



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. liepos 25 d.*

„Apeliacinis skundas – Valstybės pagalba – SESV 107 straipsnio 1 dalis – Mokesčių sistema, taikoma tam tikriems finansinės nuomos susitarimams dėl laivų įsigijimo (Ispanijos mokesstinės nuomos sistema) – Pagalbos gavėjų nustatymas – Atrankumo sąlyga – Konkurencijos iškreipimas ir poveikis valstybių narių tarpusavio prekybai – Pareiga motyvuoti“

Byloje C-128/16 P

dėl 2016 m. vasario 29 d. pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 56 straipsnį pateikto apeliacinio skundo

Europos Komisija, atstovaujama V. Di Bucci, E. Gippini Fournier ir P. Němečková,

apeliantė,

dalyvaujant kitoms proceso šalims:

Ispanijos Karalystei, atstovaujamai M. A. Sampol Pucurull,

Lico Leasing SA, įsteigta Madride (Ispanija),

Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA, įsteigta Madride,

atstovaujamoms *avvocato* M. Merola ir *abogado* M. Sánchez,

ieškovėms pirmojoje instancijoje,

Bankia SA, įsteigta Valensijoje (Ispanija),

Asociación Española de Banca, įsteigta Madride,

Unicaja Banco SA, įsteigtas Malagoje (Ispanija),

Liberbank SA, įsteigtas Madride,

Banco de Sabadell SA, įsteigtas Sabadelyje (Ispanija),

Banco Gallego SA, įsteigtas Santjago de Komposteloje (Ispanija),

Catalunya Banc SA, įsteigtas Barselonoje,

Caixabank SA, įsteigtas Barselonoje,

* Proceso kalba: ispanų.

Banco Santander SA, įsteigtas Santandere (Ispanija),
Santander Investment SA, įsteigta Boadilja del Montéje (Ispanija),
Naviera Séneca AIE, įsteigta Gran Kanarijos las Palmase (Ispanija)
Industria de Diseño Textil SA, įsteigta Arteixo (Ispanija),
Naviera Nebulosa de Omega AIE, įsteigta Gran Kanarijos las Palmase,
Banco Mare Nostrum SA, įsteigta Madride,
Abanca Corporación Bancaria SA, įsteigta Betansose (Ispanija),
Ibercaja Banco SA, įsteigta Saragosoje (Ispanija),
Banco Grupo Cajatres SAU, įsteigta Saragosoje,
Naviera Bósforo AIE, įsteigta Gran Kanarijos las Palmase,
Joyería Tous SA, įsteigta Leridoje (Ispanija),
Corporación Alimentaria Guissona SA, įsteigta Guissona (Ispanija),
Naviera Muriola AIE, įsteigta Madride,
Poal Investments XXI SL, įsteigta San Sebastian de los Rejese (Ispanija),
Poal Investments XXII SL, įsteigta San Sebastian de los Rejese,
Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE, įsteigta Madride,
Naviera Cabo Domaio, C-1659 AIE, įsteigta Madride,
Caamaño Sistemas Metálicos SL, įsteigta Culleredo (Ispanija),
Blumaq SA, įsteigta Val de Ukso (Ispanija),
Grupo Ibérica de Congelados SA, įsteigta Vige (Ispanija),
RNB SL, įsteigta La Pobla de Vallbona (Ispanija),
Inversiones Antaviana SL, įsteigta Paternoje (Ispanija),
Banco de Caja España de Inversiones, Salamanca y Soria SAU, įsteigtas Madride,
Banco de Albacete SA, įsteigtas Boadilja del Montéje,
Bodegas Muga SL, įsteigta Hare (Ispanija),
atstovaujami *abogados* J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro ir R. Calvo Salinero,

Aluminios Cortizo SAU, įsteigta Padrone (Ispanija), atstovaujama *abogado* A. Beiras Cal,

įstojusios į apeliacinį procesą šalys,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai A. Rosas, C. Toader, A. Prechal ir E. Jarašiūnas (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Bobek,

posėdžio sekretorė L. Carrasco Marco, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. kovo 1 d. posėdžiui,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- 1 Savo apeliaciniu skundu Europos Komisija prašo panaikinti 2015 m. gruodžio 17 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimą *Ispanija ir kt. / Komisija* (T-515/13 ir T-719/13, EU:T:2015:1004, toliau – skundžiamas sprendimas); juo šis teismas panaikino 2013 m. liepos 17 d. Komisijos sprendimą 2014/200/ES dėl valstybės pagalbos SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), kurią suteikė Ispanija – Tam tikriems finansinės nuomos susitarimams taikoma apmokestinimo sistema, taip pat vadinama Ispanijos mokestinės nuomos sistema (OL L 144, 2014, p. 1) (toliau – ginčijamas sprendimas).

Ginčo aplinkybės

- 2 Skundžiamame sprendime nurodytas faktines bylos aplinkybes galima glaustai išdėstyti taip, kaip nurodoma toliau.
- 3 Gavusi skundus, kad pagal Ispanijos mokestinės nuomos sistemą, taikomą tam tikriems finansinės nuomos susitarimams dėl laivų įsigijimo (toliau – IMN sistema), jūrų transporto bendrovėms suteikta galimybė įsigyti laivus, pastatytus Ispanijos laivų statyklose, su 20 %–30 % nuolaida, Komisija 2011 m. birželio 29 d. Sprendimu C (2011) 4494 *final* (OL C 276, 2011, p. 5) pradėjo SESV 108 straipsnio 2 dalyje numatytą formalią tyrimo procedūrą.
- 4 Per šią procedūrą Komisija konstatavo, kad IMN sistema iki šio sprendimo priėmimo dienos buvo naudojama sandoriams, pagal kuriuos laivų statyklų statomus laivus įsigyja jūrų laivybos bendrovės, o šiems sandoriams finansuoti naudojama banko *ad hoc* sukurta teisinė ir finansinė struktūra. Pagal IMN sistemą vykdant kiekvieną laivo užsakymą dalyvavo jūrų laivybos bendrovė, laivų statykla, išperkamosios nuomos bendrovė ir ekonominio intereso grupė (EIG), įsteigta banko ir investuotojų, perkančių šios EIG akcijas. Ši grupė nuomojosi laivą iš išperkamosios nuomos bendrovės nuo pat laivo statybos pradžios dienos, o vėliau nuomojo jį laivybos kompanijai pagal frachtavimo be įgulos sutartį. EIG išpareigojo nupirkti laivą pasibaigus išperkamosios nuomos sutarčiai, o laivybos kompanija išpareigojo jį nupirkti pasibaigus frachtavimo be įgulos sutarčiai. Ginčijamame sprendime nurodyta, kad tai yra mokesčių planavimo sistema siekiant gauti mokesčių lengvatas investuotojams mokesčių požiūriu skaidrioje EIG ir perleisti dalį šių lengvatų laivybos bendrovei kaip laivo kainos nuolaidą.

- 5 Komisija nustatė, kad per IMN sistemos operacijas taikytos penkios priemonės, numatytos įvairiose 2004 m. kovo 5 d. *Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades* (Karaliaus dekretas-įstatymas Nr. 4/2004 dėl nauja redakcija išdėstyto Pelno mokesčio įstatymo patvirtinimo) (BOE, Nr. 61, 2004 m. kovo 11 d., p. 10951, toliau – TRLIS) ir 2004 m. liepos 30 d. *Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades* (Karaliaus dekretas Nr. 1777/2004, kuriuo patvirtinamas bendrovių pelno mokesčio reglamentas) (BOE, Nr. 189, 2004 m. rugpjūčio 6 d., p. 37072, toliau – RIS) nuostatose. Šios priemonės buvo pagreitintas išnuomoto turto nusidėvėjimas, numatytas TRLIS 115 straipsnio 6 dalyje, išnuomoto turto ankstyvo nusidėvėjimo taikymas savo nuožiūra, įtvirtintas TRLIS 48 straipsnio 4 dalyje ir 115 straipsnio 11 dalyje, taip pat RIS 49 straipsnyje, EIG reglamentuojančios nuostatos, tonazo apmokestinimo sistema, numatyta TRLIS 124–128 straipsniuose, ir RIS 50 straipsnio 3 dalies nuostatos.
- 6 Pagal TRLIS 115 straipsnio 6 dalį išnuomoto turto pagreitintas nusidėvėjimas prasideda nuo tos dienos, kurią šis turtas pradedamas eksploatuoti, t. y. ne anksčiau negu tada, kai turtas pristatomas ir nuomininkas pradeda juo naudotis. Tačiau pagal TRLIS 115 straipsnio 11 dalį Ekonomikos ir finansų ministerija, gavusi oficialų nuomininko prašymą, gali nustatyti ankstesnę nusidėvėjimo pradžios datą. TRLIS 115 straipsnio 11 dalyje nustatytos dvi bendros šio ankstyvo nusidėvėjimo sąlygos. EIG taikomos specialiosios sąlygos įtvirtintos TRLIS 48 straipsnio 4 dalyje. TRLIS 115 straipsnio 11 dalyje numatyta leidimo procedūra buvo išsamiai aprašyta RIS 49 straipsnyje.
- 7 Tonažo apmokestinimo sistemą leista taikyti 2002 m. kaip su vidaus rinka suderinamą valstybės pagalbą pagal 1997 m. liepos 5 d. Bendrijos gaires dėl pagalbos jūrų transportui (OL C 205, 1997, p. 5), iš dalies pakeistas 2004 m. sausio 17 d. (OL C 13, 2004, p. 3); leidimas suteiktas 2002 m. vasario 27 d. Komisijos sprendimu C (2002) 582 *final* dėl valstybės pagalbos N 736/2001, kurią suteikė Ispanija – Laivybos bendrovių tonazo apmokestinimo sistema (OL C 38, 2004, p. 4). Pagal šią sistemą įmonės, įtrauktos į vieną iš laivybos bendrovių registrų ir gavusios atitinkamą mokesčių administratoriaus leidimą, apmokestinamos ne pagal jų pelną ir nuostolius, o pagal tonažą. Pagal Ispanijos įstatymus EIG gali būti įtrauktos į vieną iš šių registrų, nors jos ir nėra laivybos bendrovės.
- 8 TRLIS 125 straipsnio 2 dalyje buvo numatyta speciali procedūra, taikoma laivams, kurie jau buvo įsigyti tuo momentu, kai pereita prie tonazo apmokestinimo sistemos, ir panaudotiems laivams, įsigytiems, kai įmonei jau buvo taikoma ši sistema. Taigi, įprasta tvarka taikant šią sistemą, galimas kapitalo prieaugis buvo apmokestinamas pereinant į tonazo apmokestinimo sistemą ir buvo daroma prielaida, kad, nors kapitalo prieaugio apmokestinimas yra atidėtas, jis atliekamas vėliau parduodant ar sunaikinant laivą. Vis dėlto, nukrypstant nuo šios nuostatos, RIS 50 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad kai laivai įsigijami išpirkus juos pagal išperkamosios nuomos sutartį, pirma patvirtintą mokesčių administratoriaus, tie laivai laikomi naujais, o ne naudotais, kaip tai suprantama pagal TRLIS 125 straipsnio 2 dalį, neatsižvelgiant į tai, ar jie jau nusidėvėję, taigi galimas kapitalo prieaugis nėra apmokestinamas. Ši leidžianti nukrypti nuostata, apie kurią nepranešta Komisijai, buvo taikoma tik konkrečioms išperkamosios nuomos sutartims, mokesčių administratoriaus patvirtintoms gavus prašymus leisti taikyti ankstyvą nusidėvėjimą pagal TRLIS 115 straipsnio 11 dalį, t. y. kai išnuomoti naujai pastatyti laivai, įsigyti per IMN sistemos operacijas; visi jie, išskyrus vieną, buvo gauti iš Ispanijos laivų statyklų.
- 9 Taikant visas šias priemones, EIG naudojosi mokesčių lengvatomis dviem etapais. Pirmiausia buvo taikomas ankstyvas ir pagreitintas pagal išperkamosios nuomos sutartį perkamo laivo nusidėvėjimas pagal įprastą pelno mokesčio sistemą, dėl kurios EIG patyrė didelių nuostolių, o dėl EIG mokesčių skaidrumo šie nuostoliai galėjo būti atskaitomi iš investuotojų nuosavų pajamų proporcingai jų turimoms EIG akcijoms. Nors šis ankstyvas ir pagreitintas laivo nusidėvėjimas paprastai vėliau kompensuojamas padidėjusiais mokesčiais, kai laivas yra visiškai nusidėvėjęs arba kai pardavus laivą gaunamas kapitalo prieaugis, mokesčių sumažinimas perleidus pradinį nuostolius investuotojams antrajame etape užtikrintas dėl to, kad EIG perėjo tonazo apmokestinimo sistemos, kuri leido taikyti visišką atleidimą nuo mokesčių už kapitalo prieaugį, gautą pardavus laivą laivybos bendrovei.

- 10 Komisija manė, kad IMN sistema turi būti vertinama kaip sistema, tačiau taip pat išnagrinėjo atskirai kiekvieną iš aptariamų priemonių. Ginčijamame sprendime ji nusprendė, kad priemonės, numatytos TRLIS 115 straipsnio 11 dalyje ir susijusios su ankstyvu išnuomoto turto nusidėvėjimu, tonazo apmokestinimo sistemos taikymas jos reikalavimų neatitinkančioms įmonėms, laivams ar veiklai ir RIS 50 straipsnio 3 dalies taikymas (toliau – nagrinėjamos mokestinės priemonės) yra valstybės pagalba EIG ir jų investuotojams, kurią Ispanijos Karalystė neteisėtai teikė nuo 2002 m. sausio 1 d. ir taip pažeidė SESV 108 straipsnio 3 dalį. Ji pažymėjo, kad nagrinėjamos mokestinės priemonės yra nesuderinamos su vidaus rinka, išskyrus pagalbos dalį, atitinkančią atlygį rinkos sąlygomis už finansinių investuotojų tarpininkavimą, kuris yra perduodamas jūrų transporto bendrovėms, galinčioms gauti pagalbą pagal Jūrų transporto gairių nuostatas. Ji nusprendė, kad Ispanijos Karalystė turi nutraukti pagalbos teikimą pagal šią schemą, nes ji nesuderinama su vidaus rinka, ir susigrąžinti nesuderinamą pagalbą iš EIG investuotojų, kurie naudojo šią pagalbą, neleidama tokios pagalbos gavėjams perduoti su jos grąžinimu susijusios naštos kitiems asmenims. Vis dėlto Komisija nusprendė, kad nereikalaujama grąžinti pagalbos, suteiktos per finansavimo operacijas, kurias kompetentingos nacionalinės institucijos įsipareigojo remti atitinkamomis priemonėmis pagal privalomą teisės aktą, priimtą iki 2007 m. balandžio 30 d., t. y. dienos, kai *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje* paskelbtas jos 2006 m. gruodžio 20 d. Sprendimas 2007/256/EB dėl pagalbos sistemos, Prancūzijos skirtos pagal Bendrojo mokesčių kodekso 39 CA straipsnį – Valstybės pagalba C 46/04 (ex NN 65/04) (OL L 112, 2007, p. 41).

Procesas Bendrajame Teisme ir skundžiamas sprendimas

- 11 2013 m. rugsėjo 25 d. ir gruodžio 30 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo Ispanijos Karalystės ir *Lico Leasing SA* bei *Pequeños y Astilleros Sociedad de Reconversión SA* (toliau – PYMAR) ieškinius dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo. Abi bylos buvo sujungtos, kad būtų bendrai priimtas sprendimas.
- 12 Skundžiamu sprendimu Bendrasis Teismas panaikino ginčijamą sprendimą ir priteisė iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

Procesas Teisingumo Teisme ir šalių reikalavimai

- 13 2016 m. gruodžio 21 d. nutartimis Teisingumo Teismo pirmininkas leido *Bankia SA* ir kitiems 32 subjektams (toliau – *Bankia ir kt.*) ir *Aluminios Cortizo SAU* įstoti į bylą palaikyti *Lico Leasing* ir PYMAR reikalavimų.
- 14 Apeliaciniu skundu Komisija Teisingumo Teismo prašo panaikinti skundžiamą sprendimą, grąžinti bylą Bendrajam Teismui ir priteisti iš ieškovų pirmojoje instancijoje bylinėjimosi išlaidas.
- 15 Ispanijos Karalystė prašo atmesti apeliacinį skundą kaip nepagrįstą ir priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.
- 16 *Lico Leasing* ir PYMAR prašo atmesti apeliacinį skundą kaip nepriimtina, o nepatenkinus šio reikalavimo – kaip nepagrįstą, ir priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.
- 17 *Bankia ir kt.* ir *Aluminios Cortizo* Teisingumo Teismo prašo pripažinti apeliacinį skundą nepagrįstu ir priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

Dėl apeliacinio skundo

Dėl priimtinumų

- 18 *Lico Leasing* ir PYMAR išreiškė abejonių dėl apeliacinio skundo priimtumo; anot jų, šis skundas grindžiamas naujais teiginiais dėl asmenų, gavusių naudos iš nagrinėjamų mokestinių priemonių, nustatymo, kaip antai teiginiais, kad EIG ir investuotojai sudaro vieną ekonominį vienetą, o šiais teiginiais siekiama pašalinti ginčijamo sprendimo nenuoseklumą.
- 19 Vis dėlto konstatuotina, kad šios abejonės nesusijusios su apeliacinio skundo aspektu, kuris pats savaime galėtų paveikti šio skundo priimtumą, ir kad aptariamų teiginių nepriimtumas (darant prielaidą, kad jis patvirtintas) gali paveikti tik tam tikrus Komisijos argumentus, pateiktus jos apeliaciniam skundui pagrįsti ir susijusius su asmenų, gavusių naudos iš nagrinėjamų mokestinių priemonių, nustatymu. Taigi šių teiginių priimtumas šiame sprendime bus vertinamas nagrinėjant pirmojo pagrindo pirmą dalį.
- 20 Darytina išvada, kad reikia atmesti *Lico Leasing* ir PYMAR nurodytą nepriimtumo pagrindą.

Dėl pirmojo pagrindo

- 21 Apeliacinio skundo pirmajame pagrinde Komisija remiasi teisės klaidomis, padarytomis aiškinant ir taikant SESV 107 straipsnio 1 dalį, kiek tai susiję su sąvokomis „įmonė“ ir „atrankinis pranašumas“.

Dėl pirmojo pagrindo pirmos dalies

- 22 Pirmojo pagrindo pirmoje dalyje Komisija pirmiausia tvirtina, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą nustatydamas pagalbos gavėjus ir dėl sąvokų „įmonė“, „pranašumas“ ir „atrankinis pobūdis“. Ji taip pat teigia, kad Bendrasis Teismas pažeidė SESV 296 straipsnį, kai nusprendė, kad ginčijamas sprendimas šiuo klausimu yra nemotyvuotas ar netgi jo motyvai yra prieštaringi. Tai bus nagrinėjama kartu su apeliacinio skundo antruoju pagrindu.

– Šalių argumentai

- 23 Grįsdama pirmąjį kaltinimą, nurodytą pirmojo pagrindo pirmoje dalyje, Komisija tvirtina, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą dirbtinai vertindamas jam pateiktą situaciją ir supainiodamas ekonominę sąvoką „įmonė“ ir sąvoką „mokesčių mokėtojas“. Skundžiamo sprendimo 116–118 punktuose Bendrasis Teismas klaidingai nusprendė, kad dėl EIG apmokestinimo skaidrumo joms suteiktomis mokesčių lengvatomis gali pasinaudoti tik jų nariai. Būtent remdamasis šia klaidinga prielaida, pagal kurią paneigiamas EIG egzistavimas, jų galimybė gauti bet kokią mokestinio pobūdžio pagalbą ir tai, kad jos vykdo ekonominę veiklą konkrečiame sektoriuje, Bendrasis Teismas grindė visą skundžiamą sprendimą ir teigė, kad nagrinėjamos mokestinės priemonės yra bendro pobūdžio ir neatrankinės, nes EIG nariai gali priklausyti bet kuriam ekonomikos sektoriui. Tokio svarstymo išvada – bet kuri įmonė, kurios teisinė forma yra EIG, galėtų naudotis mokesčių lengvatomis ir šios lengvatos nebūtų laikomos valstybės pagalba.
- 24 Komisijos teigimu, dėl to, kad iš esmės bet kuris asmuo gali būti EIG narys, priemonė, kuri akivaizdžiai nukrypsta nuo referencinės sistemos ir taikoma tik tam tikrame konkrečiame sektoriuje veikiančioms įmonėms, netampa bendro pobūdžio priemone. Nagrinėjamu atveju EIG veikla apsiriboja vienu veiklos sektoriumi, t. y. laivų įsigijimo finansavimu sudarant išperkamosios nuomos sutartis, jų nuoma be įgulos ir jų perpardavimu, o ginčijamame sprendime aptariamoms naudoms gavėjai yra EIG ir jų nariai kartu arba, kitaip tariant, vienas vienetas, kurį sudaro EIG ir jos nariai.

- 25 Ispanijos Karalystė mano, kad, priešingai, nei teigia Komisija, Bendrasis Teismas skundžiamame sprendime neaiškino sąvokos „įmonė“ ar sąvokos „mokesčių mokėtojas“. Apeliaciniu skundu siekiama, kad EIG būtų pripažintas tam tikrą specifinę veiklą vykdančių įmonių vaidmuo, nors šis vaidmuo nebuvo nagrinėtas ginčijamame sprendime, ir neteikiama reikšmės aplinkybei, kad apmokestinimo skaidrumas reiškia, jog mokesčių lengvatos perleidžiamos EIG nariams, taigi šie nariai tampa tikraisiais ir vieninteliais nagrinėjamų mokestinių priemonių adresatais, kaip matyti iš paties ginčijamo sprendimo. Galiausiai Komisija pripažįsta, kad EIG yra jos narių veiklos pagalbinė priemonė, kad ji yra pirminė mokesčių lengvatų gavėja ir perleidžia šias lengvatas savo nariams, taip tampantiems galutiniais gavėjais, iš kurių Komisija nurodo susigrąžinti pagalbą, taigi Komisijos argumentuose prieinama prie tos pačios išvados, kokią padarė ir Bendrasis Teismas.
- 26 *Lico Leasing* ir PYMAR tvirtina, kad Bendrasis Teismas nepadarė klaidos, susijusios su nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiamos naudos gavėjų nustatymu; šis nustatymas yra fakto, o ne teisės klausimas. Be to, akivaizdu, kad EIG negali būti laikomos faktinėmis nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiamos naudos gavėjomis. Tai, kad priemonę taiko EIG, atliekančios tam tikras ekonomines operacijas, nereiškia, kad ši priemonė yra atrankinio pobūdžio, nes pranašumo atrankumas, kaip ir kitos valstybės pagalbos sąlygos, turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į ūkio subjektus, kuriems pasireiškia ekonominė nauda. Todėl nagrinėjamu atveju atrankumo sąlygą reikėtų nagrinėti atsižvelgiant būtent į investuotojus, o tai reikštų, kad mokesčių lengvatomis gali pasinaudoti visos įmonės.
- 27 Be to, jei EIG būtų pripažintos tokių lengvatų gavėjomis, būtų sudėtinga nustatyti ekonominės veiklos sektorių, kuriam padarytas poveikis. Iš tiesų neegzistuoja būtent su EIG susijusi laivų finansavimo, nuomos ir pardavimo rinka, nes EIG dalyvavo IMN sistemoje tik kaip finansinė priemonė.
- 28 Komisijos teiginys, kad EIG ir investuotojai sudaro ekonominį vienetą, ne tik pirmą kartą pateiktas per Bendrojo Teismo posėdį ir susijęs su fakto klausimo nagrinėjimu, bet ir iškraipo sąvoką „ekonominis vienetas“, kuri suponuoja, kad subjektas gali kontroliuoti bendrovę ir faktiškai tiesiogiai arba netiesiogiai gali dalyvauti ją valdant.
- 29 *Bankia ir kt.* iš esmės tvirtina, kad Komisijos argumentas, jog EIG yra nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiamos naudos gavėjos, pateiktas pavėluotai, todėl nepriimtinas. Pateikdama šį argumentą Komisija siekia įrodyti šių priemonių atrankumą, pripažindama, kad EIG yra naudos gavėjos ir vykdo sektorinę veiklą, nors, pirma, EIG negauna ir neperleidžia mokesčių lengvatos, nes dėl šių priemonių taikymo jos patiria tik nuostolių, ir, antra, nenustatytas ekonomikos sektorius, kuriame jos vykdo veiklą.
- 30 *Aluminios Cortizo* taip pat mano, kad EIG tėra finansinis mechanizmas, negalintis turėti pagalbos gavėjo statuso, ir kad EIG narė gali būti bet kuri įmonė, todėl neįvykdyta atrankumo sąlyga, kiek tai susiję su investuotojais. Investuotojai nesudaro ekonominės grupės, nes tarpusavyje yra susiję konkretaus objekto statybos asociacijos sutartimi, ir juo labiau nėra pirkimo-pardavimo arba nuomos veiklos rinkos, nes IMN sistemoje vykdomos operacijos kyla iš sutartinių įsipareigojimų vykdymo. Nurodytas atrankumas gali būti vertinamas tik laivų statybos rinkoje, tačiau Komisija tai atmetė.

– Teisingumo Teismo vertinimas

- 31 Kadangi *Lico Leasing* ir PYMAR ginčija Komisijos pateikto pirmojo pagrindo pirmoje dalyje nurodyto pirmojo kaltinimo, grindžiamo teisės klaida nustatant nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiamos naudos gavėjus, priimtinumą remdamosi tuo, kad tai yra fakto klausimas, primintina, kad faktinių aplinkybių ir įrodymų vertinimas, išskyrus atvejus, kai šios faktinės aplinkybės ar įrodymai buvo iškraipyti, nėra teisės klausimas, kuriam taikoma Teisingumo Teismo kontrolė apeliaciniame procese. Vis dėlto, Bendrajam Teismui nustačius ar įvertinus faktines aplinkybes, Teisingumo Teismas pagal SESV 256 straipsnį yra kompetentingas patikrinti šių aplinkybių teisinį kvalifikavimą ir teisines išvadas,

kurios jomis remiantis buvo padarytos (2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *General Motors / Komisija*, C 551/03 P, EU:C:2006:229, 51 punktas; 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *British Aggregates / Komisija*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 96 punktas ir 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimo *Comunidad Autónoma del País Vasco ir kt. / Komisija*, C-66/16 P–C-69/16 P, EU:C:2017:999, 97 punktas).

- 32 Vis dėlto šiuo kaltinimu Komisija ginčija ne faktines aplinkybes, kuriomis rėmėsi Bendrasis Teismas, bet išvadas, kurias jis padarė remdamasis šiomis aplinkybėmis, ypač išvadas, grindžiamas EIG apmokestinimo skaidrumu, siekiant įrodyti, kad būtent investuotojai EIG nariai, o ne pačios EIG yra nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiamos naudos gavėjai. Taigi Komisija siekia, kad būtų atlikta Bendrojo Teismo teisinio kvalifikavimo, susijusio su naudos gavėjais, kontrolė, priklausanti Teisingumo Teismo jurisdikcijai apeliaciniame procese. Taigi pirmasis kaltinimas yra priimtinas.
- 33 Dėl Komisijos argumento, kad EIG ir jos nariai sudaro vieną ekonominį vienetą ir yra nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiamos naudos gavėjai (*Lico Leasing*, PYMAR ir *Bankia ir kt.* tvirtina, kad šis argumentas pateiktas pavėluotai), konstatuotina, kad šis argumentas buvo pateiktas Bendrajame Teisme, kaip matyti iš skundžiamo sprendimo 167 ir 168 punktų. Todėl pateikti su šiuo argumentu susiję nepriimtino pagrindai yra nepagrįsti.
- 34 Dėl esmės reikia priminti, kad Sąjungos konkurencijos teisė, visų pirma SESV 107 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas draudimas, taikomi įmonių veiklai. Šiomis aplinkybėmis sąvoka „įmonė“ apima bet kokią ekonominę veiklą vykdančią subjektą, nepaisant jo teisinio statuso ir finansavimo būdo. Ekonominė veikla laikoma bet kokia veikla, kurią vykdančios konkrečioje rinkoje siūlomos prekės ar paslaugos (šiuo klausimu žr. 2017 m. birželio 27 d. Sprendimo *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, C-74/16, EU:C:2017:496, 39, 41 ir 45 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).
- 35 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją norint nacionalinę priemonę kvalifikuoti kaip „valstybės pagalbą“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, reikia, kad būtų įvykdytos visos toliau nurodytos sąlygos. Pirmą, tai turi būti valstybės arba iš valstybės išteklių suteikta pagalba. Antra, ši pagalba turi galėti paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą. Trečia, priemonė turi suteikti atrankinį pranašumą jos gavėjui. Ketvirta, ji turi iškraipyti konkurenciją arba galėti ją iškraipyti (2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Fallimento Traghetti del Mediterraneo*, C-140/09, EU:C:2010:335, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija; 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40 punktas ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group SA ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 punktas).
- 36 Dėl sąlygos, susijusios su atrankiniu pranašumu, pasakytina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją valstybės pagalba laikomos priemonės, kurios, kad ir kokia būtų jų forma, gali tiesiogiai ar netiesiogiai suteikti įmonėms pranašumą arba kurios turi būti laikomos ekonomine nauda, kurios įmonė gavėja nebūtų įgijusi įprastomis rinkos sąlygomis. Taigi pagalba visų pirma laikoma parama, kuri, būdama įvairių formų, sumažina paprastai įmonės biudžetui tenkančią naštą ir kuri, nebūdama subsidija tiesiogine žodžio prasme, yra tokio paties pobūdžio ir turi tokį patį poveikį (2017 m. birželio 27 d. Sprendimo *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, C-74/16, EU:C:2017:496, 65 ir 66 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija). SESV 107 straipsnio 1 dalyje valstybės parama nediferencijuojama pagal jos priežastis ar tikslus, bet apibrėžiama pagal poveikį, taigi neatsižvelgiant į naudojamą techniką (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87, 92 ir 93 punktus ir 2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres (bankrutuojanti Heitkamp BauHolding) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 91 punktą).
- 37 Konkrečiai kalbant apie nacionalines priemones, kuriomis suteikiama mokesčių lengvata, primintina, kad tokia priemonė, kuri, nors ir neperduoda valstybės išteklių, tačiau ja besinaudojantys subjektai atsiduria palankesnėje padėtyje, palyginti su kitais mokesčių mokėtojais, gali suteikti atrankinį pranašumą ja besinaudojantiems subjektams, todėl ji yra valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Tačiau bendra visiems ūkio subjektams taikoma priemone suteikiama

mokesčių lengvata nėra tokia pagalba, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72 ir 73 punktus ir nurodytą jurisprudenciją; taip pat žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56 punktą ir 2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres (bankrutuojanti Heitkamp BauHolding) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 85 punktą). Be to, sąvoka „valstybės pagalba“ neapima priemonių, diferencijuojančių įmones, todėl a priori atrankinių, jeigu ši diferenciacija atsiranda dėl sistemos, kuri taikoma įmonėms, pobūdžio ar bendros struktūros (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 41 punktas ir 2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres (bankrutuojanti Heitkamp BauHolding) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 87 punktas).

- 38 Nagrinėjamu atveju Bendrasis Teismas pritarė Ispanijos Karalystės, *Lico Leasing* ir PYMAR pateiktam ieškinio pagrindui, kuriame nurodyta, kad Komisija pažeidė SESV 107 straipsnio 1 dalį, nes neįvykdytos atrankumo, konkurencijos iškreipimo pavojaus ir poveikio prekybai sąlygos (anot jų, šios sąlygos turi būti įrodytos, kiek tai susiję su investuotojais), ir skundžiamo sprendimo 116 punkte konstatavo, kad nors EIG buvo taikomos ginčijamo sprendimo 1 straipsnyje numatytos trys mokestinės priemonės, būtent EIG nariai gavo šių trijų priemonių suteiktą ekonominę naudą dėl EIG apmokestinimo skaidrumo ir būtent jiems skirtas to sprendimo 4 straipsnio 1 dalyje nustatytas susigrąžinimo draudimas. Skundžiamo sprendimo 117 punkte jis nusprendė, kad EIG negavo ekonominės naudos, taigi Komisija padarė klaidingą išvadą, kad jos gavo valstybės pagalbą, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Be to, to sprendimo 118 punkte jis padarė išvadą: „[k]adangi IMN sistemos suteiktą mokestinę ir ekonominę naudą gavo investuotojai, o ne EIG, <...> reikia išnagrinėti, ar nauda, kurią gavo investuotojai, yra atrankinio pobūdžio, ar ji gali iškreipti konkurenciją ir paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą, ir ar analizuojant šiuos kriterijus ginčijamas sprendimas yra pakankamai motyvuotas“.
- 39 Skundžiamo sprendimo 164 punkte priminęs, kad ginčijamame sprendime atlikta bendra nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiamos naudos atrankumo analizė taip pat grindžiama išvada, kad IMN sistema yra palaikoma tam tikra veikla, t. y. laivų įsigijimas pagal išperkamosios nuomos sutartis, visų pirma siekiant juos nuomoti be įgulos ir vėliau perparduoti, Bendrasis Teismas to sprendimo 171 ir 176 punktuose pažymėjo, kad ši išvada susijusi su veikla, kurią vykdo EIG, įsteigtos siekiant taikyti IMN sistemą, bet ne su EIG narių, kurie turi jų akcijų kaip investuotojai, pramonės ar ekonomine veikla. To sprendimo 176 ir 180 punktuose jis nusprendė, kad remiantis šia išvada negalima konstatuoti nagrinėjamų mokestinių priemonių atrankumo.
- 40 Iš šių argumentų matyti, kad Bendrasis Teismas nesuabejojo nei dėl IMN sistemos apibūdinimo, kuri Komisija pateikė ginčijamame sprendime ir kuris pateiktas skundžiamame sprendime ir apibendrintas šio sprendimo 4–9 punktuose, nei dėl teiginių, kad nagrinėjamos mokestinės priemonės buvo taikomos EIG ir taip buvo palaikoma jų veikla; Bendrasis Teismas nusprendė, kad EIG negali būti valstybės pagalbos gavėjos vien dėl to, kad dėl šių grupių apmokestinimo skaidrumo būtent investuotojai, o ne EIG gavo šių priemonių suteiktą mokestinę ir ekonominę naudą.
- 41 Vis dėlto ši išvada ne tik prieštarauja skundžiamo sprendimo 116 punkte pateiktam teiginiui, kad EIG buvo taikomos ginčijamo sprendimo 1 straipsnyje numatytos trys mokestinės priemonės, bet ir grindžiama klaidingu SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymu.
- 42 Remiantis IMN sistemos apibūdinimu, EIG vykdė ekonominę veiklą, t. y. įsigydavo laivus pagal išperkamosios nuomos sutartis, siekdama juos išnuomoti be įgulos ir vėliau perparduoti, taigi jos yra įmonės, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį ir šio sprendimo 34 punkte primintą jurisprudenciją ir kaip tai nurodė Komisija ginčijamo sprendimo 126 konstatuojamojoje dalyje.

- 43 Būtent EIG pagal TRLIS 115 straipsnio 11 dalį prašė mokesčių administratoriaus taikyti ankstyvą išnuomoto turto nusidėvėjimą ir šis prašymas buvo patenkintas, be to, jos atsisakė įprastos pelno mokesčio tvarkos ir pasirinko tonažo apmokestinimo sistemą, taikomą pagal RIS 50 straipsnio 3 dalį. Taip pat būtent EIG naudojosi mokesčių lengvatomis dviem etapais, kaip nurodyta šio sprendimo 9 punkte, nes nagrinėjamos mokestinės priemonės buvo taikomos kartu.
- 44 Kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 5.3.2.6 punkte, šių priemonių teikiama ekonominė nauda yra nauda, kurios EIG nebūtų gavusios, vykdydamos tą pačią finansinę operaciją, jeigu būtų buvusios taikomos tik bendro pobūdžio priemonės, t. y. sutaupytos palūkanos nuo mokesčių įmokų sumų, kurių mokėjimas atidėtas dėl ankstyvo nusidėvėjimo, nesumokėtos mokesčių sumos arba sutaupytos palūkanos atidėjus mokesčių mokėjimą pagal tonažo apmokestinimo sistemą ir nesumokėtos mokesčių sumos nuo kapitalo prieaugio pardavus laivą. Taigi dėl IMN sistemos naudojami valstybės ištekliai, nes netenkama mokestinių pajamų ir nesumokamos palūkanos, kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 5.3.3 punkte.
- 45 Tiesa, visa ši nauda perleista EIG nariams, nes EIG apmokestinimas yra skaidrus, kiek tai susiję su Ispanijoje įsikūrusiais nariais, todėl EIG pelnas arba nuostoliai automatiškai perleidžiami šioje valstybėje narėje įsikūrusiems jų nariams proporcingai jų turimoms akcijoms. Vis dėlto nagrinėjamos mokestinės priemonės taikytos būtent EIG ir būtent EIG buvo šių priemonių teikiamos naudos tiesioginės gavėjos. Kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 157 konstatuojamojoje dalyje, šia suteikiama nauda yra palaikoma tam tikra EIG vykdoma veikla, t. y. laivų įsigijimas pagal išperkamosios nuomos sutartis, visų pirma siekiant juos nuomoti be įgulos ir vėliau perparduoti.
- 46 Darytina išvada, kad, atsižvelgiant į šio sprendimo 35–37 punktuose nurodytą jurisprudenciją, nagrinėjamos mokestinės priemonės gali būti valstybės pagalba EIG ir kad nepripažinęs, jog EIG yra šių priemonių teikiamos naudos gavėjos, nes jos apmokestinamos skaidriai, Bendrasis Teismas atmetė galimybę, kad jos gali būti valstybės pagalbos gavėjos vien dėl teisinės formos ir su ja susijusių pelno apmokestinimo taisyklių. Tačiau toks galimybės atmetimas prieštarauja šio sprendimo 34 ir 36 punktuose pateiktai jurisprudencijai, pagal kurią priemonės kvalifikavimas kaip „valstybės pagalbos“ negali priklausyti nuo atitinkamų įmonių teisinės formos ar naudojamų metodų.
- 47 Šios išvados nepaneigia Komisijos sprendimas nurodyti susigrąžinti nesuderinamą pagalbą tik iš EIG investuotojų; dėl šio sprendimo teisėtumo Teisingumo Teismas neturi nuspręsti, nagrinėdamas šį apeliacinį skundą.
- 48 Darytina išvada, kad pirmojo pagrindo pirmoje dalyje nurodytas pirmasis kaltinimas yra pagrįstas.

Dėl pirmojo pagrindo antros dalies

– Šalių argumentai

- 49 Pirmojo pagrindo antroje dalyje Komisija kaltina Bendrąjį Teismą, kad šis skundžiamo sprendimo 157–163 punktuose padarė teisės klaidą, kai nagrinėjo atrankinį pranašumą, atsiradusį dėl mokesčių administratoriaus diskrecijos. Savo svarstymus Bendrasis Teismas grindė klaidinga prielaida, kad EIG negalėjo pasinaudoti mokesčių lengvata, ir nesilaikė suformuotos jurisprudencijos, pagal kurią iš pažiūros bendro pobūdžio priemonė tampa atrankinė, jei nauda suteikiama naudojantis diskrecija.
- 50 Be to, nors ši diskrecija savaime leidžia tam tikroms įmonėms sukurti palankesnę padėtį nei kitoms įmonėms, Bendrasis Teismas atliko vertinimą *ex post* ir supainiojo administravimo savo nuožiūra kriterijumi grindžiamą atrankumą ir atrankumą *de facto*, priklausantį nuo pranašumą suteikiančios institucijos konkretaus elgesio vertinimo. Be to, administraciniai leidimai taikyti ankstyvą nusidėvėjimą ir tonažo apmokestinimo sistemą suteikti tik EIG, vykdančioms finansavimo ir laivų nuomos be įgulos veiklą, todėl jos atsidūrė palankesnėje padėtyje nei kitos įmonės.

- 51 Ispanijos Karalystė tvirtina, kad Bendrasis Teismas pažymėjo, jog mokesčių administratoriaus diskrecijos buvimas neįrodytas ir kad tai yra fakto klausimas, kuriam negali būti taikoma Teisingumo Teismo kontrolė. Be to, kaip konstatavo ir Bendrasis Teismas, ši diskrecija buvo labai ribota, nes naudojantis ja nustatyti ne naudos gavėjai, o tik turto rūšis, kuriai gali būti taikomas ankstyvas nusidėvėjimas. Taigi neįvykdyta jurisprudencijoje įtvirtinta sąlyga, jog tam, kad nagrinėjamas pranašumas būtų pripažintas atrankiniu, diskrecija turi būti plati ir apimti naudos gavėjų ir sąlygų, kurioms esant priemonė taikoma remiantis mokesčių sistemai nebūdingais kriterijais, nustatymą. Be to, priešingai, nei teigia Komisija, Bendrasis Teismas nenagrinėjo nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiamos naudos atrankumo *ex post*, užuot rėmęsis pagalbos administravimo savo nuožiūra kriterijumi.
- 52 *Lico Leasing* ir PYMAR taip pat mano, kad skundžiamo sprendimo motyvai, susiję su mokesčių administratoriaus diskrecija taikant IMN sistemą, priskirtini prie fakto klausimų. Be to, jos mano, kad Bendrasis Teismas teisingai įvertino nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiamos naudos atrankumą, kai atmetė ir mokesčių administratoriaus diskrecija grindžiamo atrankumo, ir faktinio atrankumo galimybę.
- 53 *Bankia ir kt.* tvirtina, kad Bendrasis Teismas nepadarė teisės klaidos, kai nusprendė, kad nėra atrankumo nei *de jure*, nei *de facto*. Jų manymu, net darant prielaidą, kad egzistavo sektorinis atrankumas laivybos ar laivų statybos srityje, šis atrankumas nesusijęs su investuotojais, kurie vis dėlto pripažinti galutiniais ir vieninteliais asmenimis, pasinaudojusiais nagrinėjamomis mokestinėmis priemonėmis.
- 54 *Aluminios Cortizo* pritaria Ispanijos Karalystės, *Lico Leasing*, PYMAR ir *Bankia ir kt.* argumentams

– Teisingumo Teismo vertinimas

- 55 Primintina, jog siekiant nustatyti mokesčių lengvatos atrankinį pobūdį, nebūtina, kad kompetentingos nacionalinės institucijos turėtų diskreciją suteikti tą lengvatą. Vis dėlto ši diskrecija leidžia toms institucijoms sudaryti palankesnes sąlygas tam tikroms įmonėms ar tam tikrų prekių gamybai kitų nenaudai, taigi – įtvirtinti pagalbą, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Ispanija / Komisija*, C-501/00, EU:C:2004:438, 121 punktą). Taip yra, be kita ko, tuomet, jei kompetentingos institucijos turi diskreciją nustatyti suteikiamos priemonės naudos gavėjus ar sąlygas pagal kriterijus, kurie yra nebūdingi mokesčių sistemai. Tačiau leidimo sistemos, pagal kurią kompetentingos institucijos turi tik diskreciją, apibrėžtą objektyviais kriterijais, kurie nėra nebūdingi atitinkamais teisės aktais nustatyta mokesčių sistemai, taikymas iš esmės negali būti atrankinio pobūdžio (šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *P*, C-6/12, EU:C:2013:525, 26 ir 27 punktus).
- 56 Nagrinėjamu atveju, siekdamas pripažinti, kad ginčijamo sprendimo 156 konstatuojamojoje dalyje Komisija klaidingai nusprendė, jog, vertinant visą IMN sistemą, įgytas pranašumas laikomas atrankiniu, nes ji suteikė mokesčių administratorius, naudodamasis jam suteikta diskrecija, Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 158 punkte konstatavo, kad nors egzistuoja tariamai diskrecinių elementų turinti leidimo sistema, nagrinėjama nauda vis tiek yra tomis pačiomis sąlygomis prieinama visiems investuotojams, nusprendusiems dalyvauti IMN sistemos operacijose, skirtose finansuoti jūrų laivams, įsigyjant bankų sudarytą EIG akcijų.
- 57 Skundžiamo sprendimo 159 punkte Bendrasis Teismas pažymėjo, kad leidimo taikyti ankstyvą nusidėvėjimą sąlygos *de jure* yra susijusios tik su turto, kuriam gali būti taikomas ankstyvas nusidėvėjimas, savybėmis, kad Komisija ginčijamame sprendime nurodė, jog pasinaudojęs diskrecija mokesčių administratorius pritarė tik konkrečios kategorijos turto ankstyvam nusidėvėjimui, ir kad nagrinėjamos naudos nebuvo atsisakyta suteikti nė vienai pagal IMN sistemą vykdomai operacijai, o to sprendimo 160 ir 162 punktuose teigė, kad ši diskrecija, net jei būtų įrodyta, *de jure* ir *de facto* leido tik

apibrėžti operacijos, kuriai galėjo būti taikomos nagrinėjamos mokesčių lengvatos, t. y. operacijų pagal IMN sistemą, skirtų finansuoti laivams, bet ne kitoms prekėms, pobūdį ir kad galimybę dalyvauti šiose operacijose ir gauti nagrinėjamas lengvatas turėjo kiekviena įmonė. Tuo remdamasis jis padarė išvadą, kad leidimo sistema nagrinėjamu atveju negalėjo investuotojų gautai naudai suteikti atrankinio pobūdžio.

- 58 Vis dėlto konstatuotina, jog šie svarstymai grindžiami klaidinga prielaida, kad tik investuotojai, o ne EIG gali būti laikomi nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiamos naudos gavėjais ir kad atrankumo sąlygą reikia nagrinėti būtent atsižvelgiant į investuotojus, o ne į EIG. Todėl Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, neišnagrinėjęs, ar leidimo taikyti ankstyvą nusidėvėjimą sistema, numatyta TRLIS 48 straipsnio 4 dalyje ir 115 straipsnio 11 dalyje ir RIS 49 straipsnyje, mokesčių administratoriui suteikia diskreciją, galinčią sukurti IMN sistemoje dalyvaujančių EIG veiklai palankesnę situaciją arba faktiškai sukuriančią palankesnę situaciją tokiai veiklai.
- 59 Taigi reikia patenkinti pirmojo pagrindo antrą dalį.

Dėl pirmojo pagrindo trečios dalies

– Šalių argumentai

- 60 Pirmojo pagrindo trečiojoje dalyje Komisija kaltina Bendrąjį Teismą, kad jis skundžiamo sprendimo 139–155 punktuose, remdamasis 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimu *Banco Santander ir Santusa / Komisija* (T-399/11, EU:T:2014:938) ir 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimu *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939), nusprendė, jog tai, kad mokesčių lengvatos suteikiamos dėl investavimo į konkretų turtą, bet ne į kitą turtą ir ne atliekant kitokio pobūdžio investicijas, nereikia, kad jos yra atrankinės investuotojų atžvilgiu, nes operaciją gali atlikti kiekviena įmonė. Tačiau Teisingumo Teismas tuos sprendimus panaikino 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimu *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981) ir atmetė šį argumentą. Be to, Bendrasis Teismas klaidingai išnagrinėjo jurisprudenciją.
- 61 Ispanijos Karalystė tvirtina, kad Komisija nepaminėjo, jog Bendrasis Teismas atsižvelgė į 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Banco Santander ir Santusa / Komisija* (T-399/11, EU:T:2014:938) ir 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939), tačiau aiškiai nurodė, kad remiasi esama jurisprudencija ir laikosi mokesčių srityje suformuotos jurisprudencijos. Pagal šią jurisprudenciją apmokestinimo tvarka nėra atrankinio pobūdžio, jei taikoma visiems ūkio subjektams nedarant skirtumo. Nagrinėjamu atveju Komisija nenustatė nei konkrečios įmonių kategorijos, kuriai taikoma leidžianti nukrypti nuostata, nei sąlygų, į kurias atsižvelgiant šios įmonės lyginamos su įmonėmis, negalinčiomis pasinaudoti šia nuostata.
- 62 *Lico Leasing* ir PYMAR tvirtina, kad nagrinėjamos mokesčių priemonės nėra atrankinio pobūdžio, visos įmonės gali investuoti į EIG ir naudotis šių investicijų suteikiamais privalumais, todėl Bendrasis Teismas nepadarė teisės klaidos, kai dėl šios priežasties atmetė investuotojų pagal IMN sistemą gautos naudos atrankinį pobūdį. Šio vertinimo nepaneigia 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981), nes IMN sistemoje nėra leidžiančios nukrypti nuostatų, pagal kurią tam tikri mokesčių mokėtojai atsiduria palankesnėje padėtyje, palyginti su kitais mokesčių mokėtojais, kurių teisinė ir faktinė situacija pagal referencinę mokesčių sistemą yra panaši, ar tam tikrų kategorijų mokesčių mokėtojų diskriminacijos, nes IMN sistema yra tik visiems prieinama mokesčių optimizavimo priemonė. Be to, ginčijamame sprendime nepateikta jokių motyvų dėl to, kokios aplinkybės būtinos siekiant taikyti tame Teisingumo Teismo sprendime nurodytus kriterijus, ypač leidžiančius nustatyti referencinį pagrindą.

- 63 *Bankia ir kt.* pažymi, jog iš skundžiamo sprendimo matyti, kad Komisija pati daro skirtumą tarp šios bylos ir bylos, kurioje priimtas 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981), tvirtindama, kad IMN sistemos teikiama nauda investuotojams suteikta ne dėl pačių investicijų, o dėl to, kad jie vykdė tam tikrą ekonominę veiklą per EIG. Bet kuriuo atveju, skirtingai nei toje byloje, nagrinėjamos mokestinės priemonės nesuteikia pranašumo subjektams, kurių teisinė ir faktinė situacija yra panaši į kitų subjektų situaciją, nes Komisija to neįrodė ir netgi neapibrėžė referencinio pagrindo.

– Teisingumo Teismo vertinimas

- 64 Iš skundžiamo sprendimo 130 ir 132 punktų matyti, kad Ispanijos Karalystė, *Lico Leasing* ir PYMAR Bendrajame Teisme nurodė, kad galimybę dalyvauti IMN sistemos struktūrose ir taip gauti jos suteikiamą naudą turėjo visi investuotojai, veikiantys visuose ekonomikos sektoriuose, be jokios išankstinės sąlygos ar apribojimo, todėl investuotojų gautos naudos nebuvo galima laikyti atrankine, visų pirma atsižvelgiant į 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Banco Santander ir Santusa / Komisija* (T-399/11, EU:T:2014:938) ir 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939), o Komisija tvirtino, kad nagrinėjamos mokestinės priemonės yra atrankinės investuotojų atžvilgiu, nes jomis naudojasi tik tam tikras investicijas per EIG atliekančios įmonės, o įmonės, atliekančios panašias investicijas per kitas operacijas, negalėtų ja pasinaudoti.
- 65 Skundžiamo sprendimo 139–143 punktuose Bendrasis Teismas rėmėsi 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimu *Banco Santander ir Santusa / Komisija* (T-399/11, EU:T:2014:938) ir 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimu *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939) ir pažymėjo, kad, kaip ir bylose, kuriose priimti tie sprendimai, kiekvienas subjektas galėjo gauti nagrinėjamas mokesčių lengvatas, atlikdamas tam tikrą operaciją, kurią tomis pačiomis sąlygomis galėjo atlikti kiekviena įmonė, nurodė, kad, kaip ir tose bylose, tai, kad lengvatos suteiktos dėl investavimo į konkretų turtą, bet ne į kitą turtą ir ne atliekant kitokio pobūdžio investicijas, nereiškia, kad jos yra atrankinės investuotojų atžvilgiu, nes operaciją gali atlikti kiekviena įmonė, o to sprendimo 144 punkte atmetė šį Komisijos argumentą.
- 66 Toliau skundžiamo sprendimo 146–154 punktuose Bendrasis Teismas analizavo 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Vokietija / Komisija* (C-156/98, EU:C:2000:467) ir savo jurisprudenciją; skundžiamo sprendimo 148 ir 150 punktuose jis nusprendė, kad jeigu dėl kiekvienam subjektui prieinamos tam tikro pobūdžio atliktos investicijos nauda vienodomis sąlygomis suteikiama visoms įmonėms, ji yra bendro pobūdžio šių subjektų atžvilgiu ir nėra jų naudai teikiama valstybės pagalba. To sprendimo 155 punkte jis padarė išvadą, kad naudos, kurią gavo investuotojai, dalyvavę operacijose pagal IMN sistemą, negalima laikyti atrankine, remiantis tuo, kad ją gavo tik tos įmonės, kurios atliko šio konkretaus pobūdžio investiciją per EIG.
- 67 Šiuo klausimu pažymėtina, kad Bendrajam Teismui pateiktame Komisijos atsiliepime į ieškinį nurodyto pagrindo analizė skundžiamame sprendime grindžiama klaidinga prielaida, kad tik investuotojai, o ne EIG gali būti laikomi nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiamos naudos gavėjais ir kad atrankumo sąlygą reikėtų nagrinėti atsižvelgiant būtent į investuotojus, o ne į EIG.
- 68 Be to, 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendime *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981) Teisingumo Teismas nusprendė, kad 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendime *Banco Santander ir Santusa / Komisija* (T-399/11, EU:T:2014:938) ir 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendime *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939) išdėstyti argumentai grindžiami klaidingu atrankumo sąlygos, numatytos SESV 107 straipsnio 1 dalyje, taikymu; remiantis šiais argumentais, vien nuo Komisijos nustatyto referencinio pagrindo nukrypti leidžiančios schemos arba jo išimties nepakanka nustatyti, kad ginčijama priemone palaikomos „tam tikros įmonės ar tam tikrų

prekių gamyba“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nes ši priemonė prieinama *a priori* visoms įmonėms ir ji susijusi ne su konkrečia įmonių, kurios buvo remiamos šia priemone, kategorija, bet su ekonominių operacijų kategorija.

- 69 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981) 67 punkte Teisingumo Teismas priminė, kad, kiek tai susiję su nacionaline priemone, kuria suteikiama bendro pobūdžio mokesčių lengvata, atrankumo sąlyga yra tenkinama, jei Komisija įrodo, kad šia priemone nukrypstama nuo bendros arba „įprastos“ mokesčių sistemos, taikomos atitinkamoje valstybėje narėje, ir taip ja dėl jos konkretaus poveikio, atsižvelgiant į šios valstybės narės minėtos mokesčių sistemos tikslą, diferencijuojami panašioje faktinėje ir teisinėje situacijoje esantys ūkio subjektai, kurie naudojami mokesčių lengvata, ir ūkio subjektai, kuriems ši lengvata netaikoma. To sprendimo 70 ir 71 punktuose Teisingumo Teismas nurodė, kad papildomas reikalavimas nustatyti konkrečią kategoriją įmonių, kurioms vienoms suteikiamas pranašumas nagrinėjama priemone ir kurias galima atskirti dėl specifinių tik joms būdingų visoms bendrų savybių, negali būti kildinamas iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos.
- 70 Be to, 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981) 80 ir 81 punktuose Teisingumo Teismas priminė, jog to, kad įmonės, kurios gali naudotis atitinkama priemone, priklauso skirtingiems veiklos sektoriams, nepakanka norint paneigti šios priemonės atrankinį pobūdį, ir nusprendė, jog galimo šios priemonės atrankinio pobūdžio nepaneigia tai, kad esminė sąlyga pasinaudoti šia priemone užtikrinama mokesčių lengvata yra susijusi su ekonomine operacija, konkrečiai kalbant, visiškai finansine operacija, kuri yra nepriklausoma nuo įmonių, galinčių ja pasinaudoti, veiklos pobūdžio.
- 71 Darytina išvada, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai atmetė Komisijos atsiliepime į ieškinį nurodytą pagrindą ir nusprendė, kad investuotojų, dalyvavusių operacijose pagal IMN sistemą, gauta nauda nėra atrankinio pobūdžio, nes šias operacijas tomis pačiomis sąlygomis galėjo atlikti kiekviena įmonė, nepatikrinęs, ar Komisija įrodė, jog nagrinėjamomis mokestinėmis priemonėmis dėl jų konkretaus poveikio, atsižvelgiant į minėtos mokesčių sistemos tikslą, diferencijuojami panašioje faktinėje ir teisinėje situacijoje esantys ūkio subjektai, kurie naudojami mokesčių lengvata, ir ūkio subjektai, kuriems ši lengvata netaikoma.
- 72 Taigi pirmojo pagrindo trečią dalį reikia patenkinti.

Dėl pirmojo pagrindo pirmoje dalyje nurodyto antrojo kaltinimo ir dėl antrojo pagrindo

Šalių argumentai

- 73 Grįsdama pirmojo pagrindo pirmoje dalyje nurodytą antrąjį kaltinimą Komisija tvirtina, kad Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 169–177 punktuose pažeidė SESV 296 straipsnį, kai nusprendė, kad ginčijamas sprendimas yra nepakankamai motyvuotas ar kad jo motyvai prieštaringi. Iš tiesų mintis, kad EIG ir jos nariai sudaro vieną ekonominį vienetą, vyrauja visame ginčijamame sprendime ir jo motyvai dėl nagrinėjamų mokesčių lengvatų teikiamos naudos atrankinio pobūdžio grindžiami sąvoka „įmonė“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Nors Bendrasis Teismas pripažino, kad tame sprendime nagrinėjamos mokestinės priemonės laikomos esančiomis atrankinio pobūdžio, nes jomis palaikoma tam tikra veikla, vėliau jis atskyrė EIG ir jų narius ir nagrinėjo tik investuotojų gautą naudą.

- 74 Bendrojo Teismo teiginiai, pateikti skundžiamo sprendimo 175 punkte ir susiję su ginčijamo sprendimo 28 konstatuojamąja dalimi, iškreipia jo turinį, ir taip atrandama nesamų prieštaravimų. Iš tiesų toje konstatuojamojoje dalyje EIG nariai pripažįstami „investuotojais“ ir Komisijos vertinamieji teiginiai neprieštarauja vienas kitam, nes tik pakartojami tam tikrų suinteresuotųjų šalių argumentai ir pasirinkta formuluotė, dėl kurios nepasikeičia EIG pobūdis.
- 75 Grįsdama antrąją apeliacinio skundo pagrindą Komisija remiasi skundžiamo sprendimo 198–208 punktuose padarytomis teisės klaidomis, susijusiomis su pareiga motyvuoti, ir ginčijamo sprendimo iškraipymu. Bendrasis Teismas teigė, kad dėl ypatingų šios bylos aplinkybių Komisija turi išsamiau motyvuoti šį sprendimą, kiek tai susiję su galimu konkurencijos iškraipymu ir poveikiu prekybai, nors, skirtingai nei byloje, kurioje priimtas 2009 m. balandžio 30 d. Sprendimas *Komisija / Italija ir Wam* (C-494/06 P, EU:C:2009:272), kuriuo jis rėmėsi, nagrinėjamu atveju nėra naujų ir ypatingų aplinkybių, dėl kurių būtų būtini išsamesni motyvai. Konkrečiai kalbant, jis neabejojo, kad dėl nagrinėjamų mokestinių priemonių tiesiogiai sumažėjo pelno mokesčio bazė, kad EIG ir jų nariai veikia liberalizuotoje Europos rinkoje, kur konkuruoja su kitais ūkio subjektais, ir kad šių priemonių suteikta nauda nebuvo mažos sumos.
- 76 Bendrasis Teismas klaidingai teigė, kad ginčijamas sprendimas nepakankamai motyvuotas, kiek tai susiję su konkurencijos iškraipymo rizika rinkoje, kurioje veikia EIG, nes tame sprendime nepaaiškinta, dėl kokių priežasčių EIG ir jų nariai sudaro vieną ekonominį vienetą. Iš tiesų, nepaisant to, konkurencijos iškraipymo šioje rinkoje nepakanka norint konstatuoti, kad įvykdyta ši SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo sąlyga.
- 77 Ispanijos Karalystė pažymi, kad Komisija plėtoja savo argumentą, kad EIG ir jų nariai sudaro vieną ekonominį vienetą, pirmą kartą pateiktą Bendrajame Teisme. Šis argumentas prieštarauja pačiai EIG esmei – jos yra tik priemonė, padedanti pasinaudoti mokesčių lengvatomis. Be to, nors ginčijamame sprendime kalbėdama apie „EIG ir (arba) jų investuotojus“ Komisija norėjo pasakyti, kad jie sudaro vieną ir tą patį ekonominį vienetą, ji turėjo pakankamai motyvuoti šį teiginį. EIG priklausymas konkrečiam veiklos sektoriui tame sprendime taip pat nėra išsamiai paaiškintas. Taigi Bendrasis Teismas teisingai nusprendė, kad tas sprendimas nepakankamai motyvuotas.
- 78 Priešingai, nei teigia Komisija, Bendrasis Teismas konkurencijos iškraipymo ir poveikio prekybai klausimu nereikalavo išsamesnių motyvų, nei nurodyta jurisprudencijoje, ir skundžiamame sprendime pateikta nuoroda į 2009 m. balandžio 30 d. Sprendimą *Komisija / Italija ir Wam* (C-494/06 P, EU:C:2009:272) nėra lemiamas argumentas, kuriuo remdamasis Bendrasis Teismas padarė išvadą dėl ginčijamo sprendimo motyvų. Vis dėlto yra panašumų tarp bylos, kurioje priimtas tas sprendimas, ir šios bylos aplinkybių. Be to, kadangi Komisija nenustatė grupės ar kategorijos įmonių, kurios pasinaudojo nagrinėjamomis mokestinėmis priemonėmis, negalima kaltinti Bendrojo Teismo tuo, kad jis nusprendė, jog ji nesilaikė pareigos motyvuoti ir konkurencijos iškraipymo bei poveikio prekybai klausimu, nes yra ryšys tarp pranašumo atrankinio pobūdžio ir konkurencijos iškraipymo.
- 79 *Lico Leasing* ir PYMAR taip pat mano, jog net darant prielaidą, kad argumentas, kad EIG ir jų nariai sudaro vieną ekonominį vienetą, buvo pateiktas ginčijamame sprendime, tas sprendimas šiuo klausimu nepakankamai motyvuotas, kaip subsidiariai pažymėjo Bendrasis Teismas. Be to, jos pažymi, kad Bendrasis Teismas nereikalavo išsamesnių motyvų, kiek tai susiję su galimu konkurencijos iškraipymu ir poveikiu prekybai, tačiau konstatavo, kad motyvų šiuo klausimu apskritai nepateikta. Anot jų, Komisija turėjo pateikti tinkamus motyvus dėl sudėtingo atvejo, kai konkurencija, jos teigimu, iškraipoma dviem skirtingais lygmenimis. Tačiau ginčijamame sprendime esantis teiginys, kad nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiamos naudos gavėjai veikia visuose ekonomikos sektoriuose ir kad ši nauda sustiprina jų pozicijas atitinkamose rinkose, yra bendro pobūdžio ir nepaaiškina, dėl kokių priežasčių IMN sistema konkrečiai gali iškraipyti konkurenciją ir paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą. Dėl poveikio laivų nuomos be įgulos, jų pirkimo ir pardavimo rinkai pasakytina,

kad ginčijamame sprendime yra nemažai prieštaravimų ir nenuoseklumų, kiek tai susiję su EIG veikla, taigi ir su tuo, kad nagrinėjamos mokestinės priemonės gali iškreipti konkurenciją ir daryti įtaką prekybai.

- 80 *Bankia ir kt.* mano, kad argumentas, jog EIG ir jų nariai sudaro vieną ekonominį vienetą, pateiktas pavėluotai ir jo nėra ginčijamame sprendime, todėl Bendrasis Teismas teisingai subsidiariai nurodė, kad tas sprendimas nepakankamai motyvuotas. Jie teigia, kad, atsižvelgiant į konkrečias šios bylos aplinkybes, Komisija turėjo pateikti daugiau informacijos, kuri leistų suprasti, kaip investuotojų, o ne laivybos bendrovių ar laivų statyklų gauta nauda galėjo iškreipti konkurenciją ar sukelti jos iškraipymo grėsmę ir paveikti prekybą rinkose, kuriose veikia šie investuotojai.
- 81 *Aluminios Cortizo* tvirtina, kad Komisija ginčijamame sprendime nenurodė, dėl kokių priežasčių nevertino nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiamos naudos atrankinio pobūdžio laivų statybos rinkoje, kuri buvo vienintelė susijusi. Be to, jos nuomone, nebuvo galima konstatuoti konkurencijos iškraipymo, nes investuotojai veikia visuose ekonomikos sektoriuose, o toks iškraipymas gali būti tik tuomet, kai nagrinėjama priemonė yra atrankinio pobūdžio. Kadangi ginčijamame sprendime nepateikiama paaiškinimų šiuo klausimu, Bendrasis Teismas teisingai nusprendė, kad tas sprendimas nepakankamai motyvuotas. EIG yra tik finansinės priemonės, kuriomis vykdomos sutarties nuostatos, todėl jos nedalyvavo vykdamas veiklą jokiame rinkoje, taigi šiuo lygmeniu negalima konstatuoti konkurencijos iškraipymo.

Teisingumo Teismo vertinimas

- 82 Skundžiamo sprendimo 185 punkte Bendrasis Teismas priminė, kad pagal suformuotą jurisprudenciją motyvai, reikalaujami pagal SESV 296 straipsnį, turi atitikti nagrinėjamo teisės akto pobūdį ir aiškiai bei nedviprasmiškai atskleisti institucijos, priėmusios šį aktą, argumentus taip, kad suinteresuotieji asmenys galėtų sužinoti priimtą priemonę motyvus, o Sąjungos teismas – vykdyti kontrolę. Nėra reikalaujama, kad nurodant motyvus būtų tiksliai atspindėti visi susiję faktiniai ir teisiniai elementai, nes tai, ar akto motyvavimas tenkina SESV 296 straipsnio reikalavimus, turi būti vertinama atsižvelgiant ne tik į jų tekstą, bet ir į jų kontekstą bei nagrinėjamą sritį reglamentuojančių teisės normų visumą (žr., be kita ko, 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 88 punktą ir 2009 m. gruodžio 2 d. Sprendimo *Komisija / Airija ir kt.*, C-89/08 P, EU:C:2009:742, 77 punktą).
- 83 Šis priemonę kvalifikuojant kaip pagalbą taikomas principas reikalauja, kad būtų nurodytos priežastys, dėl kurių Komisija mano, kad aptariama priemonė patenka į SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo sritį. Šiuo klausimu pasakyтина, kad net tuo atveju, kai iš aplinkybių, kuriomis pagalba buvo suteikta, yra aišku, kad ji gali daryti įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai arba iškraipo ar gali iškraipyti konkurenciją, Komisija privalo bent jau nurodyti šias aplinkybes savo sprendimo motyvuose (2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 89 punktas ir 2009 m. balandžio 30 d. Sprendimo *Komisija / Italija ir Wam*, C-494/06 P, EU:C:2009:272, 49 punktas).
- 84 Dėl konkurencijos iškraipymo sąlygos pasakyтина, jog, kaip skundžiamo sprendimo 188 punkte nurodė Bendrasis Teismas, iš jurisprudencijos matyti, kad pagalba, kuria siekiama atleisti įmonę nuo išlaidų, kurių ji paprastai patirtų tvarkydama einamuosius reikalus ar vykdydama įprastą veiklą, iš esmės iškraipo konkurencijos sąlygas (2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Vokietija / Komisija*, C-156/98, EU:C:2000:467, 30 punktas ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, 55 punktas).
- 85 Dėl poveikio prekybai sąlygos, kaip Bendrasis Teismas priminė skundžiamo sprendimo 191 punkte, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad valstybės narės kaip mokesčių lengvata suteikta pagalba kai kuriems jos mokesčių mokėtojams turi būti laikoma galinčia paveikti šią prekybą, todėl atitinkančia minėtą sąlygą, jeigu minėti mokesčių mokėtojai vykdo ekonominę veiklą, kuri yra tokios

prekybos dalykas, arba jeigu negalima atmesti, kad jie konkuruoja su kitose valstybėse narėse įsteigtais subjektais (2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, 35 punktas ir 2009 m. balandžio 30 d. Sprendimo *Komisija /Italija ir Wam*, C-494/06 P, EU:C:2009:272, 51 punktas). Be to, kai valstybės narės suteikta pagalba sustiprina įmonės padėtį, palyginti su kitomis Sąjungos vidaus prekyboje konkuruojančiomis įmonėmis, reikia manyti, kad pagalba turėjo įtakos šiai prekybai (2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.*, C-222/04, EU:C:2006:8, 141 punktas).

- 86 Taip pat pagal suformuotą jurisprudenciją, siekiant nacionalinę priemonę kvalifikuoti kaip valstybės pagalbą, neprivaloma įrodyti, kad ši pagalba turi realios įtakos valstybių narių tarpusavio prekybai ar kad ji realiai iškraipo konkurenciją, o reikia tik išsiaiškinti, ar tokia pagalba gali daryti poveikį tarpusavio prekybai ir iškraipyti konkurenciją (2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.*, C-222/04, EU:C:2006:8, 140 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 87 Nagrinėjamu atveju skundžiamo sprendimo 169–173 punktuose Bendrasis Teismas siekė nustatyti, ar Komisijos atlikta nagrinėjamų mokestinių priemonių analizė leidžia manyti, kad atrankumo sąlygą tenkina investuotojų, o ne EIG gauta nauda, ir nusprendė, kad ginčijamame sprendime nurodytą veiklą, kuriai taikytos šios priemonės, būtent laivų išigijimą pagal išperkamosios nuomos sutartis, ketinant juos nuomoti be įgulos ir vėliau perparduoti, vykdė IMN sistemos tikslais įsteigtos EIG. Jis pažymėjo, kad jeigu Komisija būtų maniusi, kad investuotojų gauta nauda buvo atrankinio pobūdžio dėl šios veiklos vykdymo, jai reikėjo ginčijamame sprendime patikslinti, kad EIG veikla sutapo su jų narių veikla arba bent jau kad EIG veiklą buvo galima priskirti jų nariams. Bendrasis Teismas nurodė, kad ginčijamame sprendime nepateikta jokių paaiškinimų šiuo klausimu, kad Komisija tiesiog padarė išvadą, jog nagrinėjamos mokestinės priemonės suteikė atrankinį pranašumą EIG ir (arba) jų investuotojams, ir nieko papildomai nepatiksino ir, be kita ko, nepaaiškino, kodėl buvo galima manyti, kad IMN sistemos tikslais įsteigtų EIG nariai vykdo šių grupių ekonominę veiklą, lyg jie būtų vienas teisinis ar ekonominis vienetas.
- 88 Skundžiamo sprendimo 174 punkte Bendrasis Teismas taip pat pažymėjo, kad ginčijamo sprendimo 172 konstatuojamojoje dalyje esantis teiginys, kad investuotojai „per EIG veikia frachtavimo [nuomos] be įgulos ir jūrų laivų išigijimo bei pardavimo rinkose“, prieštarauja kitoms ginčijamo sprendimo konstatuojamosioms dalims.
- 89 Taigi skundžiamo sprendimo 176 ir 177 punktuose Bendrasis Teismas nusprendė, jog vien remiantis ginčijamo sprendimo 157 konstatuojamojoje dalyje Komisijos padaryta išvada, kad IMN sistema palaikoma EIG veikla, negalima nustatyti investuotojų gautos naudos atrankumo ir kad jei iš ginčijamo sprendimo reikėtų suprasti, jog investuotojai per IMN sistemos tikslais įsteigtas EIG vykdė tam tikrą jų veiklą, tas sprendimas šiuo aspektu būtų nepakankamai motyvuotas ar netgi jo motyvai priešaringi.
- 90 Be to, skundžiamo sprendimo 208 punkte Bendrasis Teismas nusprendė, kad Komisija pažeidė jai tenkančią pareigą motyvuoti, kai ginčijamo sprendimo 171–173 konstatuojamosiose dalyse nusprendė, kad nagrinėjamos priemonės galėjo iškraipyti konkurenciją ir paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą. Prieš prieidamas prie tokios išvados Bendrasis Teismas, pirma, skundžiamo sprendimo 198–204 punktuose iš esmės konstatavo, jog Komisijos išvada, kad investuotojai veikia visuose ekonomikos sektoriuose ir nauda sustiprina jų padėtį atitinkamose rinkose, yra nepakankamai motyvuotas, nes tai yra bendro pobūdžio teiginys, kuris gali būti taikomas bet kokiai valstybės paramai, o Komisija nenurodė jokios konkrečios aplinkybės, kuri paaiškintų tokią išvadą, nors, atsižvelgiant į konkrečias tame sprendime nurodytas aplinkybes, ji turėjo pateikti daugiau informacijos, kuri leistų suprasti, kaip investuotojų, o ne laivybės bendrovių ar laivų statyklų gauta nauda galėjo iškreipti konkurenciją ar sukelti jos iškraipymo grėsmę ir paveikti prekybą rinkose, kuriose veikė šie investuotojai.

- 91 Antra, skundžiamo sprendimo 205–207 punktuose Bendrasis Teismas konstatavo, kad dėl ginčijamo sprendimo 172 konstatuojamojoje dalyje padarytos išvados, kad dalyvaudami operacijose, kurioms taikoma IMN sistema, investuotojai per EIG veikė laivų nuomos be igulos ir laivų pirkimo ir pardavimo rinkose, kurios yra atvertos Sąjungos vidaus prekybai, taip pat neįvykdyta pareiga motyvuoti, nes Komisija tame sprendime nepaaiškino, kodėl IMN sistemos tikslais įsteigtos EIG ir jų nariai sudarė vieną teisinį arba ekonominį vienetą – taip, kad EIG veikla galėjo būti priskirta jų nariams.
- 92 Šiuo atžvilgiu konstatuotina, kad šie svarstymai grindžiami prielaida, kad tik investuotojai, o ne EIG, laikomi nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiamos naudos gavėjais ir kad reikia išnagrinėti, ar nauda, kurią gavo investuotojai, o ne EIG, yra atrankinio pobūdžio, ar dėl šios naudos gali būti iškraipyta konkurencija ir paveikta valstybių narių tarpusavio prekyba ir ar ginčijamas sprendimas pakankamai motyvuotas, kiek tai susiję su šių kriterijų analize. Tačiau, kaip matyti išnagrinėjus pirmajame pagrinde nurodytą pirmąjį kaltinimą, ši prielaida yra klaidinga.
- 93 Be to, siekiant nustatyti, ar ginčijamas sprendimas yra pakankamai motyvuotas, kiek tai susiję su nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiamos naudos atrankiniu pobūdžiu, konkurencijos iškreipimu ir poveikiu valstybių narių tarpusavio prekybai, reikia išnagrinėti viso šio sprendimo turinį.
- 94 Apibūdindama su mokesčiais susijusius IMN sistemos aspektus ginčijamo sprendimo 2.2. punkte Komisija to sprendimo 15–20 konstatuojamosiose dalyse nurodė, kad IMN sistemos tikslas yra visų pirma leisti naudotis tam tikromis mokestinėmis priemonėmis EIG ir joje dalyvaujantiems investuotojams. Ji paaiškino, kaip, taikant visas nagrinėjamas mokestines priemones, EIG naudojosi mokesčių lengvatomis dviem etapais; tai nurodyta ir šio teismo sprendimo 9 punkte. Ginčijamo sprendimo 5.3.2.6. punkte Komisija nurodė, kad šios sistemos suteikta ekonominė nauda atitinka naudą, kurios EIG nebūtų įgijusios, vykdydamos tą pačią finansinę operaciją, jeigu būtų buvusios taikomos tik bendro pobūdžio priemonės, t. y. sutaupytos palūkanos nuo mokesčių įmokų sumų, kurių mokėjimas atidėtas dėl ankstyvo nusidėvėjimo, nesumokėtos mokesčių sumos arba sutaupytos palūkanos atidėjus mokesčių mokėjimą pagal tonažo apmokestinimo sistemą ir nesumokėtos mokesčių sumos nuo kapitalo prieaugio pardavus laivą. To paties sprendimo 5.3.3. punkte ji konstatavo, kad dėl IMN sistemos naudojami valstybės ištekliai, nes netenkama mokestinių pajamų ir nesumokamos palūkanos.
- 95 Dėl laivybos bendrovių ir laivų statyklų Komisija ginčijamo sprendimo 162 ir 167–170 konstatuojamosiose dalyse nurodė, kad ekonominiu požiūriu reikšminga EIG gautų mokesčių lengvatų dalis perleidžiama laivybos bendrovei, jai taikant kainos nuolaidą, tačiau jų ir netiesiogiai laivų statyklų gauta nauda nepriskiriama valstybei, nes atsiranda dėl privačių subjektų tarpusavyje įvykdytų teisinių sandorių derinio.
- 96 Dėl EIG ir „investuotojų“ Komisija ginčijamo sprendimo 28 konstatuojamojoje dalyje tvirtino: „[k]adangi IMN operacijose dalyvaujančias EIG jų nariai laiko investavimo priemonėmis, o ne bendros veiklos vykdytojomis, šiame sprendime jos vadinamos investuojomomis“, tačiau tame sprendime ji nekonstatavo, kad EIG ir jų nariai sudaro vieną ekonominį vienetą.
- 97 Be to, nei iš šios konstatuojamosios dalies, nei iš viso ginčijamo sprendimo nematyti, kad Komisija sutinka su teiginiu, jog EIG yra tik investavimo priemonės, ir kad „investuotojais“ ji laiko ką nors kita nei EIG narius. Priešingai, ginčijamo sprendimo 126 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad atitinkamos EIG yra įmonės, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnį, o to sprendimo 140 konstatuojamojoje dalyje teigė, kad EIG apmokestinimo skaidrumo statusas paprasčiausiai teikia galimybę įvairiems ūkio subjektams kartu finansuoti ar vykdyti bet kokią ekonominę veiklą. Analizuodama nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiamos naudos atrankinį pobūdį, ginčijamo sprendimo 5.3.2 punkte, visų pirma jo 161 konstatuojamojoje dalyje, ji apibūdino EIG kaip subjektus, kuriems taikomos nagrinėjamos mokestinės priemonės ir kurie iš jų gauna naudos, o to sprendimo

157 konstatuojamojoje dalyje pažymėjo, kad šiomis priemonėmis yra palaikoma EIG vykdoma laivų įsigijimo pagal išperkamosios nuomos sutartis, visų pirma siekiant juos nuomoti be įgulos ir vėliau perparduoti, veikla.

- 98 Daug kartų, būtent ginčijamo sprendimo 16, 17, 28, 29 ir 45 konstatuojamosiose dalyse, Komisija vartojo sąvoką EIG „mokesčių [apmokestinimo] skaidrumas“; šis skaidrumas lemia, kad visa nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiama nauda buvo perleista EIG nariams. To sprendimo 166 konstatuojamojoje dalyje ji pažymėjo, kad „[v]ykdamas IMN veiklą valstybė iš pradžių perleidžia savo išteklius EIG, kurių atrankinį pranašumą ji finansuoja [taip suteikdama atrankinį pranašumą]; tada EIG dėl savo mokesčių [apmokestinimo] skaidrumo perleidžia gautus valstybinius išteklius savo investuotojams“.
- 99 Būtent išdėsčiusi visus šiuos veiksnius, ginčijamo sprendimo 171–173 konstatuojamosiose dalyse nagrinėdama konkurencijos iškreipimo ir poveikio prekybai sąlygą Komisija pažymėjo, kad EIG nariai vykdo veiklą visuose ekonomikos sektoriuose, visų pirma tuose, kurie yra atverti valstybių narių tarpusavio prekybai, ir kad, be to, dalyvaudami operacijose, kurioms taikoma IMN sistema, jie per EIG veikia laivų nuomos be įgulos ir laivų pirkimo ir pardavimo rinkose, kurios taip pat yra atvertos valstybių narių tarpusavio prekybai, todėl taikant IMN sistemą įgyjami pranašumai stiprina jų poziciją atitinkamose rinkose ir taip iškraipo arba gali iškraipyti konkurenciją. Ji padarė išvadą, kad EIG ir jų investuotojų įgytas ekonominis pranašumas gali paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą ir iškraipyti konkurenciją vidaus rinkoje.
- 100 Be to, tai, kad EIG investuotojai per EIG veikia laivų nuomos be įgulos ir laivų pirkimo ir pardavimo rinkoje, neprieštarauja ne tik ginčijamo sprendimo 28 konstatuojamajai daliai, bet ir, priešingai, nei Bendrasis Teismas nurodė skundžiamo sprendimo 175 punkte, jo 27 konstatuojamajai daliai, pagal kurią EIG teisinis subjektiškumas yra kitoks nei jų narių.
- 101 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, matyti, kad ginčijamame sprendime Komisija pateikė informacijos, leidžiančios suprasti, kodėl manė, kad nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiama nauda yra atrankinio pobūdžio ir gali paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą ir iškraipyti konkurenciją, ir kad, atsižvelgiant į konkrečias šios bylos aplinkybes, ji pateikė pakankamus ir neprieštarigus šio sprendimo motyvus ir taip įvykdė SESV 296 straipsnyje įtvirtintus reikalavimus, patikslintus šio sprendimo 82–86 punktuose primintoje jurisprudencijoje.
- 102 Darytina išvada, kad reikia patenkinti pirmojo pagrindo pirmoje dalyje nurodytą antrąjį kaltinimą ir antrąjį pagrindą.
- 103 Taigi reikia panaikinti skundžiamą sprendimą.

Dėl bylos grąžinimo Bendrajam Teismui

- 104 Pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 61 straipsnio pirmą pastraipą, jei Teisingumo Teismas panaikina Bendrojo Teismo sprendimą, jis gali pats paskelbti galutinį sprendimą, jei toje bylos stadijoje tai galima daryti, arba grąžinti bylą Bendrajam Teismui.
- 105 Kadangi šiuo atveju Bendrasis Teismas išnagrinėjo tik dalį iš daugybės pagrindų, kuriuos pateikė šalys, Teisingumo Teismas mano, kad ši byla nėra tokios stadijos, kad būtų galima priimti galutinį sprendimą. Todėl bylą reikia grąžinti Bendrajam Teismui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 106 Kadangi byla grąžinama Bendrajam Teismui, reikia atidėti bylinėjimosi išlaidų klausimo nagrinėjimą.

¹⁰⁷ Pagal Procedūros reglamento 140 straipsnio 3 dalį, taip pat taikomą apeliacinėse bylose pagal jo 184 straipsnio 1 dalį, įstoję į bylą *Bankia ir kt.* ir *Aluminios Cortizo* padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1. Panaikinti 2015 m. gruodžio 17 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimą *Ispanija ir kt. / Komisija* (T-515/13 ir T-719/13, EU:T:2015:1004).
2. Gražinti bylą Europos Sąjungos Bendrajam Teismui.
3. Atidėti klausimo dėl bylinėjimosi išlaidų nagrinėjimą.
4. *Bankia SA, Asociación Española de Banca, Unicaja Banco SA, Liberbank SA, Banco de Sabadell SA, Banco Gallego SA, Catalunya Banc SA, Caixabank SA, Banco de Santander SA, Santander Investment SA, Naviera Séneca AIE, Industria de Diseño Textil SA, Naviera Nebulosa de Omega AIE, Banco Mare Nostrum SA, Abanca Corporación Bancaria SA, Ibercaja Banco SA, Banco Grupo Cajatres SAU, Naviera Bósforo AIE, Joyería Tous SA, Corporación Alimentaria Guissona SA, Naviera Muriola AIE, Poal Investments XXI SL, Poal Investments XXII SL, Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE, Naviera Cabo Domaio, C-1659 AIE, Caamaño Sistemas Metálicos SL, Blumaq SA, Grupo Ibérica de Congelados SA, RNB SL, Inversiones Antaviana SL, Banco de Caja España de Inversiones, Salamanca y Soria SAU, Banco de Albacete SA, Bodegas Muga SL ir Aluminios Cortizo SAU* padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Parašai.