



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEP SPLOŠNEGA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 9. septembra 2013*

„Ničnostna tožba — Državne pomoči — Shema pomoči, ki omogoča davčno amortizacijo finančnega dobrega imena za prevzeme tujih deležev — Sklep, s katerim je shema pomoči razglašena za nezdružljivo z notranjim trgov in ni odrejeno vračilo pomoči — Akt, ki potrebuje izvedbene ukrepe — Neobstoj posamičnega nanašanja — Neobstoj obveznosti vračila — Nedopustnost“

V zadevi T-400/11,

Altadis, SA, s sedežem v Madridu (Španija), ki jo zastopajo J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, M. Muñoz de Juan in R. Calvo Salinero, odvetniki,

tožeča stranka,

proti

Evropski komisiji, ki jo zastopajo R. Lyal, C. Urraca Caviedes in P. Němečková, zastopniki,

tožena stranka,

zaradi predloga za delno razglasitev ničnosti Sklepa Komisije 2011/282/EU z dne 12. januarja 2011 o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev št. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije (UL L 135, str. 1),

SPLOŠNO SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi L. Truchot (poročevalec), predsednik, M. E. Martins Ribeiro, sodnica, in A. Popescu, sodnik,

sodni tajnik: E. Coulon,

sprejema naslednji

Sklep

Dejansko stanje

- 1 Člani Evropskega parlamenta so v letih 2005 in 2006 Komisiji Evropskih skupnosti postavili več pisnih vprašanj (E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 in P-5509/06) v zvezi s tem, ali je treba instrumente, določene v členu 12(5) Ley del Impuesto sobre Sociedades (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb), ki je bil v ta zakon uveden z Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (zakon št. 24/2001 o davčnih, upravnih in socialnih ukrepih) z dne 27. decembra 2001 (BOE

* Jezik postopka: španščina.

št. 313 z dne 31. decembra 2001, str. 50493) in povzet v Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kraljeva zakonska uredba št. 4/2004 o potrditvi besedila konsolidiranega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb) z dne 5. marca 2004 (BOE št. 61 z dne 11. marca 2004, str. 10951) (v nadaljevanju: sporna shema), opredeliti kot državno pomoč. Komisija je v bistvu odgovorila, da v skladu z informacijami, ki jih ima, sporna shema ne spada na področje uporabe pravil o državni pomoči.

- 2 Komisija je z dopisoma z dne 15. januarja in 26. marca 2007 od španskih organov zahtevala, naj predložijo informacije za presojo področja uporabe in učinkov sporne sheme. Kraljevina Španija je z dopisoma z dne 16. februarja in 4. junija 2007 Komisiji poslala zahtevane informacije.
- 3 Komisija je 28. avgusta 2007 po telefaksu prejela pritožbo zasebnega subjekta, ki je trdil, da sporna shema pomeni državno pomoč, ki je nezdržljiva s skupnim trgov.
- 4 Komisija je z odločbo z dne 10. oktobra 2007 (povzetek v UL C 311, str. 21) sprožila formalni postopek preiskave v zvezi s sporno shemo.
- 5 Komisija je z dopisom z dne 5. decembra 2007 prejela pripombe Kraljevine Španije v zvezi s to odločitvijo o sprožitvi formalnega postopka. Med 18. januarjem in 16. junijem 2008 je prejela tudi pripombe 32 zainteresiranih oseb, vključno s pripombami tožeče stranke, družbe Altadis, SA. Kraljevina Španija je na pripombe zainteresiranih oseb odgovorila z dopisoma z dne 30. junija 2008 in 22. aprila 2009.
- 6 Tehnični sestanki s španskimi organi so potekali 18. februarja 2008, 12. maja in 8. junija 2009. Drugi tehnični sestanki so bili organizirani tudi z nekaterimi od 32 zainteresiranih oseb, med drugim s tožečo stranko.
- 7 Kraljevina Španija je v dopisu z dne 14. julija 2008 in po elektronski pošti z dne 16. junija 2009 Komisiji predložila dodatne informacije.
- 8 Komisija je postopek v zvezi s prevzemi deležev, izvedenimi v Evropski uniji, končala z Odločbo 2011/5/ES z dne 28. oktobra 2009 o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije (UL 2011, L 7, str. 48). V tej odločbi je ugotovljeno, da sporna shema, ki pomeni davčno ugodnost, ki španskim podjetjem omogoča amortizacijo dobrega imena, ki izhaja iz prevzema deležev v tujih podjetjih, ni združljiva s skupnim trgov, kadar se uporablja za prevzeme deležev v podjetjih s sedežem v Uniji. Komisija je pustila odprt postopek v zvezi s prevzemi deležev, izvedenimi zunaj Unije, ker so se španski organi zavezali, da bodo predložili nove informacije v zvezi z ovirami za čezmejne združitve zunaj Unije.
- 9 Kraljevina Španija je 12., 16. in 20. novembra 2009 ter 3. januarja 2010 Komisiji predložila informacije o neposrednih naložbah španskih družb zunaj Unije. Komisija je prejela tudi pripombe več zainteresiranih oseb.
- 10 Tehnični sestanki Komisije in španskih organov so potekali 27. novembra 2009 ter 16. in 29. junija 2010.
- 11 Komisija je 12. januarja 2011 sprejela Sklep 2011/282/EU o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev št. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije (UL L 135, str. 1, v nadaljevanju: izpodbijani sklep).
- 12 V izpodbijanem sklepu je sporna shema razglašena za nezdržljivo z notranjim trgov, kadar se uporablja za prevzeme deležev v podjetjih s sedežem zunaj Unije (člen 1(1) izpodbijanega sklepa). Vendar se lahko v skladu s členom 1(2) in (3) izpodbijanega sklepa sporna shema na podlagi načela varstva legitimnih pričakovanj še naprej uporablja za prevzeme deležev, izvedene pred objavo odločitve

o sprožitvi formalnega postopka preiskave v *Uradnem listu Evropske unije* 21. decembra 2007, ter za prevzeme deležev, za katere je bilo potrebno dovoljenje regulatornega organa, ki mu je bila transakcija priglašena pred tem datumom, in ki so bili nepreklicno končani pred 21. decembrom 2007. V skladu s členom 1(4) in (5) izpodbijanega sklepa se poleg tega sporna shema lahko še naprej uporablja za prevzeme deležev v podjetjih s sedežem na Kitajskem, v Indiji ali drugih državah, v katerih je dokazan obstoj izrecnih pravnih ovir za čezmejne poslovne združitve, izvedene pred objavo navedenega sklepa v *Uradnem listu Evropske unije* 21. maja 2011, ter za take prevzeme deležev, za katere je bilo potrebno dovoljenje regulatornega organa, ki mu je bila transakcija priglašena pred tem datumom, in ki so bili nepreklicno končani pred 21. majem 2011.

Postopek in predlogi strank

- 13 Tožeča stranka je 29. julija 2011 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila to tožbo.
- 14 Komisija je z aktom, vloženim v sodnem tajništvu Splošnega sodišča 10. novembra 2011, vložila ugovor nedopustnosti na podlagi člena 114(1) Poslovnika Splošnega sodišča.
- 15 Tožeča stranka je 6. januarja 2012 predložila stališča do ugovora nedopustnosti, ki ga je vložila Komisija.
- 16 Splošno sodišče je 5. oktobra in 13. decembra 2012 na podlagi ukrepov procesnega vodstva pozvalo tožečo stranko, naj navede posledice, ki jih namerava za namene te tožbe izpeljati iz sodbe Splošnega sodišča z dne 8. marca 2012 v zadevi Iberdrola proti Komisiji (T-221/10) in sklepa Splošnega sodišča z dne 21. marca 2012 v zadevi Modelo Continente Hipermercados proti Komisiji (T-174/11), Komisijo pa, naj predloži stališča do odgovora tožeče stranke na to vprašanje. Tožeča stranka in Komisija sta na ta poziva odgovorili v predpisanih rokih.
- 17 Tožeča stranka v bistvu Splošnemu sodišču predlaga, naj:
 - tožbo razglasi za dopustno in odredi nadaljevanje postopka;
 - člen 1(1) izpodbijanega sklepa razglasi za ničn;
 - podredno, člen 4 izpodbijanega sklepa razglasi za ničn v delu, v katerem je določena obveznost vračila pomoči, odobrenih za transakcije, izvedene pred 21. majem 2011;
 - še bolj podredno, člen 1(1) in podredno člen 4 izpodbijanega sklepa razglasi za nična v delu, v katerem se nanašata na transakcije, izvedene v Maroku;
 - Komisiji naloži plačilo stroškov.
- 18 Komisija Splošnemu sodišču predlaga, naj:
 - tožbo razglasi za nedopustno;
 - tožeči stranki naloži plačilo stroškov.

Pravo

- 19 V skladu s členom 114(1) Poslovnika lahko Splošno sodišče, če stranka to predlaga, odloči o nedopustnosti, ne da bi vsebinsko odločalo o zadevi. V skladu z odstavkom 3 istega člena se ta predlog obravnava ustno, razen če Splošno sodišče ne odloči drugače. V obravnavanem primeru Splošno sodišče meni, da je o zadevi dovolj poučeno na podlagi listin v spisu, zato je odločilo, da ni treba začeti ustnega postopka.
- 20 Komisija navaja, da obravnavana tožba ni dopustna, ker tožeča stranka ni dokazala niti pravnega interesa niti tega, da se izpodbijani sklep nanjo posamično nanaša.
- 21 Začeti je treba s preizkusom drugega ugovora nedopustnosti, ki ga je podala Komisija.
- 22 V skladu s členom 263, četrti odstavek, PDEU lahko „[f]izične ali pravne osebe [...] pod pogoji iz prvega in drugega odstavka vložijo tožbe zoper nanje naslovljene akte ali zoper akte, ki se nanje neposredno in posamično nanašajo, in zoper predpise, ki se nanje neposredno nanašajo, a ne potrebujejo izvedbenih ukrepov.“
- 23 Ker je bil izpodbijani sklep sprejet po formalnem postopku preiskave in ni bil naslovljen na tožečo stranko, je treba vprašanje, ali se nanjo nanaša posamično, preučiti ob upoštevanju meril, določenih v sodbi Sodišča z dne 15. julija 1963 v zadevi Plaumann proti Komisiji (25/62, Recueil, str. 197, 223). Tožeča stranka mora tako dokazati, da se izpodbijani sklep nanaša nanjo, ker vpliva nanjo zaradi nekaterih zanjo značilnih lastnosti ali zaradi dejanskega položaja, po katerem se razlikuje od drugih subjektov in jo torej individualizira podobno kot naslovnika sklepa (glej v tem smislu sodbo Sodišča z dne 29. aprila 2004 v zadevi Italija proti Komisiji, C-298/00 P, Recueil, str. I-4087, točka 36 in navedena sodna praksa).
- 24 Tožeča stranka se sklicuje na svoj status upravičenke do sporne sheme, da bi dokazala, da se izpodbijani sklep o nezakonitosti in nezdržljivosti navedene sheme z notranjim trgom nanjo nanaša posamično.
- 25 V skladu z ustaljeno sodno prakso podjetje praviloma ne more vložiti tožbe za razglasitev ničnosti sklepa Komisije, ki prepoveduje sektorsko shemo pomoči, če se ta sklep nanaša nanj samo zaradi njegove pripadnosti zadevnemu sektorju in statusa potencialnega upravičenca do navedene sheme. Tak sklep je namreč za to podjetje splošni ukrep, ki se uporablja za objektivno določene položaje in ima pravne učinke za kategorijo oseb, ki so določene splošno in abstraktno (glej zgoraj navedeno sodbo Italija proti Komisiji, točka 37 in navedena sodna praksa, ter sodbo Splošnega sodišča z dne 11. junija 2009 v zadevi Acegas proti Komisiji, T-309/02, ZOdl., str. II-1809, točka 47 in navedena sodna praksa).
- 26 Vendar se zadevni sklep na podjetje nanaša posamično in je njegova tožba zoper ta sklep dopustna, če se zadevni sklep ne nanaša nanj samo kot na podjetje v obravnavanem sektorju, ki je potencialni upravičenec do zadevne sheme pomoči, ampak tudi kot na dejanskega upravičenca do individualne pomoči, ki je bila dodeljena iz naslova te sheme in za katero je Komisija odredila zagotovitev vračila (glej v tem smislu sodbo Sodišča z dne 19. oktobra 2000 v združenih zadevah Italija in Sardegna Lines proti Komisiji, C-15/98 in C-105/99, Recueil, str. I-8855, točki 34 in 35, in sodbo Splošnega sodišča z dne 10. septembra 2009 v zadevi Banco Comercial dos Açores proti Komisiji, T-75/03, neobjavljena v ZOdl., točka 44).
- 27 Zato je treba preveriti, ali ima tožeča stranka status dejanske upravičenke do individualne pomoči, ki je bila dodeljena iz naslova sheme pomoči, na katero se nanaša izpodbijani sklep in za katero je Komisija odredila zagotovitev vračila (glej v tem smislu sodbo Sodišča z dne 9. junija 2011 v združenih zadevah

Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi proti Komisiji, C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, ZOdl., str. I-4727, točka 53 in navedena sodna praksa, ter zgoraj navedeno sodbo Iberdrola proti Komisiji, točka 27).

28 V obravnavanem primeru je tožeča stranka dokazala svoj status dejanske upravičenke do sporne sheme. Tožbi je namreč priložila dokument, ki potrjuje, da je sporno shemo v letih 2003 in 2006 uporabila za prevzeme deležev družbe s sedežem v Maroku. Vendar na podlagi členov 1(2) in 4(1) izpodbijanega sklepa zanjo ne velja obveznost vračila, določena s tem sklepom.

29 Tožeča stranka v zvezi s tem ob sklicevanju na sodno prakso trdi, prvič, da njen status dejanske upravičenke do sporne sheme zadostuje za dokaz, da se sklep nanjo nanaša posamično, saj obveznost vračila pomoči, prejetih na podlagi navedene sheme, ni nujen pogoj za tako priznanje. Tožeča stranka zlasti iz zgoraj navedene sodbe Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi proti Komisiji sklepa, da se za podjetje lahko šteje, da se akt nanj nanaša posamično, kadar je upravičeno do pomoči, dodeljene v okviru sheme pomoči, za katero je vračilo odrejeno na splošno, ne da bi ta obveznost vračila veljala za to podjetje samo.

30 V zvezi s tem je treba opozoriti na točko 53 zgoraj navedene sodbe Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi proti Komisiji, na katero tožeča stranka opira svojo utemeljitev:

„[...] dejanski upravičenci [do] posamičnih pomoči, ki so bile dodeljene iz naslova programa pomoči, za katere je Komisija odredila vračilo, [so] zato posamično prizadeti [...]“

31 Sodišče in Splošno sodišče sta ta odlomek v svojih odločbah razlagala tako, da se za dejanskega upravičenca do sheme pomoči šteje, da se sklep Komisije v zvezi s to shemo nanj nanaša posamično, samo če je bil upravičen do pomoči, ki spada na področje uporabe obveznosti vračila, določene z navedenim sklepom (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Italija in Sardegnia Lines proti Komisiji, točki 31 in 34; sodbo Splošnega sodišča z dne 11. junija 2009 v zadevi AEM proti Komisiji, T-301/02, ZOdl., str. II-1757, točke od 46 do 48, in zgoraj navedeni sklep Modelo Continente Hipermercados proti Komisiji, točka 30). Vračilo, navedeno v točki 53 zgoraj navedene sodbe Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi proti Komisiji, se torej nanaša na pomoč, do katere je bila upravičena zadevna tožeča stranka, in ne na splošno na pomoči, izplačane na podlagi zadevne sheme pomoči.

32 To razlago potrjuje tudi točka 56 zgoraj navedene sodbe Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi proti Komisiji, ki se glasi:

„[...] že odredba o vračilu [se] posamično nanaša na vse upravičence [do] zadevnega programa, ker so od sprejetja sporne odločbe izpostavljeni tveganju, da bo treba ugodnosti, ki so jih prejeli, vrniti, in so zato prizadeti v svojem pravnem položaju. Ti prejemniki so zato del zaprtega kroga [...], ne da bi bilo treba preučiti dodatne pogoje v zvezi s položaji, v katerih v odločbi Komisije ni odredbe o vračilu. Poleg tega možnost, da se ugodnosti, ki so razglašene za nezakonite, naknadno ne izterjajo od njihovih prejemnikov, ne izključuje, da se ti štejejo za posamično prizadete.“

33 Po eni strani iz prvega in drugega stavka te točke zgoraj navedene sodbe Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi proti Komisiji v povezavi s predhodno točko 55 iste sodbe izhaja, da se je Sodišče omejilo na preučitev primera, ki se edini obravnava v tej sodbi in v katerem je bila z izpodbijanym aktom določena obveznost vračila, ki se je nanašala na tožečo stranko. Sodišče namreč v prvem stavku ugotavlja, da se odredba o vračilu posamično nanaša na vse upravičence do zadevne sheme pomoči, izpostavljene tveganju vračila prejetih pomoči, in v drugem stavku zavrača preučitev položaja, v katerem v odločbi Komisije ni odredbe o vračilu. Po drugi strani iz tretjega stavka točke 56 zgoraj navedene sodbe Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi proti Komisiji, prav tako v povezavi s točko 55 iste sodbe, izhaja, da taka obveznost vračila, ki se nanaša na tožečo stranko, zadostuje za njeno individualizacijo, ne da bi bilo treba preveriti, ali bo ta obveznost imela učinke na nacionalni ravni (zgoraj navedeni sklep Modelo Continente Hipermercados proti Komisiji, točka 29).

- 34 Sodišče je tako v zgoraj navedeni sodbi Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi proti Komisiji, na katero se sklicuje tožeča stranka, o posamičnem nanašanju na tožečo stranko v zadevi v glavni stvari sklepalo na podlagi dejstva, da je bila z izpodbijanim aktom določena obveznost vračila pomoči, ki jih je prejela, ne glede na to, ali je bila taka obveznost izvedena ali ne. Iz tega torej ni mogoče sklepati, da status dejanskega upravičenca do sheme pomoči zadostuje za individualizacijo navedenega upravičenca, kadar zanj ne velja obveznost vračila pomoči, izplačanih na podlagi navedene sheme, določena z izpodbijanim aktom.
- 35 Tudi sodba Splošnega sodišča z dne 21. maja 2010 v združenih zadevah Francija in drugi proti Komisiji (T-425/04, T-444/04, T-450/04 in T-456/04, ZOdl. str. II-2099) ni upoštevana v zvezi s tem. Res je Splošno sodišče, kot trdi tožeča stranka, v točki 123 te sodbe razsodilo, da bi razglasitev ničnosti določbe spornega sklepa, s katerim je ugotovljena nezdržljivost zadevne pomoči s skupnim trgom, povzročila to, da bi bila ugotovitev nezakonitosti tega ukrepa pomoči, ki je individualen ukrep v korist tožeče stranke, nična, kar bi bila pravna posledica, ki bi spremenila njen pravni položaj in ji prinesla korist. Vendar je Splošno sodišče, kot pravilno poudarja Komisija, v tej točki izrazilo stališče glede pogoja dopustnosti pravnega interesa, ki se od pogoja posamičnega nanašanja razlikuje zlasti po tem, da se nanaša na korist, ki jo tožeča stranka pridobi na podlagi izida svoje tožbe, ne pa na posebno povezavo med to tožečo stranko in sklepom, ki je predmet tožbe (glej točko 23 zgoraj in točko 38 spodaj).
- 36 Nazadnje je treba zavriniti trditev v zvezi s premoženjskim tveganjem dejanskega upravičenca do pomoči, dodeljene na podlagi sheme, ki je bila razglašena za nezdržljivo, pri čemer naj bi to tveganje izhajalo iz mogočih učinkov take razglasitve nezdržljivosti na uporabo pravil s področja kumulacije pomoči in pomoči *de minimis*, ker se je tožeča stranka v zvezi s tem omejila na preprosto trditev, ne da bi kakor koli pojasnila zgoraj navedene mogoče učinke in torej zatrjevano premoženjsko tveganje.
- 37 Tožeča stranka trdi, drugič, da ob predpostavki, da se za to, da bi se štel, da se izpodbijani sklep nanjo nanaša posamično, zahteva obveznost vračila pomoči, ki jih je prejela, v obravnavanem primeru taka obveznost zanj velja. Izključitev transakcij, izvedenih pred 21. decembrom 2007, s področja obveznosti vračila na podlagi načela varstva legitimnih pričakovanj naj namreč ne bi bila dokončna zaradi tožbe, ki jo je zoper ta del izreka izpodbijanega sklepa vložila družba Deutsche Telekom AG v zadevi T-207/10.
- 38 Tožeča stranka s tako obrazložitvijo zamenjuje tudi pogoj dopustnosti posamičnega nanašanja s pogojem pravnega interesa. Čeprav lahko namreč pravni interes nastane ali, nasprotno, izgine, zlasti zaradi okoliščin, ki so zunaj vpliva tožeče stranke ali izpodbijanega sklepa in so nastopile po vložitvi tožbe pri sodišču Unije, se posamično nanašanje na fizično ali pravno osebo presoja na dan vložitve tožbe in je odvisno le od izpodbijanega sklepa. Tako se na osebo, na katero se sklep o razglasitvi nezdržljivosti pomoči s skupnim trgom in o odreditvi njenega vračila nanaša posamično, ta sklep še naprej posamično nanaša, čeprav se pozneje izkaže, da vračilo pomoči od nje ne bo zahtevano (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi proti Komisiji, točka 56, in sklepne predloge generalne pravobranilke V. Trstenjak, predstavljene v tej zadevi, ZOdl., str. I-4732, točki 81 in 82; glej tudi točko 33 zgoraj).
- 39 Poleg tega je treba opozoriti, da mora tožeča stranka za to, da bi se izpodbijani akt nanjo nanašal posamično, dokazati, da pripada zaključenemu krogu, to pomeni skupini, ki je po sprejetju izpodbijanega akta ni več mogoče razširiti (glej v tem smislu sodbi Sodišča z dne 26. junija 1990 v zadevi Sofrimport proti Komisiji, C-152/88, Recueil, str. I-2477, točka 11, in z dne 22. junija 2006 v združenih zadevah Belgija in Forum 187 proti Komisiji, C-182/03 in C-217/03, ZOdl., str. I-5479, točka 63).

- 40 V obravnavani zadevi torej morebitna razglasitev ničnosti člena 1(2) izpodbijane odločbe s strani Splošnega sodišča v zadevi T-207/10 in naknadno vračilo spornih pomoči s strani tožeče stranke, ki sta poleg tega popolnoma hipotetična, ne omogočata ugotovitve, da se izpodbijani akt na tožečo stranko nanaša posamično (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Iberdrola proti Komisiji, točka 42).
- 41 Iz zgoraj navedenega izhaja, da se izpodbijani sklep na tožečo stranko ne nanaša posamično.
- 42 Vendar tožeča stranka trdi, da ji v obravnavanem primeru ni treba dokazati, da se izpodbijani sklep nanjo nanaša posamično, ker ga je v smislu člena 263, četrti odstavek, PDEU mogoče opredeliti kot predpis, ki ne potrebuje izvedbenih ukrepov.
- 43 Komisija odgovarja, da izpodbijani sklep ni predpis, ki ne potrebuje izvedbenih ukrepov, pri čemer se sklicuje na več nacionalnih ukrepov za izvajanje izpodbijanega sklepa in zlasti na to, da je španski zakonodajalec ukinil sporno shemo, da so davčni organi od prejemnikov izterjali nezakonite pomoči, dodeljene na podlagi sporne sheme, in da so isti organi priznali ali zavrnilo odobritev davčne ugodnosti.
- 44 Tožeča stranka po drugi strani meni, da ukrepi, na katere se sklicuje Komisija, niso izvedbeni ukrepi v smislu člena 263, četrti odstavek, PDEU. Zatrjevanih ukrepov izterjave naj namreč ne bi bilo mogoče šteti za take ukrepe, ker je odredba o vračilu, ki jo vsebuje izpodbijani sklep, zavezujoča za Kraljevino Španijo v vseh elementih, ne da bi Kraljevina Španija imela polje proste presoje. Prav tako naj bi bila ukinitvev sporne sheme, razglašene za nezdržljivo, in priznanje ali zavrnitev odobritve zadevne davčne ugodnosti že določena v izpodbijanem sklepu in naj bi bila samo njegova pravna posledica.
- 45 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je na podlagi člena 288, četrti odstavek, PDEU sklep, kot je ta v obravnavani zadevi, v celoti zavezujoč samo za naslovnike, ki jih določa. Zato je obveznost zavrnitve odobritve ugodnosti sporne sheme, razveljavitve odobrenih davčnih ugodnosti in vračila pomoči, izplačanih na podlagi te sheme, pravna posledica izpodbijanega sklepa, ki je zavezujoča za Kraljevino Španijo, na katero je naslovljen.
- 46 Nasprotno pa izpodbijani sklep nima takih pravnih učinkov za upravičence do sporne sheme. V členu 1(1) izpodbijanega sklepa niso opredeljene posledice nezdržljivosti sporne sheme z notranjim trgov za vsakega od upravičencev do sporne sheme, ker ta razglasitev nezdržljivosti sama po sebi zanje ne povzroči prepovedi ali odredbe. Poleg tega učinek nezdržljivosti ni nujno enak za vse upravičence do sporne sheme. Posledice nezdržljivosti je tako treba individualizirati s pravnim aktom pristojnih nacionalnih organov, kot je davčna odločba, ki je ukrep za izvajanje člena 1(1) izpodbijanega sklepa v smislu člena 263, četrti odstavek, PDEU.
- 47 V zvezi s tem ni pomembno, da, kot poudarja tožeča stranka, Kraljevina Španija nima polja proste presoje pri izvajanju izpodbijanega sklepa. Neobstoj diskrecijske pravice je sicer merilo, ki ga je treba preučiti za ugotovitev, ali je pogoj neposrednega nanašanja na tožečo stranko izpolnjen (glej sodbo Splošnega sodišča z dne 26. septembra 2000 v zadevi Starway proti Svetu, T-80/97, Recueil, str. II-3099, točka 61 in navedena sodna praksa). Vendar je zahteva, da akt ne potrebuje izvedbenih ukrepov, iz člena 263, četrti odstavek, PDEU drugačen pogoj kot tisti glede neposrednega nanašanja (sklepa Splošnega sodišča z dne 4. junija 2012 v zadevi Eurofer proti Komisiji, T-381/11, točka 59, in z dne 5. februarja 2013 v zadevi BSI proti Svetu, T-551/11, točka 56).
- 48 Iz tega izhaja, da izpodbijani sklep zajema izvedbene ukrepe in da ga torej v smislu člena 263, četrti odstavek, PDEU ni mogoče opredeliti kot predpis, ki ne potrebuje izvedbenih ukrepov. Trditev tožeče stranke, ki temelji na zadnjem delu stavka te določbe, je torej treba zavrniti.

- 49 Te ugotovitve ne izpodbija trditev tožeče stranke, ki se nanaša na kršenje pravice do učinkovitega sodnega varstva, saj naj ne bi mogla vložiti tožbe zoper razglasitev nezdržljivosti sporne sheme iz člena 1(1) izpodbijanega sklepa.
- 50 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Evropska unija pravna unija, v kateri so institucije podvržene nadzoru nad skladnostjo svojih aktov s Pogodbo in s splošnimi pravnimi načeli, katerih del so temeljne pravice. Zato morajo imeti posamezniki možnost učinkovitega sodnega varstva pravic, ki jih imajo po pravnem redu Unije (glej sodbo Splošnega sodišča z dne 24. marca 2011 v združenih zadevah Freistaat Sachsen in drugi proti Komisiji, T-443/08 in T-455/08, ZOdl., str. II-1311, točka 55 in navedena sodna praksa). Vendar v obravnavani zadevi tožeča stranka nikakor ni prikrajšana za vsakršno učinkovito sodno varstvo. Tudi če bo namreč ta tožba razglašena za nedopustno, nič ne nasprotuje temu, da tožeča stranka pred nacionalnim sodiščem izpodbija ukrepe za izvajanje izpodbijanega sklepa in zlasti davčno odločbo, s katero je zavrnjena odobritev ugodnosti sporne sheme. Nacionalno sodišče bo lahko nato posredno preverilo zakonitost člena 1(1) izpodbijanega sklepa in po potrebi Sodišču predložilo vprašanje za predhodno odločanje glede presoje zakonitosti na podlagi člena 267 PDEU (glej v tem smislu in po analogiji zgoraj navedeni sklep Eurofer proti Komisiji, točka 60).
- 51 To tožbo je treba zavreči kot nedopustno, ne da bi bilo treba preučiti prvi ugovor nedopustnosti, ki ga Komisija navaja v zvezi z neobstojem pravnega interesa tožeče stranke.

Stroški

- 52 V skladu s členom 87(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker tožeča stranka s svojim zahtevkom ni uspela, se ji v skladu s predlogi Komisije naloži plačilo lastnih stroškov in stroškov, ki jih je priglasila Komisija.

Iz teh razlogov je

SPLOŠNO SODIŠČE (osmi senat)

sklenilo:

- 1. Tožba se zavrne.**
- 2. Družbi Altadis, SA se naloži plačilo stroškov.**

V Luxembourg, 9. septembra 2013.

Sodni tajnik
E. Coulon

Predsednik
L. Truchot