

62015CJ0020

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

21. prosinca 2016. (*1)

„Žalba — Državne potpore — članak 107. stavak 1. UFEU-a — Porezni sustav — Porez na dobit — Odbitak — Amortizacija goodwilla koji proizlazi iz stjecanja udjela od najmanje 5% od poduzetnika koji su porezno rezidentni u Španjolskoj u poduzećima koja su porezno rezidentna izvan te države — Pojam ‚državna potpora‘ — Uvjet koji se odnosi na selektivnost“

U spojenim predmetima C-20/15 P i C-21/15 P,

povodom dviju žalbi na temelju članka 56. Statuta Suda Europske unije, podnesenih 19. siječnja 2015.,

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

tužitelj,

a druge stranke postupka su:

World Duty Free Group SA, ranije Autogrill España SA, sa sjedištem u Madridu (Španjolska) (C-20/15 P),

Banco Santander SA, sa sjedištem u Santanderu (Španjolska) (C-21/15 P),

Santusa Holding SL, sa sjedištem u Boadilli del Monte (Španjolska) (C-21/15 P),

koje zastupaju J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro i R. Calvo Salinero, abogados,

tužitelji u prvom stupnju,

koje podupiru:

Savezna Republika Njemačka, koju zastupaju T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,

Irska, koju zastupaju G. Hodge i E. Creedon, u svojstvu agenata, uz asistenciju B. Dohertyja, barristera, i A. Goodmana, barristera,

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

intervenijenti u žalbi,

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik, A. Tizzano, potpredsjednik, R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça, E. Juhász i A. Prechal (izvjestitelj), predsjednici vijeća, A. Borg Barthet, J. Malenovský, E. Jarašinas, F. Biltgen, K. Jürimäe i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: V. Tourrès, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 31. svibnja 2016.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 28. srpnja 2016.,

donosi sljedeću

Presudu

1

Svojom žalbom u predmetu C-20/15 P Europska komisija zahtijeva ukidanje presude Općeg suda Europske unije od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, u daljnjem tekstu: pobijana presuda Autogrill España/Komisija, EU:T:2014:939), kojom je Opći sud poništio članak 1. stavak 1. i članak 4. Odluke Komisije 2011/5/EZ od 28. listopada 2009. o poreznoj amortizaciji financijskog ugleda (goodwill) kod stjecanja inozemnih udjela C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) koju primjenjuje Španjolska (SL 2011., L 7, str. 48., u daljnjem tekstu: prva sporna odluka).

2

Svojom žalbom u predmetu C-21/15 P Komisija zahtijeva ukidanje presude Općeg suda Europske unije od 7. studenoga 2014., Banco Santander i Santusa/Komisija (T-399/11, u daljnjem tekstu: pobijana presuda Banco Santander i Santusa/Komisija, EU:T:2014:938), kojom je Opći sud poništio članak 1. stavak 1. i članak 4. Odluke Komisije 2011/282/EU od 12. siječnja 2011. o poreznoj amortizaciji financijskog ugleda (goodwill) kod stjecanja inozemnih udjela C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) koju je primijenila Španjolska (SL 2011., L 135, str. 1., u daljnjem tekstu: druga sporna odluka).

injenična osnova spora

3

Okolnosti spora, kako proizlaze iz pobijane presude, mogu se sažeti kako slijedi.

4

Dana 10. listopada 2007., slijedom više pisanih pitanja koja su članovi Europskog parlamenta postavili Europskoj komisiji tijekom 2005. i 2006. te pritužbe privatnog subjekta koja joj je bila upućena tijekom 2007., Komisija je odlučila pokrenuti formalni istražni postupak protiv odredbe iz članka 12. stavka 5., uvedenog u španjolski Zakon o porezu na dobit Leyom 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Zakon 24/2001 o donošenju poreznih, upravnih i socijalnih mjera) od 27. prosinca 2001. (BOE br. 313 od 31. prosinca 2001., str. 50493.), preuzetog Real Decretom 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).

5

Sporna mjera predviđa 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, goodwill koji iz toga proizlazi, knjižen u poduzetnikovim poslovnim

knjigama kao zasebna nematerijalna imovina, može se odbiti u obliku amortizacije od porezne osnovice poreza na dobit kojega je poduzetnik obveznik. Sporna mjera određuje da, kako bi ga se moglo kvalificirati kao „inozemno društvo“, društvo mora biti obveznik poreza istovjetnog onomu koji se primjenjuje u Španjolskoj i njegovi prihodi uglavnom moraju potjecati iz djelatnosti koje se obavljaju u inozemstvu.

6

U točkama 10. do 13. pobijane presude Autogrill España/Komisija, koje su istovjetne točkama 15. do 18. pobijane presude Banco Santander i Santusa/Komisija, Opći sud dao je sljedeća objašnjenja:

„10

Iz (prve) sporne odluke proizlazi da je, prema španjolskom pravu, poslovno spajanje postupak temeljem kojeg jedan ili više poduzetnika, u trenutku svojeg prestanka bez likvidacije, prenosi drugom već postojećem poduzetniku ili poduzetniku kojeg oni stvaraju, svoju imovinu i obveze, u zamjenu za izdavanje svojim dionicima vrijednosnica koje predstavljaju kapital u drugom društvu (uvodna izjava 23. [prve] sporne odluke, [istovjetna uvodnoj izjavi 32. druge sporne odluke]).

11

Stjecanje udjela u (prvoj) spornoj odluci definirano je kao postupak kojim jedan poduzetnik stječe udio u kapitalu drugog poduzetnika a da time ne stječe većinu ili kontrolu glasačkih prava preuzetog poduzetnika (uvodna izjava 23. [prve] sporne odluke, [identična uvodnoj izjavi 32. druge sporne odluke]).

12

U [prvoj] [spornoj] odluci, nadalje, određeno je da se, u skladu sa spornom mjerom, financijski goodwill utvrđuje oduzimanjem tržišne vrijednosti materijalne i nematerijalne imovine stečene poduzetnika od cijene plaćene za stjecanje udjela. Također je određeno da pojam financijskog goodwilla, kako se navodi u spornoj mjeri, u područje stjecanja udjela uvodi pojam koji se obično koristi pri prijenosu imovine ili transakcijama poslovnih spajanja (uvodna izjava 20. [prve] [sporne] odluke, [istovjetna uvodnoj izjavi 29. druge sporne odluke]).

13

Naposljetku treba istaknuti da, u skladu sa španjolskim poreznim pravom, stjecanje udjela poduzetnika koji se oporezuje u Španjolskoj u društvu sa sjedištem u Španjolskoj ne dopušta da se za potrebe oporezivanja odvojeno knjiži goodwill koji proizlazi iz tog stjecanja. S druge strane, također u skladu sa španjolskim poreznim pravom, goodwill se može amortizirati [samo] u slučaju poslovnog spajanja (uvodna izjava 19. [prve] [sporne] odluke, [identična uvodnoj izjavi 28. druge sporne odluke]).“

7

Prvom spornom odlukom Komisija je dovršila postupak kad je riječ o stjecanju udjela unutar Europske unije.

8

U članku 1. stavku 1. te odluke Komisija je proglasila nespojivim s unutarnjim tržištem sustav uspostavljen spornom mjerom (u daljnjem tekstu: sporni sustav), koji se sastoji od porezne

pogodnosti koja se pruža španjolskim društvima kako bi im se omogućila amortizacija goodwilla koji proizlazi iz stjecanja udjela u inozemnim poduzetnicima, kad se primjenjivao na stjecanja udjela u poduzetnicima sa sjedištem u Uniji. U članku 4. navedene odluke naložila je Kraljevini Španjolskoj da povрати potpore dodijeljene na temelju tog sustava.

9

Komisija je, međutim, ostavila otvorenim postupak kad je riječ o stjecanju udjela ostvarenih izvan Unije, s obzirom na to da su se španjolske vlasti obvezale dostaviti nove dokaze o preprekama za prekogranična spajanja koje postoje izvan Unije.

10

Drugom spornom odlukom Komisija je proglasila nespojivim s unutarnjim tržištem sporni sustav, koji se sastoji od porezne pogodnosti koja se pruža španjolskim društvima kako bi im se omogućila amortizacija goodwilla koji proizlazi iz stjecanja udjela u inozemnim poduzetnicima, kada se primjenjivao na stjecanja udjela u poduzetnicima sa sjedištem izvan Unije (članak 1. stavak 1. te odluke), te je naložila Kraljevini Španjolskoj da povрати potpore dodijeljene na temelju tog sustava (članak 4. navedene odluke).

Postupak pred Općim sudom i pobijane presude

11

Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 14. svibnja 2010. Autogrill España SA, koji je postao World Duty Free Group SA (u daljnjem tekstu: WDFG), podnio je zahtjev za poništenje članka 1. stavka 1. i članka 4. prve sporne odluke.

12

U prilog svojoj tužbi i u dijelu u kojem je usmjerena protiv članka 1. stavka 1. te odluke, WDFG ističe četiri tužbena razloga, prvi, koji se temelji na pogrešci koja se tiče prava u Komisijinoj primjeni uvjeta koji se odnosi na selektivnost, drugi, koji se temelji na nepostojanju selektivnosti mjere zato što diferencijacija koja se njome uvodi proizlazi iz naravi ili strukture sustava kojeg je ona dio, treći, koji se temelji na činjenici da se mjerom ne daje nikakva prednost društvima na koja se primjenjuje sporni sustav i četvrti, koji se temelji na nedostatku obrazloženja navedene odluke kako u vezi s uvjetom koji se odnosi na selektivnost tako i u vezi s uvjetom koji se odnosi na postojanje pogodnosti.

13

Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 29. srpnja 2011. Banco Santander SA i Santusa Holding SL (u daljnjem tekstu: Santusa) podnijeli su zahtjev za poništenje članka 1. stavka 1. i članka 4. druge sporne odluke.

14

U prilog svojoj tužbi i u dijelu u kojem je usmjerena protiv članka 1. stavka 1. te odluke Banco Santander i Santusa ističu pet tužbenih razloga, prvi, koji se temelji na pogrešci koja se tiče prava u Komisijinoj primjeni uvjeta koji se odnosi na selektivnost, drugi, koji se temelji na pogrešci pri utvrđivanju referentnog sustava, treći, koji se temelji na nepostojanju selektivnosti mjere zato što diferencijacija koja se njome uvodi proizlazi iz naravi ili strukture sustava kojeg je ona dio, četvrti, koji se temelji na činjenici da se mjerom ne daje nikakva pogodnost društvima na koja se primjenjuje sporni sustav i peti, koji se temelji na nedostatku obrazloženja pobijane odluke kako u

vezi s uvjetom koji se odnosi na selektivnost tako i u vezi s uvjetom koji se odnosi na postojanje pogodnosti.

15

Op?i sud pobijanim je presudama, u biti zbog istovjetnih razloga, prihvatio prvi tužbeni razlog u objema tužbama, koji se temelji na pogrešnoj primjeni ?lanak 107. stavka 1. UFEU?a s obzirom na kriterij selektivnosti, te je, slijedom toga, ne ispituju?i druge tužbene razloge, poništio ?lanak 1. stavak 1. kao i ?lanak 4. spornih odluka.

Zahtjevi stranaka i postupci pred Sudom

16

Komisija od Suda zahtijeva da:

—

ukine pobijane presude;

—

vрати predmete Op?em sudu i

—

o troškovima odlu?i naknadno.

17

WDFG u predmetu C?20/15 P kao i Banco Santander i Santusa u predmetu C?21/15 P zahtijevaju od Suda da odbije žalbe, potvrdi pobijane presude i naloži Komisiji snošenje troškova.

18

Odlukama predsjednika Suda od 19. svibnja 2015. Saveznoj Republici Njema?koj, Irskoj i Kraljevini Španjolskoj dopušteno je intervenirati u potporu zahtjevu WDFG?a u predmetu C?20/15 P kao i Banca Santander i Santuse u predmetu C?21/15 P.

19

Nasuprot tomu, rješenjima predsjednika Suda od 6. listopada 2015. odbijeni su zahtjevi za intervencijama društava Telefónica SA i Iberdrola SA u potporu zahtjevima WDFG?a u predmetu C?20/15 P i Banca Santander i Santuse u predmetu C?21/15 P.

O žalbama

20

U prilog svojim žalbama Komisija isti?e samo jedan istovjetan žalbeni razlog, podijeljen na dva dijela, koji se temelji na pogrešci koja se ti?e prava koju je Op?i sud po?inio u tuma?enju uvjeta selektivnosti kako ga postavlja ?lanak 107. stavak 1. UFEU?a.

Prvi dio jedinog žalbenog razloga

Argumentacija stranaka

21

Prvim dijelom jedinog žalbenog razloga Komisija Op?em sudu prigovara da je po?inio pogrešku koja se ti?e prava jer joj je nametnuo obvezu odre?ivanja skupine poduzetnika s posebnim obilježjima radi dokazivanja selektivnog karaktera mjere.

22

Komisija tvrdi da je u spornim odlukama strogo poštovala metodu analize koja se primjenjuje na selektivnost u poreznom podru?ju, kako je potvr?ena u ustaljenoj sudskoj praksi Suda. Ona je tako dokazala da sporna mjera predstavlja odstupanje od referentnog okvira u dijelu u kojem za poduzetnike koji se oporezuju u Španjolskoj koji stje?u udjele od najmanje 5% u društvima sa sjedištem u inozemstvu predvi?a porezni tretman razli?it od onoga koji se primjenjuje na poduzetnike koji se oporezuju u Španjolskoj, a koji na istovjetan na?in stje?u udjele u društvima sa sjedištem u Španjolskoj, iako su se te dvije kategorije poduzetnika nalazile u usporedivim situacijama u pogledu cilja kojem teži španjolski op?i sustav poreza na dobit.

23

Komisija smatra da je Op?i sud, nalažu?i joj dodatni teret da dokaže da sporna mjera odre?ene poduzetnike – koje je mogu?e prepoznati zbog specifi?nih svojstava koja drugi poduzetnici nemaju, odnosno posebnih obilježja koja je mogu?e prepoznati ex ante – stavlja u povoljniji položaj, po?inio pogrešku koja se ti?e prava, odnosno da je time Op?i sud zadržao znatno restriktivniji koncept uvjeta koji se odnosi na selektivnost od onoga koji je utvrdio Sud.

24

Komisija posebno tvrdi, protivno onomu što je Op?i sud presudio u to?kama 57. i 58. pobijane presude Autogrill España/Komisija kao i u to?kama 61. i 62. pobijane presude Banco Santander i Santusa/Komisija, da se mjere mogu kvalificirati kao selektivne iako se primjenjuju neovisno o naravi korisnikove djelatnosti te predvi?aju poreznu pogodnost za odre?ene ulaga?ke transakcije bez odre?ivanja minimalnog iznosa za ulaganja.

25

U tom kontekstu, Op?i je sud iz presude od 8. studenoga 2001., *Adria?Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C?143/99, EU:C:2001:598)* na pogrešan na?in izveo zaklju?ak da nacionalna mjera ?ija je primjena neovisna o naravi poduzetnikove djelatnosti nije a priori selektivna. Tvrdnja iz to?ke 36. te presude, prema kojoj „nacionalne mjere poput onih u glavnom postupku ne predstavljaju državne potpore [...] kada se primjenjuju na sve poduzetnike na nacionalnom državnom podru?ju neovisno o predmetu njihove aktivnosti“, naime, treba se shvatiti na na?in da nepostojanje selektivnosti proizlazi iz ?injenice da se nacionalna mjera primjenjuje bez razlike na sve poduzetnike u predmetnoj državi ?lanici.

26

Komisija Op?em sudu tako?er prigovara da je po?inio pogrešku koja se ti?e prava jer je presudio, u to?kama 59. do 62. pobijane presude Autogrill España/Komisija kao i u to?kama 63. do 66. pobijane presude Banco Santander i Santusa/Komisija, da mjera poput sporne mjere nije selektivna jer je povezana s kupnjom specifi?nih gospodarskih dobara, odnosno udjela u inozemnim društvima, i ne isklju?uje a priori nijednu kategoriju poduzetnika od u?ivanja njezinih

pogodnosti.

27

Bilo bi pogrešno da se Op?i sud u tom pogledu temeljio na presudi od 19. rujna 2000., Njema?ka/Komisija (C?156/98, EU:C:2000:467). Naime, iz to?aka 22. i 23. te presude proizlazi da je u predmetu koji je bio povod navedenoj odluci Komisija kvalificirala odnosnu mjeru kao selektivnu u pogledu odre?enih zemljopisno ograni?enih poduzetnika u koje su privatni ulaga?i reinvestirali dobit koja je proizišla iz prodaje gospodarskih dobara, a ne u pogledu samih navedenih ulaga?a, za koje je smatrala da ta mjera ne predstavlja potporu.

28

Osim toga, Komisija prigovara Op?em sudu da je u to?kama 66. do 68. pobijane presude Autogrill Espa?na/Komisija kao i u to?kama 70. do 72. pobijane presude Banco Santander i Santusa/Komisija presudio da bi bilo protivno sudskoj praksi Suda smatrati da je nacionalna porezna mjera od koje je u?ivanje koristi podvrgnuto odre?enim uvjetima selektivna, iako poduzetnici koji u?ivaju korist od mjere nemaju nikakvo zajedni?ko vlastito svojstvo koje bi omogu?avalo da ih se razlikuje od drugih poduzetnika, osim ?injenice da bi mogli ispunjavati uvjete kojima je podvrgnuta dodjela mjere.

29

Komisija tvrdi da je u tom pogledu Op?i sud svoj stav utemeljio na pogrešnoj analizi doti?ne sudske prakse.

30

Što se ti?e presude od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C?106/09 P i C?107/09 P, EU:C:2011:732), Komisija tvrdi da iz njezinih to?aka 90. i 91. proizlazi se ona odnosi na posebnu situaciju u kojoj je Sud smatrao selektivnim sâm referentni porezni sustav, a ne bilo koje odstupanje od njega, u mjeri u kojoj potonji stavlja u povoljniji položaj offshore poduzetnike kao takve. Pozivanje u navedenoj presudi na „specifi?na svojstva“ odre?ene kategorije poduzetnika stoga treba shva?ati kao upu?ivanje na karakteristike zbog kojih su ti poduzetnici bili stavljeni u porezno povoljniji položaj u kontekstu referentnog sustava koji je po naravi selektivan i ne može se ekstrapolirati izvan te posebne situacije.

31

Što se ti?e to?ke 42. presude od 29. o?ujka 2012., 3M Italia (C?417/10, EU:C:2012:184), Op?i sud propustio je uzeti u obzir drugu re?enicu te to?ke, koja izražava na?elo, ugra?eno u ustaljenu sudsku praksu Suda, prema kojem je odre?ena mjera selektivna ako stavlja u povoljniji položaj „odre?ene poduzetnike ili proizvodnje odre?ene robe“ u odnosu na druge koji se, s obzirom na cilj koji se želi posti?i tim sustavom, nalaze u ?injeno i pravno usporedivoj situaciji.

32

WDFG kao i Banco Santander i Santusa ponajprije isti?u da u spornim odlukama Komisija nije tvrdila da je sporna mjera bila de facto selektivna, slijedom ?ega se u okviru ovih žalbi radi jedino o ispitivanju primjedbi na pobijane presude jer je Op?i sud presudio da razlozi na koje se Komisija pozivala u svojim odlukama ne dovode do zaklju?ka da je ta mjera bila de iure selektivna.

33

Oni tvrde da iz presude od 8. studenoga 2001., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) proizlazi da se određena mjera od koje mogu imati koristi svi poduzetnici ne može smatrati selektivnom. Naprotiv, iz te se presude ne može zaključiti, kao što to tvrdi Komisija, da nacionalna mjera nije selektivna kada se primjenjuje na sve poduzetnike u državi članici bez iznimke jer bi se primjenom takve teze gotovo sva porezna pravila trebala smatrati selektivnima.

34

WDFG kao i Banco Santander i Santusa pobijaju i Komisijinu tezu prema kojoj su nacionalne porezne mjere već nekoliko puta bile kvalificirane kao selektivne, iako se njima ne određuje najmanji iznos ulaganja te se primjenjuju neovisno o naravi korisnikove djelatnosti. U svakom slučaju, sporna mjera, time što dodjeljuje poreznu pogodnost svakom poduzetniku koji se njome želi koristiti, neovisno o tome kojoj kategoriji pripada, ne može se samo zbog te činjenice smatrati prima facie i de iure selektivnom.

35

Opći sud pravilno se pozvao na presudu od 19. rujna 2000., *Njemačka/Komisija* (C-156/98, EU:C:2000:467), s obzirom na to da je u odluci na koju se odnosi ta presuda Komisija izričito priznala nepostojanje selektivnosti nacionalne mjere što se tiče odnosnih ulagača, što je Sud i potvrdio.

36

U svojoj praksi donošenja odluka Komisija je također već u više navrata isključivala selektivnost poreznih mjera primjenjujući taj isti kriterij, odnosno nepostojanje selektivnosti općih mjera, koje se bez razlike primjenjuju na sve poduzetnike i od kojih koristi mogu imati svi porezni obveznici.

37

Primjena tog kriterija ne dovodi, štoviše, do utvrđivanja nepostojanja selektivnosti mjera koje se odnose na kupnju određene imovine koju navodi Komisija. Te bi se mjere mogle kvalificirati kao selektivne ako bi se dokazalo da one de facto koriste određenim poduzetnicima uz isključenje ostalih. U svakom slučaju, njihova selektivnost ne proizlazi iz naravi stečene imovine, već iz činjenice da je dopušteno smatrati da određeni kupci čine posebnu kategoriju.

38

Što se tiče presude od 15. srpnja 2004., *Španjolska/Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438), WDFG kao i Banco Santander i Santusa smatraju da je Opći sud pravilno presudio da je mjera o kojoj je riječ u predmetu u kojem je donesena ta presuda različita od one u ovom slučaju, s obzirom na to da ona teži pružiti korist zasebnoj i prepoznatljivoj kategoriji poduzetnika, odnosno onima koji obavljaju izvozne djelatnosti.

39

Nadalje, iz presude od 15. studenoga 2011., *Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732) jasno proizlazi, osobito iz njezine točke 104., da se određena mjera može kvalificirati kao selektivna samo ako ona koristi određenoj kategoriji poduzetnika koji dijele „svojstva“ koja su za njih „specifična“. Iz te presude usto proizlazi da identifikacija odstupanja od redovnog sustava nije sama po sebi svrha. Jedino što je bitno jest stvarni učinak mjere, odnosno činjenica da od nje imaju ili nemaju korist određeni poduzetnici ili

proizvodnje određene robe.

40

WDFG kao i Banco Santander i Santusa istižu da se ne može prihvatiti ni tumačenje presude od 29. ožujka 2012., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) koje zastupa Komisija. S jedne strane, u toj presudi Sud nije potvrdio definiciju referentnog sustava i odstupanja od njega. S druge strane, ta presuda ne omogućuje zaključak da je određena mjera selektivna zbog činjenice da poduzetnici koji ispunjavaju uvjete za stjecanje koristi od nje čine zasebnu kategoriju.

41

Konačno, Opći sud pravilno je presudio da se određena mjera ne može kvalificirati kao selektivna u smislu članka 107. UFEU-a ako korist koju pruža ovisi o ponašanju koje je prima facie dopušteno svakom poduzetniku, neovisno o njegovu sektoru djelatnosti. To proizlazi iz utvrđenja nepostojanja selektivnosti nacionalne mjere u pogledu ulagača, iznesenog u presudi od 19. rujna 2000., Njemačka/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467).

42

Kraljevina Španjolska tvrdi da presuda od 8. studenoga 2001., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) potvrđuje stav koji su španjolska tijela usvojila tijekom upravnog postupka pred Komisijom, prema kojem se gospodarska prednost može kvalificirati kao potpora samo ako može staviti u povoljniji položaj „određene poduzetnike ili proizvodnje određene robe“ u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

43

Međutim, tijekom navedenog upravnog postupka španjolska tijela dokazala su općenitu dostupnost sporne mjere, zato što se ona primjenjuje na poduzetnike koji su aktivni u vrlo različitim sektorima djelatnosti, što potvrđuje analizu iznesenu u pobijanim presudama i činjenicu da Komisija nije dokazala selektivnost te mjere u spornim odlukama.

44

Irska tvrdi da, protivno onomu što ističe Komisija, Opći sud iz presuda Suda od 8. studenoga 2001., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) i Općeg suda od 6. ožujka 2002., Diputación Foral de Álava i dr./Komisija (T-92/00 i T-103/00, EU:T:2002:61) kao i 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) nije izveo zaključak da su samo mjere čija je primjena povezana s naravi aktivnosti poduzetnika ili čija primjena podliježe minimalnom iznosu bile selektivne, već je presudio da se selektivnost ne može utvrditi kada se radi o mjeri od koje koristi imaju svi poduzetnici koji su porezno rezidentni u Španjolskoj i koji stježu udjele od najmanje 5% u inozemnim društvima, neovisno o naravi svoje djelatnosti i uloženim iznosima.

45

Opći sud pravilno se pozvao na presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732) kako bi presudio da je, kako bi se različito porezno opterećenje moglo okarakterizirati kao potpora, zbog njihovih posebnih svojstava bilo nužno prepoznati posebnu kategoriju poduzetnika koji od toga mogu imati koristi. Uvjet selektivnosti, kako je postavljen člankom 107. stavkom 1. UFEU-a, trebalo bi usto detaljnije definirati na isti način u svim predmetima koji se odnose na navodne državne potpore porezne naravi. Stoga se načelo izričito sadržano u točki 104. navedene presude ne može

ograničiti na situaciju u kojoj je porezni sustav u cijelosti selektivnog karaktera.

46

Irska smatra da se mjere kao što je sporna mjera, koje a priori ne isključuju nijednog poduzetnika ni bilo koji gospodarski sektor iz kruga svojih korisnika, ne mogu smatrati selektivnima. Komisija se također ve u više navrata pozivala na te razloge radi utvrđivanja nepostojanja selektivnosti određenih nacionalnih mjera.

47

Savezna Republika Njemačka tvrdi da postojanje odstupanja ili iznimke od referentnog okvira koji je utvrdila Komisija, čak i ako bi se utvrdilo, ne dopušta samo po sebi zaključak da se spornom mjerom u povoljniji položaj stavljalo „određene poduzetnike ili proizvodnje određene robe“ u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

48

Naprotiv, iz toga proizlazi jedino da je ta mjera slična potpori. Posljedično, nakon istraživanja predstavlja li mjera odstupanje, potrebno je, sukladno sudskoj praksi i posebno presudi od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), kao što je prema tome pravilno presudio Opći sud u pobijanim presudama, provjeriti, nadalje, obuhvaća li kategorija poreznih obveznika kojima određena porezna mjera daje prednost dovoljno specifične poduzetnike ili proizvodnje u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

49

Iz sudske prakse Suda tako proizlazi da je kategorija poduzetnika korisnika određene porezne pogodnosti dovoljno određena kada je Komisija uspjela dokazati da odnosna pogodnost koristi samo poduzetnicima koji pripadaju samo jednom gospodarskom sektoru u kojem se ostvaruju određene transakcije (presuda od 15. prosinca 2005., Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774), poduzećima koja su osnovana u određenom pravnom obliku (presuda od 10. siječnja 2006., Cassa di Risparmio di Firenze i dr., C-222/04, EU:C:2006:8), onima određene veličine (presuda od 13. veljače 2003., Španjolska/Komisija, C-409/00, EU:C:2003:92) ili pak onim poduzetnicima čije je registrirano sjedište izvan područja regije (presuda od 17. studenoga 2009., Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709).

50

Savezna Republika Njemačka podsjeća da je Sud već priznao da porezna pogodnost koju uživaju porezni obveznici koji prodaju neka gospodarska dobra i koji mogu odbiti dobit koja proizlazi iz tog posla u slučaju stjecanja druge gospodarske imovine njima dodjeljuje pogodnost koja se, kao opća mjera koja se bez razlike primjenjuje na sve gospodarske subjekte, ne može kvalificirati kao državna potpora (presuda od 19. rujna 2000., Njemačka/Komisija, C-156/98, EU:C:2000:467, t. 22.).

51

Još više, porezna mjera poput sporne mjere, čija je primjena na općenit način povezana s određenom kategorijom transakcija koje pripadaju u pravo društava, u ovom slučaju stjecanje udjela, a koje su neovisne o predmetu društva i poslovnim aktivnostima poduzetnika, ne bi se trebala smatrati selektivnom.

Konačno, države članice koje su intervenirale u ovim predmetima tvrde da, ako uvjet koji se odnosi na selektivnost nacionalne mjere u svrhe njezine kvalifikacije kao državne potpore, u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, treba biti shvaćen u širem smislu koji Komisija u svojim žalbama zastupa, to bi za posljedicu imalo narušavanje institucionalne ravnoteže Unije. Naime, ako bi uvjetu selektivnosti bio povjeren takav doseg, Komisija bi mogla nadzirati gotovo sve mjere izravnog oporezivanja na temelju svojih ovlasti u području državnih potpora, iako izravno oporezivanje u načelu pripada u zakonodavnu nadležnost država članica.

Ocjena Suda

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 osobito presudu od 16. srpnja 2015., BVVG, C-39/14, EU:C:2015:470, t. 24.).

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 tim sustavom, nalaze u sličnoj i pravno usporedivoj situaciji i koji na taj način doživljavaju različit tretman koji bi se u biti mogao okvalificirati kao diskriminatoran (vidjeti u tom smislu, među ostalim, presude od 28. srpnja 2011., Mediaset/Komisija, C-403/10 P, neobjavljena, EU:C:2011:533, t. 36., od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 75. i 101., od 14. siječnja 2015., Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, t. 53. do 55. i od 4. lipnja 2015., Komisija/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, t. 59.).

Nadalje, iako 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 dosega, isključivu korist određenim poduzetnicima ili sektorima djelatnosti (vidjeti u tom smislu osobito presudu od 30. lipnja 2016., Belgija/Komisija, C-270/15 P, EU:C:2016:489, t. 49. i 50.).

Što se posebno ti?e nacionalnih mjera koje pružaju porezne pogodnosti, treba podsjetiti da mjera takve naravi koja, iako ne uklju?uje 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 ?lanka 107. stavka 1. UFEU?a. Naprotiv, porezna pogodnost koja proizlazi iz op?e mjere primjenjive bez razlike na sve gospodarske subjekte ne predstavlja takvu potporu u smislu te odredbe (vidjeti u tom smislu osobito presudu od 18. srpnja 2013., P, C?6/12, EU:C:2013:525, t. 18.).

57

U tom kontekstu, u svrhe kvalificiranja nacionalne porezne mjere kao „selektivne“, Komisija mora, kao prvo, utvrditi redovni ili „uobi?ajeni“ porezni sustav koji je na snazi u predmetnoj državi ?lanici te, kao drugo, dokazati da odnosna porezna mjera odstupa od tog redovnog sustava, u mjeri u kojoj se njome uvodi razlikovanje izme?u subjekata koji se, s obzirom na cilj tog zajedni?kog sustava, nalaze u ?injeno i pravno usporedivim situacijama (vidjeti u tom smislu osobito presudu od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C?78/08 do C?80/08, EU:C:2011:550, t. 49.).

58

Pojam „državne potpore“ ne obuhva?a, me?utim, mjere koje uvode razlikovanje izme?u poduzetnika koji se, s obzirom na cilj predmetnog pravnog sustava, nalaze u ?injeno i pravno usporedivoj situaciji i koje su stoga a priori selektivne, kada država ?lanica uspije dokazati da je to razlikovanje opravdano jer proizlazi iz naravi ili strukture sustava kojeg su te mjere dio (vidjeti u tom smislu presude od 29. travnja 2004., Nizozemska/Komisija, C?159/01, EU:C:2004:246, t. 42. i 43.; od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C?78/08 do C?80/08, EU:C:2011:550, t. 64. i 65. i od 29. ožujka 2012., 3M Italia, C?417/10, EU:C:2012:184, t. 40.).

59

Nadalje, treba podsjetiti da ?injeno da samo porezni obveznici koji ispunjavaju uvjete za primjenu neke mjere mogu uživati korist od te mjere ne zna?i sama po sebi da mjera ima selektivan karakter (presuda od 29. ožujka 2012., 3M Italia, C?417/10, EU:C:2012:184, t. 42.).

60

Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da se parametri usporedbe relevantni za utvr?enje selektivnosti predmetne mjere sastoje od toga da se provjeri uvodi li ona izme?u subjekata koji se, s obzirom na cilj odnosnog op?eg poreznog sustava, nalaze u ?injeno i pravno usporedivoj situaciji razlikovanje koje nije opravdano po naravi i strukturi tog sustava (vidjeti u tom smislu presudu od 4. lipnja 2015., Komisija/MOL, C?15/14 P, EU:C:2015:362, t. 61.).

61

S obzirom na ta razmatranja treba ispitati je li u ovom slu?aju Op?i sud povrijedio ?lanak 107. stavak 1. UFEU?a, kako ga tuma?i Sud, kada je presudio da Komisija u spornim odlukama nije u skladu s pravnim standardima dokazala da sporna mjera pruža selektivnu prednost „odre?enim poduzetnicima ili proizvodnjama odre?ene robe“.

62

U ovom slu?aju sporna mjera predvi?a poreznu pogodnost koja se sastoji od odbijanja porezne osnovice poreza na dobit u obliku amortizacije goodwilla koji proizlazi iz stjecanja udjela od najmanje 5% poduzetnika koji su porezno rezidentni u Španjolskoj u poduzetnicima koji su

porezno rezidentni izvan te države članice. Za tu mjeru, s obzirom na to da ona može pružiti korist svim navedenim poduzetnicima koji provode takve transakcije, treba smatrati kao da može biti sustav potpora. Na Komisiji je stoga da utvrdi pruža li ta mjera, neovisno o činjenici da pruža prednost općeg dosega, isključivu korist određenim poduzetnicima ili sektorima djelatnosti.

63

U tom pogledu, Opći sud je u točki 50. pobijane presude Autogrill España/Komisija kao i točki 54. pobijane presude Banco Santander i Santusa/Komisija iznio da se Komisija, radi utvrđivanja selektivnosti sporne mjere, u spornim odlukama temeljila prije svega na razlogu da sporna mjera predstavlja odstupanje od referentnog okvira jer je za posljedicu imala primjenu na poduzetnike koji se oporezuju u Španjolskoj, a stježu udjele u društvima sa sjedištem u inozemstvu, poreznog tretmana različitog od onoga koji se primjenjuje na poduzetnike koji se oporezuju u Španjolskoj, a stježu udjele u društvima sa sjedištem u Španjolskoj, iako su se te dvije kategorije poduzetnika nalazile u usporedivim situacijama s obzirom na cilj tog referentnog okvira, odnosno općeg španjolskog sustava poreza na dobit, i, preciznije, pravila o poreznom tretmanu financijskog goodwilla sadržanih u navedenom poreznom sustavu.

64

Opći sud je u točki 51. pobijane presude Autogrill España/Komisija kao i točki 55. pobijane presude Banco Santander i Santusa/Komisija presudio da je Komisija stoga primijenila metodu analize koja proizlazi iz sudske prakse Suda i Općeg suda na koju je upozoreno u točkama 29. do 33. pobijane presude Autogrill España/Komisija kao i u točkama 33. do 37. pobijane presude Banco Santander i Santusa/Komisija, što u biti odgovara sudskoj praksi Suda navedenoj u točkama 53. do 60. ove presude.

65

Međutim, u točkama 44., 45., 52. i 53. pobijane presude Autogrill España/Komisija kao i u točkama 48., 49., 56. i 57. pobijane presude Banco Santander i Santusa/Komisija Opći sud je presudio da postojanje odstupanja ili iznimke od referentnog okvira koji je utvrdila Komisija, čak i ako bi se utvrdilo, ne dopušta samo po sebi zaključak da se spornom mjerom u povoljniji položaj stavljaju „određeni poduzetnici ili proizvodnje određene robe“ u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, s obzirom na to da je ta mjera a priori dostupna svakom poduzetniku i ne obuhvaća neku pojedinačnu kategoriju poduzetnika koji bi jedini bili stavljeni u povoljniji položaj tom mjerom, već jednu kategoriju gospodarskih transakcija.

66

Potrebno je, međutim, zaključiti da se njegovo shvaćanje zasniva na pogrešnoj primjeni uvjeta selektivnosti koji predviđa članak 107. stavak 1. UFEU-a, kao što je to navedeno u ovoj presudi.

67

Naime, kao što to proizlazi iz točaka 53. do 60. ove presude, što se tiče nacionalne mjere koja pruža poreznu pogodnost općeg dosega, kao što je sporna mjera, taj je uvjet ispunjen kada Komisija može dokazati da ta mjera odstupa od redovnog ili „uobičajenog“ poreznog sustava koji se primjenjuje u dotičnoj državi članici, uvodeći tako svojim konkretnim učincima razliku u postupanju između subjekata, iako se subjekti koji imaju korist od te porezne pogodnosti i oni koji su od toga isključeni, s obzirom na cilj navedenog poreznog sustava te države članice, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji.

Iz pobijanih presuda proizlazi da se Komisija u spornim odlukama, radi utvr?enja selektivnosti sporne mjere, temeljila na nejednakom postupanju izme?u rezidentnih poduzetnika koje ta mjera sadr?ava. Naime, njezinom primjenom samo rezidentni poduzetnici koji stje?u udjele od najmanje 5% u inozemnim društvima mogu, pod odre?enim uvjetima, imati koristi od odnosne porezne pogodnosti, dok rezidentni poduzetnici koji ostvaruju to stjecanje udjela u društvima koja se oporezuju u Španjolskoj ne mogu ostvariti tu prednost, unato? ?injenici da se prema Komisiji nalaze u situaciji usporedivoj s ciljem redovnog poreznog sustava u Španjolskoj.

Me?utim, Op?i sud je smatrao da se sporna mjera – zato što ne obuhva?a nijednu posebnu kategoriju poduzetnika ili proizvodnje robe jer je njezina primjena bila neovisna o naravi aktivnosti poduzetnika ili jer je bila dostupna, a priori ili potencijalno, svim poduzetnicima koji ?ele ste?i udio od najmanje 5% u inozemnim društvima i držati te udjele neprekinuto tijekom najmanje godinu dana – ne treba promatrati kao selektivna mjera, ve? kao op?a mjera u smislu sudske prakse navedene u to?ki 56. ove presude. Op?i sud time je po?inio pogrešku koja se ti?e prava.

Prema tome, u to?kama 41., 45., 67. i 68. pobijane presude Autogrill España/Komisija kao i to?kama 45., 49., 71. i 72. pobijane presude Banco Santander i Santusa/Komisija Op?i sud je u pogledu odre?ene mjere koja je a priori dostupna svim poduzetnicima presudio da, kako bi uvjet selektivnosti odre?ene nacionalne mjere u svrhu priznavanja državne potpore bio ispunjen, mora biti identificirana posebna kategorija poduzetnika koji su doti?nom mjerom jedini stavljeni u povoljniji položaj i koji se mogu razlikovati zbog specifi?nih, zajedni?kih i posebnih svojstava.

Me?utim, takav dodatni zahtjev utvr?ivanja posebne kategorije poduzetnika, dodatno uz metodu analize koja se primjenjuje na selektivnost u poreznom podru?ju kako proizlazi iz ustaljene sudske prakse Suda, a koja se sastoji od istraživanja predstavlja li isklju?enje odre?enih subjekata iz korištenja odre?ene porezne pogodnosti koja proizlazi iz mjere kojom se odstupa od zajedni?kog poreznog sustava u odnosu na njih diskriminatorno postupanje, ne može se izvesti iz sudske prakse Suda, a osobito ne iz presude od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C?106/09 P i C?107/09 P, EU:C:2011:732).

Uistinu, u to?ki 104. te presude od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C?106/09 P i C?107/09 P, EU:C:2011:732) Sud je presudio da, kako bi se moglo prepoznati da pružaju selektivne prednosti, kriteriji koji ?ine osnovu za oporezivanje koje utvr?uje odre?eni porezni sustav moraju po naravi biti takvi da karakteriziraju poduzetnike koji uživaju koristi na temelju specifi?nih svojstava kao privilegiranu kategoriju, omogu?uju?i stoga kvalificiranje takvog sustava kao onoga koji stavlja „odre?ene“ poduzetnike ili „odre?ene“ proizvodnje roba u povoljniji položaj u smislu ?lanka 107. stavka 1. UFEU?a.

Međutim, taj razlog iz presude od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732) treba shvaćati u kontekstu svih ostalih razloga te presude, koji su navedeni u njezinim točkama 87. do 108.

74

Stoga iz analize svih razloga proizlazi da se predmetna mjera u navedenoj presudi pojavljuje u obliku koji nije porezna pogodnost kojom se odstupa od redovnog poreznog sustava, već primjena „općeg“ poreznog sustava koji se temelji na kriterijima koji su sami po sebi također općenite naravi. Sud je presudio da narav tog sustava nije protivna utvrđenju selektivnog karaktera odnosno mjere, za razliku od onoga što je presudio Opći sud, s obzirom na to da uvjet koji se odnosi na selektivnost ima širi doseg koji uključuje i mjere koje svojim učincima stavljaju određene poduzetnike u povoljniji položaj, u ovom slučaju offshore društva, zbog posebnih i specifičnih obilježja tih društava. Navedena mjera tako dovodi do diskriminacije između poduzetnika koji se nalaze u usporedivoj situaciji s obzirom na cilj kojem taj sustav teži, a koji je u ovom slučaju uvesti općenito oporezivanje svih rezidentnih društava.

75

Naprotiv, kao što je to već izneseno u točki 63. ove presude, u spornim odlukama Komisija se, kako bi utvrdila selektivnost sporne mjere, prije svega temeljila na razlogu nejednakog tretmana koji proizlazi iz te mjere jer ona pruža poreznu pogodnost određenim poduzetnicima rezidentima, a ne ostalima koji su obuhvaćeni redovnim poreznim sustavom od kojeg sporna mjera odstupa.

76

Iako iz presude od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732) proizlazi da se selektivnost određene porezne mjere može utvrditi čak i ako ona ne predstavlja odstupanje od redovnog poreznog sustava, nego je njegov sastavni dio, činjenica je da je ta presuda dio ustaljene sudske prakse Suda, navedene u točki 57. ove presude, prema kojoj je, kako bi se utvrdila selektivnost određene mjere koja odstupa od zajedničkog poreznog sustava, dovoljno dokazati da od nje određeni subjekti imaju koristi, a ostali nemaju, dok se svi subjekti nalaze u situaciji koja je objektivno usporediva s obzirom na cilj kojem teži redovni porezni sustav.

77

Naime, iako u svrhe utvrđivanja selektivnosti neke porezne mjere nije uvijek nužno da ona odstupa od redovnog poreznog sustava, okolnost da je ona takvog karaktera u ovom je slučaju itekako relevantna kada iz nje proizlazi razlikovanje dviju kategorija subjekata i a priori dolazi do različitog tretmana, odnosno da su jedni obuhvaćeni mjerom koja odstupa, a drugi su i dalje obuhvaćeni redovnim poreznim sustavom, iako se te dvije kategorije nalaze u situaciji koja je usporediva s obzirom na cilj kojem navedeni sustav teži.

78

Protivno onomu što je Opći sud presudio u pobijanim presudama, ne može se zahtijevati da radi utvrđenja selektivnosti takve mjere Komisija prepozna određena posebna i specifična obilježja zajednička poduzetnicima koji koriste poreznu pogodnost, a koja omogućuju njihovo razlikovanje od onih koji su od toga isključeni.

79

Naime, jedino što je radi toga bitno jest činjenica da mjera, neovisno o svojem obliku ili primijenjenoj nomotehnici, ima za učinak stavljanje poduzetnika korisnika u povoljniju situaciju od drugih poduzetnika, iako se svi ti poduzetnici nalaze u situaciji koja je činjenično i pravno usporediva s obzirom na cilj kojem taj porezni sustav teži.

80

Osim toga, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, iako je okolnost da više poduzetnika ima pravo na korist od nacionalne mjere vrlo važna, kada ti poduzetnici pripadaju različitim sektorima djelatnosti, ona nije dostatna da bi se doveo u pitanje selektivan karakter te mjere i stoga odbacila klasifikacija mjere kao državne potpore (vidjeti osobito presude od 13. veljače 2003., Španjolska/Komisija, C-409/00, EU:C:2003:92, t. 48. i od 8. rujna 2011., Komisija/Nizozemska, C-279/08 P, EU:C:2011:551, t. 50.).

81

Stoga, protivno onomu što je presudio Opći sud u točkama 53. do 58. pobijane presude Autogrill España/Komisija kao i u točkama 57. do 62. pobijane presude Banco Santander i Santusa/Komisija, eventualan selektivni karakter sporne mjere ni na koji način ne dovodi u pitanje činjenica da bitan uvjet za ishođenje porezne pogodnosti koju pruža ta mjera obuhvaća gospodarsku transakciju, štoviše „strogo financijsku transakciju“ za koju nije potreban minimalni iznos za ulaganja te koja je neovisna o naravi aktivnosti poduzetnika korisnika.

82

U tom kontekstu, protivno onomu što je Opći sud presudio u točki 57. pobijane presude Autogrill España/Komisija kao i u točki 61. pobijane presude Banco Santander i Santusa/Komisija, iz točke 36. presude od 8. studenoga 2001., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) ne može se izvesti zaključak prema kojem mjere nisu selektivne ako se primjenjuju na sve poduzetnike sa sjedištem na državnom području, „neovisno o predmetu njihove djelatnosti“, te da mjera koja je primjena neovisna o naravi djelatnosti poduzetnika a priori nije selektivna.

83

Naime, iz pitanja svih razloga u toj presudi od 8. studenoga 2001., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) proizlazi da je Sud u točki 36. u vezi s njezinom točkom 35. smatrao da nacionalne mjere poput onih u tom postupku nisu bile selektivnog karaktera jer su se primjenjivale bez razlike na sve poduzetnike u odnosnoj državi članici te zbog toga predstavljaju opću mjeru u smislu sudske prakse navedene u točki 56. ove presude.

84

Također treba navesti da, iako se Sud u točki 36. presude od 8. studenoga 2001., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) pozvao na predmet djelatnosti poduzetnika koji se koriste nacionalnim mjerama, to pozivanje objašnjeno je u skladu s drugim pitanjem koje je postavio sud koji je uputio zahtjev u predmetu u kojem je donesena ta presuda. To potvrđuje činjenica da u tom pozivanju nema kasnijih presuda Suda u kojima se podsjeća na navedeno načelo (vidjeti osobito presude od 15. studenoga 2011., *Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina*, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 73. i od 29. ožujka 2012., *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, t. 39.).

85

Nadalje, točno je, kao što je to podsjetio Opći sud u točki 66. pobijane presude *Autogrill España/Komisija* i u točki 70. pobijane presude *Banco Santander i Santusa/Komisija*, da je Sud u točki 42. presude od 29. ožujka 2012., *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) presudio da činjenica da samo porezni obveznici koji ispunjavaju uvjete za primjenu predmetne mjere mogu imati koristi od te mjere sama po sebi ne čini tu mjeru selektivnom. Međutim, treba primijetiti da je Sud u istoj točki 42. izričito naveo da to nepostojanje selektivnog karaktera proizlazi iz utvrđenja da se osobe koje ne mogu otkrivati korist od predmetne mjere ne nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji s poreznim obveznicima koji tu korist mogu otkrivati, s obzirom na cilj kojem teži nacionalni zakonodavac.

86

Iz toga proizlazi da uvjet za primjenu ili dodjelu porezne potpore može biti temelj za utvrđivanje selektivnog karaktera te potpore ako dovodi do stvaranja razlike između poduzetnika koji se, s obzirom na cilj kojem taj porezni sustav teži, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji, i ako stoga razotkriva diskriminaciju s obzirom na poduzetnike koji su od toga isključeni.

87

Osim toga, iako se, kao što to Opći sud ističe u pobijanim presudama, porezna pogodnost iz sporne mjere može ishoditi bez ulaganja minimalnog iznosa – te zbog te činjenice ta mjera nije rezervirana samo za poduzetnike koji raspoložu dovoljnim novčanim sredstvima – te okolnosti nisu protivne priznavanju mogućnosti selektivnosti te mjere zbog drugih razloga, kao što je činjenica da rezidentni poduzetnici koji stježu udjele u društvima s poreznim sjedištem u Španjolskoj ne mogu ishoditi tu pogodnost.

88

U tom pogledu, Sud je u svakom slučaju već presudio da porezna mjera od koje korist imaju samo poduzetnici koji provode transakcije koje ona obuhvaća, a ne i poduzetnici iz istog sektora koji ne provode takve transakcije, može biti selektivnog karaktera, s time da nije potrebno ocjenjivati je li ta mjera bila od posebne koristi za velike poduzetnike (vidjeti u tom smislu presudu od 15. prosinca 2005., *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, t. 47. do 50.).

89

Protivno onomu što Opći sud tvrdi u točkama 59. do 62. pobijane presude *Autogrill España/Komisija* kao i točkama 63. do 66. pobijane presude *Banco Santander i Santusa/Komisija*, iz presude od 19. rujna 2000., *Njemačka/Komisija* (C-156/98, EU:C:2000:467) ne proizlazi nijedna naznaka protivna analizi uvjeta koji se odnosi na selektivnost određene porezne mjere.

90

Naime, iz točaka 22. i 23. presude od 19. rujna 2000., Njemačka/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467) proizlazi da je u predmetu koji je doveo do te presude Komisija kvalificirala predmetnu mjeru selektivnom s obzirom na određene zemljopisno ograničene poduzetnike u kojima su privatni ulagači reinvestirali dobit proiđu iz prodaje gospodarskih dobara, a ne s obzirom na same ulagače, za koje se ista smatrala mjerom koja ne predstavlja potporu jer su od nje, kao opće mjere, imali koristi svi subjekti bez razlike, a koja ocjena usto nije dovedena u pitanje pred Sudom te Sud o njoj nije odlučivao.

91

U svakom slučaju, situacija navedenih privatnih ulagača ne može se izjednačiti s onom rezidentnih poduzetnika koji mogu imati koristi od sporne mjere.

92

Naime, Komisija se u spornim odlukama, kako bi klasificirala spornu mjeru kao selektivnu mjeru, pozvala na činjenicu da od porezne pogodnosti koju ta mjera pruža korist nisu imali bez razlike svi gospodarski subjekti koji se nalaze u objektivno usporedivoj situaciji, s obzirom na cilj kojem teži redovni španjolski porezni sustav, jer rezidentni poduzetnici koji stježu istovrsne udjele u društvima s poreznim sjedištem u Španjolskoj ne mogu ishoditi tu pogodnost. Komisija je nadalje smatrala da se opravdanje tog razlikovanja između subjekata na koje se oslanja Kraljevina Španjolska, a koje se temelji na naravi ili općenitoj strukturi sustava kojeg je navedena mjera dio, ne može prihvatiti.

93

Iz svega prethodno navedenog proizlazi da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava jer je djelomično poništio sporne odluke zbog razloga što Komisija nije utvrdila dotičnu kategoriju poduzetnika koju je predmetna porezna mjera stavila u povoljniji položaj te jer nije provjerio je li Komisija prilikom primjene metode ispitivanja navedene u točkama 29. do 33. pobijane presude Autogrill España/Komisija i u točkama 33. do 37. pobijane presude Banco Santander i Santusa/Komisija, koja se mora primjenjivati za ispitivanje uvjeta selektivnosti sporne mjere, stvarno provela analizu i utvrdila diskriminatoran karakter te mjere.

94

Iako je točno da se to ispitivanje mora provesti savjesno i biti dostatno obrazloženo kako bi se omogućio cjelovit sudski nadzor, osobito usporedivosti situacije subjekata koji imaju koristi od mjere s onom subjekata koji su iz toga isključeni i, ako je potrebno, opravdanja za nejednako postupanje na koje se poziva odnosna država članica, ipak ostaje činjenica da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava jer je u pobijanim presudama odlučio da se metoda ispitivanja koju je Komisija primijenila u pobijanim odlukama, s obzirom na to da nije uključivala utvrđivanje pojedinačne kategorije poduzetnika koji su predmetnom poreznom mjerom jedini bili stavljeni u povoljniji položaj, temeljila na pogrešnom tumačenju uvjeta selektivnosti kako ga postavlja članak 107. stavak 1. UFEU-a.

95

Slijedom navedenoga, prvi dio jedinog Komisijina žalbenog razloga je osnovan.

Drugi dio žalbenog razloga

Argumentacija stranaka

96

Drugim dijelom svojeg jedinog žalbenog razloga Komisija prigovara Op?em sudu da je po?inio pogrešku koja se ti?e prava u primjeni sudske prakse koja se odnosi na potpore pri izvozu te da je uveo umjetnu razliku izme?u potpora pri izvozu i potpora pri izvozu kapitala.

97

Što se ti?e, kao prvo, sudske prakse koja se odnosi na potpore pri izvozu na koje se poziva u spornim odlukama – posebice presuda od 10. prosinca 1969., Komisija/Francuska (6/69 i 11/69, neobjavljene, EU:C:1969:68), od 7. lipnja 1988., Gr?ka/Komisija (57/86, EU:C:1988:284) i od 15. srpnja 2004., Španjolska/Komisija (C?501/00, EU:C:2004:438) – Komisija tvrdi da je Op?i sud po?inio pogrešku koja se ti?e prava kada je u to?kama 69. do 76. pobijane presude Autogrill España/Komisija kao i u to?kama 73. do 80. pobijane presude Banco Santander i Santusa/Komisija presudio da se ta sudska praksa ne odnosi na uvjet selektivnosti nacionalne mjere, nego samo na uvjet koji se odnosi na utjecaj na tržišno natjecanje i trgovinu.

98

Iz presuda navedenih u prethodnoj to?ki proizlazi da je Sud smatrao da su predmetne porezne mjere selektivnog karaktera jer je korist od njih bila rezervirana za poduzetnike koji provode transakcije u inozemstvu, kao što su ulaganja, a ne za poduzetnike koji ostvaruju sli?ne transakcije na nacionalnoj razini. Iz toga proizlazi da je selektivna svaka mjera od koje koristi imaju prekograni?ne transakcije, ali isklju?uje iste transakcije na nacionalnoj razini.

99

Kao drugo, Komisija prigovara Op?em sudu da je u to?kama 79. do 81. pobijane presude Autogrill España/Komisija kao i u to?kama 83. do 85. pobijane presude Banco Santander i Santusa/Komisija uveo umjetnu razliku izme?u potpora pri izvozu i potpora pri izvozu kapitala kada je presudio da iz sudske prakse koja se odnosi na potpore pri izvozu na koju je upozoreno u spornim odlukama – posebno presuda od 10. prosinca 1969., Komisija/Francuska (6/69 i 11/69, neobjavljene, EU:C:1969:68), od 7. lipnja 1988., Gr?ka/Komisija (57/86, EU:C:1988:284) i od 15. srpnja 2004., Španjolska/Komisija (C?501/00, EU:C:2004:438) – proizlazi da je „kategoriju povlaštenih poduzetnika na temelju koje se može zaklju?iti da postoji selektivnost [sporne] mjere tvorila kategorija poduzetnika izvoznika“, odnosno kategorija koja obuhva?a poduzetnike koje se može razlikovati zbog njihovih zajedni?kih svojstava povezanih s njihovom izvoznom djelatnoš?u.

100

Prema Komisiji, poduzetnici obuhva?eni spornom mjerom ?ine zasebnu kategoriju poduzetnika, odnosno onu poduzetnika izvoznika kapitala jer dijele specifi?ne zajedni?ke karakteristike povezane s njihovom djelatnosti izvoza kapitala.

101

Ona smatra da, budu?i da, s obzirom na uvjet koji se odnosi na selektivnost, ne postoji nikakva razlika izme?u izvoza dobara i izvoza kapitala, sporna mjera ima selektivan karakter na istoj osnovi kao i predmetne mjere u sudskoj praksi koja se odnosi na potpore pri izvozu na koje se

poziva u spornim odlukama.

102

Komisija tvrdi da kategorija poduzetnika izvoznika uopće ne postoji izvan skupine sastavljene od poduzetnika koji ostvaruju prekogranične transakcije. Svaki poduzetnik u određenoj državi članici može poduzeti prekograničnu transakciju i stoga koristiti sustav potpora pri izvozu. Ona smatra da određena nacionalna mjera može postati selektivnog karaktera pogodnošću koju pruža korisniku mjere, zbog provedbe transakcije izvoza dobara, usluga ili kapitala, a ne zbog činjenice da predmetni poduzetnici pripadaju navodnom sektoru izvoza.

103

Prema tome, u skladu s onim što je Sud odlučio u presudi od 15. srpnja 2004., Španjolska/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438), u situaciji koja je usporediva sa situacijom u ovom slučaju, Opći sud trebao je smatrati da je Komisija pravilno utvrdila selektivan karakter sporne mjere zbog činjenice da je korist koja iz nje proizlazi bila rezervirana za određene poduzetnike, odnosno one koji su se bavili djelatnostima izvoza kapitala.

104

Konačno, pristup koji je Opći sud zadržao zanemaruje ulogu i cilj područja državnih potpora s obzirom na zaštitu unutarnjeg tržišta. To je područje posebno namijenjeno kako bi se izbjeglo da države članice dodjeljuju gospodarske prednosti specifično vezane uz izvoz dobara ili kapitala. Međutim, specifično stavljanje u povoljniji položaj izvoza kapitala moglo bi izazvati narušavanje unutarnjeg tržišta na isti način kao i specifično stavljanje u povoljniji položaj izvoza dobara.

105

WDFG kao i Banco Santander i Santusa uzvraćaju da je Opći sud pravilno presudio da se presude Suda na koje se poziva u spornim odlukama ne odnose na uvjet selektivnosti, nego na onaj koji se odnosi na utjecaj na trgovinu.

106

Osim toga, Opći sud pravilno je smatrao da je u sudskoj praksi koja se odnosi na potpore pri izvozu na koje se poziva u spornim odlukama, posebno u presudama od 10. prosinca 1969., Komisija/Francuska (6/69 i 11/69, neobjavljena, EU:C:1969:68), od 7. lipnja 1988., Grčka/Komisija (57/86, EU:C:1988:284) i od 15. srpnja 2004., Španjolska/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438), Sud smatrao da su predmetne mjere selektivnog karaktera, prije svega zbog svojstava zajedničkih poduzetnicima korisnicima, što je omogućilo zaključak da ti poduzetnici pripadaju određenom gospodarskom sektoru, odnosno sektoru izvoza, preciznije izvoza dobara. Odnosne mjere u predmetima koji su doveli do navedenih presuda stavljale su u povoljniji položaj poduzetnike koje je karakterizirala činjenica da izvoze manje ili više značajan dio svojih dobara ili usluga.

107

WDFG kao i Banco Santander i Santusa ističu da se za spornu mjeru ne može, osim toga, smatrati da je selektivna zato što se primjenjuje na kategoriju poduzetnika opisanih kao „izvoznici kapitala“.

108

Takva kategorija ne postoji i Komisija se nije na nju pozvala ni u spornim odlukama ni pred Općim

sudom. Taj je argument nedopušten u fazi žalbe jer se radi o činjeničnom pitanju koje je osim toga postavljeno izvan roka. To bi isto bilo u proturječju s glavnom argumentacijom Komisije, prema kojoj ona nije obvezna identificirati kategoriju poduzetnika koja je obuhvaćena mjerom kako bi utvrdila selektivnost te mjere.

109

U svakom slučaju, WDFG kao i Banco Santander i Santusa tvrde da se selektivnost nacionalne mjere ne može ispitivati na temelju karakteristika kao što su poduzetnikov kapital ili njegov investicijski kapacitet, s obzirom na to da su to nužne značajke inherentne svakom poduzetniku.

110

Štoviše, pravila u području slobodnog kretanja kapitala ne protive se mjeri poput sporne mjere. Ako ta mjera sadržava razliku u postupanju kojom se stjecanje udjela u inozemstvu stavlja u povoljniji položaj, radi se o obrnutoj diskriminaciji koja je spojiva s temeljnim slobodama.

111

Kraljevina Španjolska ostaje pri stavu koji je već iznijela tijekom upravnog postupka pred Komisijom, prema kojem ne postoji gospodarska djelatnost koja se sastoji od izvoza kapitala. Sporna mjera ne stavlja određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe u povoljniji položaj jer ne obuhvaća ponudu dobara i usluga na tržištu.

112

Irska tvrdi da se presude na koje se Komisija pozvala u spornim odlukama odnose na mjere koje stavljaju u povoljniji položaj lako prepoznatljivu kategoriju poduzetnika ili proizvodnje robe, odnosno one uključene u sektor izvoza. Naprotiv, ne postoji ujednačena kategorija poduzetnika koji „izvoze kapital“, s obzirom na to da svi poduzetnici koji ostvaruju stjecanja u inozemstvu „izvoze kapital“.

113

Savezna Republika Njemačka ističe da činjenicu da Komisija podredno tvrdi da je sporna mjera usporediva s mjerom potpora pri izvozu dobara i stoga također obuhvaća dovoljno razgraničenu kategoriju poduzetnika izvoznika treba promatrati kao naknadno dodatno obrazloženje spornih odluka. Ona smatra da taj argument treba proglasiti nedopuštenim u fazi žalbe.

114

Prema toj državi članici, predmetna kategorija poduzetnika izvoznika u sudskoj praksi na koju se poziva Komisija u spornim odlukama razlikuje se od drugih poduzetnika zbog zajedničkih karakteristika vezanih uz njihovu izvoznu djelatnost, koja je u ovom slučaju bila povezana s ostvarivanjem specifičnih ulaganja.

Ocjena Suda

115

Što se tiče sudske prakse koja se odnosi na potpore pri izvozu na koje se u spornim odlukama poziva – posebice presuda od 10. prosinca 1969. Komisija/Francuska (6/69 i 11/69, neobjavljena, EU:C:1969:68), od 7. lipnja 1988., Grčka/Komisija (57/86, EU:C:1988:284) i od 15. srpnja 2004., Španjolska/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438) – treba zaključiti, kao što je to istaknuo nezavisni

odvjetnik u točkama 126. do 130. svojeg mišljenja, da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava kada je u točkama 69. do 76. pobijane presude Autogrill España/Komisija kao i u točkama 73. do 80. pobijane presude Banco Santander i Santusa/Komisija presudio da se ta sudska praksa nije odnosila na uvjet selektivnosti nacionalne mjere, nego samo na uvjet koji se odnosi na utjecaj na tržišno natjecanje i trgovinu.

116

Naime, u točki 20. presude od 10. prosinca 1969., Komisija/Francuska (6/69 i 11/69, neobjavljena, EU:C:1969:68) i u točki 8. presude od 7. lipnja 1988., Grčka/Komisija (57/86, EU:C:1988:284) Sud je, utvrdivši postojanje državne potpore, nužno odlučio da su ispunjeni svi uvjeti koje u tom pogledu predviđa članak 107. stavak 1. UFEU-a, uključujući onaj koji se odnosi na selektivnost. Osim toga, u točki 120. presude od 15. srpnja 2004., Španjolska/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438) Sud se, pozivajući se, među ostalim, i na dvije prethodno navedene presude, izričito izjasnio o selektivnosti ispitivane nacionalne mjere presuđujući da u tom slučaju selektivnost proizlazi iz činjenice da samo poduzetnici koji se bave izvoznom djelatnošću i ostvaruju određene ulagačke transakcije u inozemstvu imaju koristi od porezne pogodnosti koju sadržava ta mjera.

117

Opći sud također je počinio pogrešku koja se tiče prava kada je u točkama 77. do 82. pobijane presude Autogrill España/Komisija kao i točkama 81. do 86. pobijane presude Banco Santander i Santusa/Komisija presudio da sudska praksu koja se odnosi na potpore pri izvozu na koju se poziva u spornim odlukama treba shvaćati na način da je kategorija poduzetnika korisnika u odnosu na koju se treba ispitati selektivnost sustava potpora pri izvozu ona koju čine „poduzetnici izvoznici“, koju treba definirati kao kategoriju, doduše iznimno široku, ali ipak posebnu, koja obuhvaća poduzetnike koje se može razlikovati zbog njihovih zajedničkih i posebnih svojstava povezanih s njihovom izvoznom djelatnošću.

118

Naime, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točkama 133. do 136. svojeg mišljenja, ta sudska praksa ne može se shvaćati na način da selektivan karakter određene nacionalne mjere mora nužno proizlaziti iz činjenice da ona koristi samo poduzetnicima koji izvoze dobra ili usluge, čak iako je to zapravo možda i bio slučaj što se tiče posebnih predmetnih poreznih mjera u odnosnim presudama.

119

Naprotiv, uzimajući u obzir načela sadržana u ustaljenoj sudskoj praksi Suda na koju je već upozoreno u točkama 53. do 60. ove presude i koja se u cijelosti primjenjuju na porezne potpore pri izvozu, mjera poput sporne mjere, čiji je cilj staviti u povoljniji položaj izvoz, može se smatrati selektivnom ako od nje imaju koristi poduzetnici koji ostvaruju prekogranične transakcije, posebice ulagačke transakcije, na štetu drugih poduzetnika koji se nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji, s obzirom na cilj kojem teži dotični porezni sustav, izvršavajući transakcije iste naravi na nacionalnom državnom području.

120

Pod tim uvjetima, drugi dio jedinog žalbenog razloga također je osnovan.

121

Slijedom navedenoga, s obzirom na to da su oba dijela jedinog žalbenog razloga osnovana, pobijane presude treba ukinuti.

O tužbi pred Općim sudom

122

U skladu s člankom 61. stavkom 1. Statuta Suda Europske unije, Sud, u slučaju ukidanja odluke Općeg suda, može sam konačno odlučiti o sporu ako stanje postupka to dopušta.

123

Ovdje se ne radi o takvom slučaju, s obzirom na to da je Opći sud prihvatio dva tužbena razloga za poništenje u objema tužbama, s time da nije ispitao tri od četiri tužbena razloga u tim tužbama, koji se samo djelomično preklapaju, te u okviru ispitivanja prvog tužbenog razloga tih tužbi nije ispitao nalaze li se poduzetnici koji ne ispunjavaju uvjete za ishođenje porezne pogodnosti, s obzirom na cilj kojem teži odnosni porezni sustav, u činjenično i pravno usporedivoj situaciji s poduzetnicima koje ta mjera stavlja u povoljniji položaj. Osim toga, ispitivanje tih tužbenih razloga može značiti i ocjenu činjenica. Predmete stoga valja vratiti na ponovno odlučivanje Općem sudu.

Troškovi

124

Budući da se predmeti vraćaju Općem sudu na ponovno odlučivanje, o troškovima će se odlučiti naknadno.

125

Na temelju članka 140. stavka 1. Poslovnika, Savezna Republika Njemačka, Irska i Kraljevina Španjolska, koje su intervenirale u postupak, snosit će vlastite troškove.

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

1.

Ukidaju se presude Općeg suda Europske unije od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939) i od 7. studenoga 2014., Banco Santander i Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938).

2.

Predmeti se vraćaju Općem sudu Europske unije na ponovno odlučivanje.

3.

O troškovima će se odlučiti naknadno.

4.

Savezna Republika Njemačka, Irska i Kraljevina Španjolska snosit će vlastite troškove.

Potpisi

(*1) Jezik postupka: španjolski