvrđena između nezakonitosti potpore i njezina povrata nije obvezala Komisiju da naloži povrat svake nezakonite potpore koja je nespojiva s unutarnjim tržištem.
- 265 Naime, kao što je Komisija na to podsjetila u Obavijesti iz 2007. naslovljenoj „Ususret učinkovitoj provedbi odluka Komisije kojima se državama članicama nalaže povrat nezakonitih državnih potpora koje su nespojive s unutarnjim tržištem” (SL 2007., C 272, str. 4.), ona je tek u drugoj polovici osamdesetih godina i u devedesetim godinama počela sustavnije nalogati povrat nezakonitih potpora koje su nespojive s unutarnjim tržištem te je upravo donošenjem Uredbe br. 659/1999 „utvrđena obveza Komisije da zahtijeva povrat te vrste potpora”.
- 266 Ta obveza proizlazi iz prve rečenice članka 14. stavka 1. Uredbe br. 659/1999, kojim se određuje da, u slučaju kada se u slučajevima nezakonite potpore donesu negativne odluke, Komisija „donosi odluku kojom se od dotične države članice zahtijeva da poduzme sve potrebne mjere kako bi od korisnika povukla sredstva potpore”.
- 267 Unatoč donošenju takve odredbe, kojom se, čini se, Komisiju obvezuje da naloži povrat svake nezakonite potpore koja je nespojiva s unutarnjim tržištem, na tužbeni razlog koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja i dalje se može korisno pozvati protiv odluke kojom se nalaže povrat nove potpore koja je isplaćena bez prethodne prijave Komisiji i koju Komisija smatra nespojivom s unutarnjim tržištem.
- 268 Naime, kao prvo, iznimka od obveze nalaganja povrata nezakonite potpore koja je nespojiva s unutarnjim tržištem predviđena je u drugoj rečenici članka 14. stavka 1. Uredbe br. 659/1999 kojom se određuje da Komisija ne smije zahtijevati povrat sredstava potpore ako je to u suprotnosti s općim načelima prava Unije.
- 269 Međutim, načelo zaštite legitimnih očekivanja priznaje se kao opće načelo prava Unije (presuda od 19. svibnja 1992., Mulder i dr./Vijeće i Komisija, C-104/89 i C-37/90, EU:C:1992:217, t. 15.; vidjeti također u tom smislu presudu od 28. travnja 1988., Mulder, 120/86, EU:C:1988:213, t. 26. i 27.).
- 270 Kao drugo, članak 14. stavak 1. Uredbe br. 659/1999, osobito njegova prva rečenica, ne može se tumačiti na način da ima za učinak to da sprječava ispunjavanje trećeg kumulativnog uvjeta za primjenu načela zaštite legitimnih očekivanja i da time dovodi do isključenja primjene tog načela (vidjeti točke 257., 261. i 262. ove presude).
- 271 Naime, druga rečenica članka 14. stavka 1. Uredbe br. 659/1999 odnosi se upravo na osiguravanje zaštite legitimnih očekivanja, kao što to proizlazi iz izjave 29/99 iz zapisnika sa sastanka Vijeća na kojem je navedena uredba formalno donesena (mjesečni sažetak akata Vijeća, ožujak 1999.), odnosno izjave prema kojoj je „Komisija uvijek obvezana općim načelima prava [Unije], a osobito načelom legitimnih očekivanja, koja su nadređena sekundarnom pravu [...]”.
- 272 Iz prethodno navedenog proizlazi da se tužitelj, u svrhu osporavanja zakonitosti pobijane odluke s obzirom na to da se njome predviđa povrat dodijeljene potpore, pred Općim sudom može korisno pozvati na tužbeni razlog koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja, a u tom

pogledu i na jamstva koja mu je Komisija mogla dati u pogledu nepostojanja kvalifikacije sporne mjere kao potpore, što nužno podrazumijeva da pogodnost koja mu se pružila tom mjerom nije predmet povrata (vidjeti točku 261. ove presude) ili je samo predmet povrata kojim se poštuju ta jamstva.

- 273 Stoga valja ispitati je li tužbeni razlog na koji se poziva tužitelj osnovan.
- 274 Tužitelj osporava prijelazni sustav koji primjenjuje Komisija s obzirom na to da se u okviru njega kao referentni datum uzima datum objave odluke o pokretanju. Prema njegovu mišljenju, Komisija je trebala uzeti u obzir datum objave pobijane odluke.
- 275 Najprije valja istaknuti da je Komisija u uvodnoj izjavi 154. pobijane odluke smatrala da sporna mjera čini nezakonitu državnu potporu, odnosno novu potporu koja je provedena protivno članku 108. stavku 3. UFEU-a.
- 276 Nesporno je da Kraljevina Španjolska sporni sustav nije prijavila Komisiji na temelju članka 108. stavka 3. UFEU-a.
- 277 Točno je, prema mišljenju tužitelja, da je mjera postala selektivna unutar Unije tek nakon što su nestale prepreke prekograničnim spajanjima koje su se, prema mišljenju tužitelja, mogle utvrditi tek nakon stupanja na snagu Direktive 2005/56/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 26. listopada 2005. o prekograničnim spajanjima društava kapitala (SL 2005., L 310, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 1., str. 186.). Tako sporna mjera nije bila potpora u trenutku stupanja na snagu te se stoga može smatrati zatečenom potporom u smislu odredbi članka 1. točke (b) podtočke v. Uredbe br. 659/1999.
- 278 Međutim, tužitelj takvo rasuđivanje temelji na pretpostavci da je na temelju postojanja prepreka prekograničnim spajanjima moguće smatrati da ta mjera nije selektivna.
- 279 Međutim, nepostojanje relevantnosti takve pretpostavke utvrđeno je, među ostalim, u točkama 200., 201. i 214. ove presude.
- 280 Stoga se može zaključiti da tužitelj nije dokazao da je sporna mjera zatečena potpora. Komisija ju je stoga pravilno kvalificirala kao nezakonitu potporu.
- 281 Međutim, ako se potpora počela provoditi bez prethodne prijave Komisiji, što znači da je nezakonita u skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a, korisnik potpore ne može legitimno očekivati da je potpora koja mu je dodijeljena zakonita, osim ako postoje iznimne okolnosti (vidjeti u tom smislu presude od 24. studenoga 1987., RSV/Komisija, 223/85, EU:C:1987:502, t. 16. i 17.; od 20. rujna 1990., Komisija/Njemačka, C-5/89, EU:C:1990:320, t. 14. i 16.; od 13. lipnja 2013., HGA i dr./Komisija, C-630/11 P do C-633/11 P, EU:C:2013:387, t. 134.; od 27. siječnja 1998., Ladbroke Racing/Komisija, T-67/94, EU:T:1998:7, t. 182.; od 16. listopada 2014., Alcoa Trasformazioni/Komisija, T-177/10, EU:T:2014:897, t. 61. i od 22. travnja 2016., Irska i Aughinish Alumina/Komisija, T-50/06 RENV II i T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, t. 214.).
- 282 Smatrajući da se nalazi u takvim okolnostima (uvodne izjave 29. i 175. pobijane odluke), Komisija u pobijanoj odluci nije naložila povrat predmetne potpore, među ostalim, za korisnike sporne mjere koji su stekli udjele u inozemnom društvu prije 21. prosinca 2007., odnosno datuma objave odluke o pokretanju.
- 283 Primjena takvog prijelaznog sustava opravdana je, prema mišljenju Komisije, činjenicom da su se njome pružila posebna, bezuvjetna i podudarajuća jamstva koja su takve prirode da su korisnici sporne mjere imali opravdana očekivanja u pogledu zakonitosti sustava amortizacije *goodwill*, u smislu da nije

obuhvaćen područjem primjene pravila o državnim potporama i da, posljedično, nijedna od prednosti koje proizlaze iz navedenog sustava ne može naknadno biti predmet postupka povrata (uvodna izjava 166. pobijane odluke).

284 Tako je 19. siječnja 2006., u odgovoru na pitanje zastupnika u Parlamentu, član Komisije u njezino ime naveo sljedeće:

„Komisija ne može potvrditi podliježu li visoke ponude španjolskih poduzetnika španjolskom poreznom zakonodavstvu koje dopušta poduzetnicima da amortiziraju [financijski *goodwill*] znatno brže od njihovih francuskih ili talijanskih kolega. Komisija međutim može potvrditi da ta nacionalna zakonodavstva nisu obuhvaćena područjem primjene pravila koja se odnose na državne potpore, nego da ona više čine opća pravila o deprecijaciji koja se primjenjuju na sve poduzetnike u Španjolskoj.”

285 Isto je tako 17. veljače 2006., u odgovoru na pitanje zastupnika u Parlamentu, član Komisije, i dalje u njezino ime, naveo sljedeće:

„Prema informacijama kojima Komisija raspolaže u ovom trenutku, španjolski porezni propisi koji se odnose na amortizaciju *goodwill* čine se primjenjivima na sve poduzetnike u Španjolskoj, neovisno o njihovoj veličini, sektoru, pravnom obliku ili tome jesu li u privatnom ili javnom vlasništvu, jer su oni opća pravila o amortizaciji. Stoga se ne čini da su obuhvaćeni područjem primjene pravila koja se odnose na državne potpore.”

286 Iako Komisijini odgovori nisu u cijelosti objavljeni u *Službenom listu Europske unije*, objavljeni su broj pitanja, njegov autor, njegov predmet, institucija koja je adresat kao i navod o postojanju i datumu odgovora (SL 2006., C 327, str. 164. i 192.).

287 U ovom se slučaju ne osporava to da su elementi navedeni u prethodnim točkama mogli stvoriti legitimna očekivanja kod tužitelja.

288 Neslaganje stranaka odnosi se na posljedice koje valja izvesti iz donošenja odluke o pokretanju 10. listopada 2007., koja je u *Službenom listu Europske unije*, nakon njezina sažetka, objavljena 21. prosinca 2007. (vidjeti točku 274. ove presude).

289 U tom se pogledu sudskom praksom Suda, koja se temelji na tekstu članka 108. stavka 3. UFEU-a, predviđa da se, ako Komisija pokrene formalni istražni postupak, zadnjom rečenicom članka 108. stavka 3. UFEU-a zainteresiranoj državi članici zabranjuje da primjenjuje predložene mjere sve dok se taj postupak ne okonča konačnom odlukom. Nove potpore stoga podliježu preventivnom nadzoru koji izvršava Komisija te ih dotična država članica u načelu ne može provesti tako dugo dok ih ta institucija ne proglasi usklađenima s Ugovorom (presuda od 30. lipnja 1992., Španjolska/Komisija, C-312/90, EU:C:1992:282, t. 16.).

290 Usto, Sud je presudio da, nakon što Komisija pokrene formalni istražni postupak u vezi s novom nacionalnom mjerom čija je primjena u tijeku, suspenzivni učinak takve odluke obvezujući je i za nacionalne sudove pred kojima se može pokrenuti postupak, koji su, po potrebi, obvezni poduzeti sve potrebne mjere kako bi se donio zaključak o eventualnoj povredi obveze obustave primjene navedene mjere (presuda od 21. studenoga 2013., Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, t. 42.).

291 Konačno, što se tiče odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka u vezi s mjerom čija je primjena u tijeku i koju je Komisija kvalificirala kao novu potporu, presuđeno je da nakon njezina donošenja postoji, u najmanju ruku, osnovana sumnja u zakonitost predmetne mjere koja, ne dovodeći u pitanje mogućnost da se od suca privremene pravne zaštite zatraže privremene mjere, treba potaknuti državu članicu da obustavi njezinu isplatu s obzirom na to da se pokretanjem postupka predviđenog člankom 108. stavkom 2. UFEU-a isključuje mogućnost donošenja hitne odluke o spojivosti s unutarnjem tržištem koja omogućuje redovan nastavak provedbe navedene mjere. Ta

sumnja u zakonitost predmetne mjere također treba potaknuti poduzetnike korisnike mjere da u svakom slučaju odbiju nove isplate ili da rezerviraju iznose koji bi bili potrebni u slučaju eventualnih naknadnih vraćanja (presuda od 9. listopada 2001., Italija/Komisija, C-400/99, EU:C:2001:528, t. 59.).

292 Stoga, s obzirom na suspenzivni učinak odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka koja je donesena u pogledu nove nacionalne mjere čija je primjena u tijeku, korisnici te mjere ne mogu se, kao što je to slučaj u ovom predmetu, utemeljeno pozivati na iznimne okolnosti kojima bi se moglo opravdati zadržavanje legitimnih očekivanja nakon donošenja te odluke (vidjeti u tom smislu presudu od 22. travnja 2016., Francuska/Komisija, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, t. 50. do 56.).

293 Osim toga, prijelazni sustav koji je donijela Komisija omogućio je korisnicima potpore koji su prije datuma objave odluke o pokretanju stekli udjele, ili su se neopozivo obvezali steći udjele, da se ta mjera na njih i dalje primjenjuje tijekom cijelog predviđenog razdoblja amortizacije. Tako su predmetni poduzetnici nakon tog datuma mogli odmah prilagoditi svoje postupanje na način da ne preuzmu obvezu u pogledu stjecanja udjela u inozemnom društvu ako su smatrali da takva obveza, s obzirom na rizik da možda neće do kraja moći ostvariti koristi od porezne pogodnosti predviđene spornom mjerom, ne predstavlja dovoljan gospodarski interes.

294 Naposljetku valja dodati da je Komisija u sažetku odluke o pokretanju, koji je zajedno s tom odlukom bio objavljen u *Službenom listu Europske unije* 21. prosinca 2007., navela da smatra da se čini da predmetni porezni sustav ispunjava sve kriterije koji su na snazi da bi se smatrao državnom potporom. Također je pojasnila sljedeće:

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

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

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

295 S obzirom na elemente navedene u točki 294. ove presude, na dan objave odluke o pokretanju poduzetnici na koje se sporni sustav primjenjivao ili se mogao primjenjivati mogli su se upoznati s točnim razlozima zbog kojih je Komisija smatrala da se čini da mjere predviđene tim sustavom ispunjavaju svaki od uvjeta koji se zahtijevaju člankom 107. UFEU-a i da bi se mogle smatrati nespojivima s unutarnjim tržištem.

296 Usto, iz sažetka odluke o pokretanju ili iz kronologije navedene u uvodnim izjavama 1. do 7. te odluke ne proizlazi da se sporni sustav može odnositi na zatečenu potporu. Konkretno, predmetni poduzetnici mogli su razumjeti da Komisija nije odobrila taj sustav, koji je proveden prije pokretanja formalnog istražnog postupka.

297 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da je donošenje odluke o pokretanju u ovom slučaju bilo dovoljno da se okončaju legitimna očekivanja koja su zbog izjava navedenih u točkama 284. i 285. ove presude mogla nastati kod korisnikâ sporne mjere.

- 298 Taj se zaključak ne može dovesti u pitanje drugim argumentima tužitelja.
- 299 Kao prvo, točno je da je u predmetu u kojem je donesena presuda od 24. studenoga 1987., RSV/Komisija (223/85, EU:C:1987:502, t. 6.), nova potpora bila isplaćena prije nego što je bila prijavljena Komisiji.
- 300 Međutim, iznosi čiji je povrat Komisija tražila bili su isplaćeni prije donošenja bilo kakve odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka (vidjeti u tom pogledu izvještaj za raspravu objavljen u Zborniku, str. 4621. i 4622.).
- 301 Stoga se zaključak iz presude od 24. studenoga 1987., RSV/Komisija (223/85, EU:C:1987:502), ne može prenijeti s obzirom na to da u ovom slučaju potpora čiji je povrat naložila Komisija još nije bila dodijeljena na dan objave odluke o pokretanju te se čak odnosila na pogodnost dodijeljenu na temelju postupanja korisnikâ potpore nakon objave te odluke (vidjeti točku 293. ove presude).
- 302 Kao drugo, tužitelj se poziva na presudu od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), koja se odnosi na belgijski porezni sustav koordinacijskih centara.
- 303 Međutim, između konteksta ovog predmeta i konteksta predmeta u kojem je donesena presuda od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), postoje bitne razlike.
- 304 Naime, kao prvo, Komisija je u tom predmetu dvjema uzastopnim odlukama (točka 16.) utvrdila da predmetni sustav ne sadržava elemente potpore. Stoga je bila riječ o zatečenom sustavu potpora na koji se nije primjenjivala sudska praksa o povratu nezakonitih potpora nespojivih s unutarnjim tržištem, kojom se povreda načela zaštite legitimnih očekivanja priznaje samo u iznimnim okolnostima (vidjeti točku 281. ove presude).
- 305 Isto se tako nisu primjenjivale odredbe Ugovora o učincima donošenja odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka i sudska praksa u okviru koje se izvode zaključci iz primjene tih odredbi kad je određena potpora isplaćena nezakonito (vidjeti točke 289. do 292. ove presude), kojima se također ograničava primjena načela zaštite legitimnih očekivanja.
- 306 Uostalom, nezavisni odvjetnik P. Léger u svojem je mišljenju u spojenim predmetima Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:89, t. 404. i 405.) ustrajao na posebnosti situacije u kojoj su očekivanja stvorena donošenjem Komisijinih prethodnih odluka i koja su stoga trebala biti predmet posebne zaštite.
- 307 Naime, u takvom slučaju Komisijine odluke kojima se utvrđuje nepostojanje elementa potpore potvrđuju pravnu situaciju osoba na koje se predmetna mjera primjenjuje jer se njima priznaje usklađenost te mjere s odredbama članka 107. UFEU-a do donošenja eventualne suprotne odluke.
- 308 U tom pogledu valja podsjetiti da akti institucija Unije uživaju pretpostavku zakonitosti sve dok ih se ne povuče ili poništi (presuda od 15. lipnja 1994., Komisija/BASF i dr., C-137/92 P, EU:C:1994:247, t. 48.).
- 309 Kao drugo, u predmetu u kojem je donesena presuda od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), riječ je bila o mogućnosti da se korisnicima sustava potpore produlji razdoblje tijekom kojeg su obuhvaćeni tim sustavom.
- 310 U tom je predmetu upotreba predmetnog sustava bila podvrgnuta dobivanju odobrenja za deset godina koje se može obnoviti. Oспорavanom odlukom predviđalo se da od datuma njezine dostave korisnici takvog odobrenja ne mogu dobiti njegovo produljenje prilikom isteka (vidjeti u tom smislu presudu od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, t. 32. do 34.).

- 311 Sud je presudio da rok od otprilike osam mjeseci koji je prošao od objave odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka i osporavane odluke nije bio dovoljan da bi se korisnicima potpore omogućilo da uzmu u obzir mogućnost donošenja odluke kojom se okončava predmetni sustav. Osobito se pozvao na činjenicu da taj sustav podrazumijeva računovodstvene mjere te financijske i gospodarske odluke koje upućeni gospodarski subjekt ne može donijeti u tako kratkom roku (presuda od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, t. 162.).
- 312 Sud je u svojoj presudi od 17. rujna 2009., Komisija/Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556), istaknuo da su u predmetu u kojem je donesena presuda od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), korisnici odobrenja, koji nisu mogli dobiti njegovo produljenje zbog Komisijine odluke, zbog tog odobrenja izvršili velika ulaganja i preuzeli dugoročne obveze (točka 91.).
- 313 U svojem mišljenju u spojenim predmetima Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:89, t. 418.) nezavisni odvjetnik P. Léger naveo je da je sustav o kojem je riječ u tom predmetu porezni sustav kojim se odstupa od redovnog prava i koji sadržava više oslobođenja i način određivanja posebne porezne osnovice te da je poduzetniku bilo puno teže uzeti u obzir mogućnost ukidanja mjera te vrste od mogućnosti ukidanja subvencije jer se njome nije zahtijevalo samo uzimanje u obzir gospodarskih posljedica takvog ukidanja, nego i provedba velike reorganizacije, osobito u pogledu poslovnih knjiga.
- 314 Naprotiv, u ovom slučaju, kao što je presuđeno u točki 293. ove presude, poduzetnici na koje se sporni sustav primjenjivao ili se mogao primjenjivati mogli su odmah od datuma objave odluke o pokretanju prilagoditi svoje postupanje na način da ne preuzmu obvezu u pogledu stjecanja udjela u inozemnom društvu ako su smatrali da takva obveza, s obzirom na rizik da možda neće do kraja moći ostvariti koristi od porezne pogodnosti predviđene spornim sustavom, ne predstavlja dovoljan gospodarski interes.
- 315 Stoga skup okolnosti koje su svojstvene predmetu u kojem je donesena presuda od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), i koje su upravo navedene u točkama 302. do 314. ove presude, ne postoji u ovom slučaju, bez obzira na to radi li se o tome da je potpora o kojoj je riječ u tom predmetu bila zatečena potpora ili o tome da korisnici te potpore trebaju nakon njezine zabrane donijeti mjere koje nije bilo moguće donijeti u kratkom roku. Stoga se tužitelj ne može utemeljeno pozivati na tu presudu.
- 316 Kao treće, tužitelj se poziva na povredu načela jednakog postupanja. Poziva se na Komisijine odluke donesene u pogledu poreznih sustava koji su, kao što to navodi sam tužitelj, slični belgijskom poreznom sustavu koordinacijskih centara, odnosno sustavu koji je ispitan u predmetu u kojem je donesena presuda od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, t. 16.). Međutim, kao što je to navedeno u točki 315. ove presude, obilježja tog sustava razlikuju se od obilježja spornog sustava.
- 317 Situacije na koje se tužitelj poziva u tom pogledu stoga nisu usporedive sa situacijom u ovom slučaju.
- 318 Osim toga, iako se tužitelj poziva na Komisijine odluke donesene u pogledu poreznih sustava koji su, prema njegovu mišljenju, slični belgijskom poreznom sustavu koordinacijskih centara, kao i na više drugih Komisijinih odluka koje se odnose na porezne mjere, on ne utvrđuje da je Komisija priznala postojanje legitimnih očekivanja u kontekstu dodjele, čak i nakon odluke o pokretanju, pogodnosti koja proizlazi iz nove potpore koja nije bila prijavljena Komisiji.
- 319 Također nije utvrđeno, a ni navedeno, da su korisnici pogodnosti o kojima je riječ u odlukama na koje se poziva tužitelj odmah mogli prilagoditi svoje postupanje (vidjeti točku 314. ove presude).

- 320 Budući da okolnosti na temelju kojih bi eventualno bilo moguće opravdati dodjelu prijelaznog sustava koji bi proizvodio učinke nakon datuma objave odluke o pokretanju nisu utvrđene i da se, *a fortiori*, na njih ne poziva, treba odbiti argument tužitelja koji se temelji na Komisijinoj praksi odlučivanja u području zaštite legitimnih očekivanja.
- 321 Što se tiče Odluke Komisije od 31. listopada 2000. o španjolskim zakonima o porezu na dobit (SL 2001., L 60, str. 57.), jedine odluke proizašle iz Komisijine prakse odlučivanja na koju se tužitelj poziva i za koju podnosi dovoljno elemenata na temelju kojih Opći sud može temeljito ispitati je li kontekst tog predmeta usporediv s kontekstom u ovom slučaju, riječ je o, kao što to pravilno ističe Komisija, odluci koja je donesena na temelju Ugovora o EZUČ-u u pogledu kojeg uvjeti za nadzor potpora nisu bili usporedivi s uvjetima predviđenima UEZ-om i zatim UFEU-om. Konkretno, u Ugovoru o EZUČ-u nisu postojale odredbe slične odredbama članka 108. stavka 3. UFEU-a na kojem se temelji sudska praksa navedena u točki 289. ove presude.
- 322 Štoviše, ta je odluka prethodila presudi od 9. listopada 2001., Italija/Komisija (C-400/99, EU:C:2001:528), navedenoj u točki 291. ove presude, prema kojoj nakon donošenja odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka postoji, u najmanju ruku, osnovana sumnja u usklađenost predmetne mjere s pravilima Unije u području državnih potpora.
- 323 Stoga se na temelju takve odluke ne može zaključiti da postoje legitimna očekivanja na koja bi se tužitelj mogao utemeljeno pozivati.
- 324 Iz prethodno navedenog proizlazi da je argument koji se temelji na ranijoj Komisijinoj praksi odlučivanja o načinima povrata potpore i o tome ugrožava li se njima načelo zaštite legitimnih očekivanja, čak i ako nije bespredmetan za potrebe pozivanja na to načelo, u svakom slučaju neosnovan.
- 325 S obzirom na sva prethodna razmatranja, tužbeni razlog koji ističe tužitelj treba odbiti.
- 326 Što se tiče nedostatka u obrazloženju pobijane odluke, čak i ako se tužitelj poziva na takav nedostatak, valja utvrditi da je Komisija, kao što proizlazi iz meritorne analize koju je Opći sud mogao provesti u prethodnim razmatranjima, u pobijanoj odluci dovoljno precizno i dosljedno objasnila i opravdala načine povrata potpore kako bi tužitelj mogao osporavati valjanost te odluke, a sud Unije provesti nadzor njezine zakonitosti (vidjeti u tom smislu presudu od 18. rujna 1995., Tiercé Ladbroke/Komisija, T-471/93, EU:T:1995:167, t. 29.). U tom se pogledu osobito može uputiti na točke 275. i 283. ove presude, u kojima se izričito upućuje na određene odlomke pobijane odluke.
- 327 Stoga treći tužbeni razlog, iako se njime također nastoji osporiti formalna zakonitost pobijane odluke, valja odbiti kao u svakom slučaju neosnovan.
- 328 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da treba odbiti sve tužbene razloge istaknute u potporu ovoj tužbi.
- 329 Stoga tužbu valja odbiti u cijelosti, a da pritom nije potrebno odlučiti o argumentima koji se odnose na nedostatak aktivne procesne legitimacije i pravnog interesa tužitelja koje ističe Komisija.

IV. Troškovi

- 330 U skladu s člankom 219. Poslovnika, u odlukama Općeg suda donesenima nakon ukidanja i vraćanja predmeta na ponovno suđenje, Opći sud odlučuje o troškovima, s jedne strane, postupaka pred njim i, s druge strane, žalbenog postupka pred Sudom. Budući da je Sud u presudi World Duty Free odredio

da će se o troškovima tužitelja i Komisije odlučiti naknadno, na Općem sudu je da u ovoj presudi odluči i o njihovim troškovima nastalima u okviru žalbenog postupka u predmetu C-20/15 P (vidjeti točku 15. ove presude).

- 331 U skladu s člankom 134. stavkom 1. Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da tužitelj nije uspio u postupku, snosit će, osim vlastitih troškova, i troškove Komisije sukladno njezinu zahtjevu.
- 332 Što se tiče intervenijenata, s obzirom na to da je Sud u presudi World Duty Free odlučio o njihovim troškovima, valja dakle odlučiti samo o njihovim troškovima povezanim s ovim postupkom.
- 333 U skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika, prema kojem države članice i institucije koje su intervenirale u postupak snose vlastite troškove, Savezna Republika Njemačka, Irska i Kraljevina Španjolska snosit će vlastite troškove.

Slijedom navedenog,

OPĆI SUD (deveto prošireno vijeće)

proglašava i presuđuje:

- 1. Tužba se odbija.**
- 2. World Duty Free Group, SA snosit će, osim vlastitih troškova, i troškove Europske komisije.**
- 3. Savezna Republika Njemačka, Irska i Kraljevina Španjolska snosit će vlastite troškove.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourggu 15. studenoga 2018.

Potpisi

Sadržaj

I. Okolnosti spora	2
II. Postupak i zahtjevi stranaka	3
III. Pravo	4
A. Prvi tužbeni razlog, koji se temelji na nepostojanju selektivnosti sporne mjere	5
1. Argumenti stranaka	5
2. Ocjena Općeg suda	7
a) Nepostojanje selektivnosti <i>prima facie</i>	9
b) Postojanje odstupanja	10
1) Prva faza	11
2) Druga faza	16
c) Opravdanost sporne mjere s obzirom na prirodu i strukturu sustava kojega je ona dio (treća faza)	18
B. Drugi tužbeni razlog, koji se temelji na pogrešci pri utvrđivanju korisnika sporne mjere	24
1. Argumenti stranaka	24
2. Ocjena Općeg suda	25
C. Treći tužbeni razlog, koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja	26
1. Argumenti stranaka	26
2. Ocjena Općeg suda	27
IV. Troškovi	34