



Zbiór Orzeczeń

WYROK SĄDU (ósma izba w składzie powiększonym)

z dnia 21 lutego 2024 r.*

Pomoc państwa – Pomoc przyznana przez władze hiszpańskie na rzecz niektórych ugrupowań interesów gospodarczych (UIG) i ich inwestorów – System podatkowy stosowany do niektórych umów leasingu finansowego w celu nabycia statków (hiszpański system leasingu podatkowego) – Decyzja uznająca pomoc za w części niezgodną z rynkiem wewnętrznym i nakazująca jej częściowe odzyskanie – Następca częściowa bezprzedmiotowość sporu – Częściowe umorzenie postępowania – Nowa pomoc – Odzyskanie pomocy – Klauzule umowne chroniące beneficjentów przed odzyskaniem pomocy państwa niezgodnej z prawem i z rynkiem wewnętrznym – Podział kompetencji między Komisję i organy krajowe

W sprawach połączonych T-29/14 i T-31/14

Telefónica Gestión Integral de Edificios y Servicios, SL, dawniej Taetel, SL, z siedzibą w Madrycie (Hiszpania), którą reprezentowali E. Navarro Varona, P. Vidal Martínez, J. López-Quiroga Teijero, G. Canalejo Lasarte oraz A. Pérez Hernández, adwokaci,

strona skarżąca w sprawie T-29/14,

Banco Santander, SA, dawniej Banco Popular Español, SA, z siedzibą w Madrycie, który reprezentowali E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero oraz A. Lamadrid de Pablo, adwokaci,

strona skarżąca w sprawie T-31/14,

przeciwko

Komisji Europejskiej, którą reprezentowali J. Carpi Badía oraz P. Němečková, w charakterze pełnomocników, których wspierała M. Segura Catalán, adwokat,

strona pozwana,

SĄD (ósma izba w składzie powiększonym),

w składzie: A. Kornezov, prezes, G. De Baere, D. Petrлік, K. Kecsmár i S. Kingston (sprawozdawczynie), sędziowie,

sekretarz: P. Nuñez Ruiz, administratorka,

* Język postępowania: hiszpański.

uwzględniając pisemny etap postępowania, w szczególności:

- postanowienie z dnia 18 marca 2014 r. w sprawie połączenia spraw T-29/14 i T-31/14 do celów pisemnego i ustnego etapu postępowania oraz wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie,
- decyzję z dnia 2 marca 2016 r. o zawieszeniu postępowania do czasu wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Komisja/Hispania i in. (C-128/16 P, EU:C:2018:591),
- decyzję z dnia 21 listopada 2018 r. o zawieszeniu postępowania do czasu uprawomocnienia się orzeczeń kończących postępowanie w sprawach T-515/13 RENV i T-719/13 RENV,
- decyzję z dnia 20 kwietnia 2021 r. o wznowieniu postępowania,
- decyzję z dnia 12 kwietnia 2022 r. o zawieszeniu postępowania do czasu wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawach, w których zapadł wyrok z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60),
- środek organizacji postępowania z dnia 22 lutego 2023 r. wzywający strony do zajęcia stanowiska w przedmiocie konsekwencji dla rozpoznania spraw, jakie należy wyciągnąć z wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60),
- odpowiedź skarżącej w sprawie T-29/14 z dnia 16 marca 2023 r., w której skarżąca wniosła do Sądu o orzeczenie w przedmiocie zarzutów nierozstrzygniętych w wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60), oraz odpowiedź skarżącej w sprawie T-31/14 z dnia 16 marca 2023 r., w której skarżąca wskazała w istocie, iż nie sprzeciwia się temu, by Sąd stwierdził z urzędu, że skarga stała się bezprzedmiotowa i że należy umorzyć postępowanie na podstawie art. 131 § 1 regulaminu postępowania przed Sądem,
- odpowiedź Komisji z dnia 16 marca 2023 r., zgodnie z którą zasadniczo wszystkie kwestie podniesione w ramach niniejszych skarg zostały rozstrzygnięte w sprawach, których dotyczy wyrok z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60), a skargi należy oddalić jako bezzasadne, z wyjątkiem zarzutów czwartych, w przedmiocie których nie będzie już potrzeby orzekania po przyjęciu przez Komisję środków zapewniających wykonanie tego wyroku,
- środek organizacji postępowania z dnia 26 maja 2023 r. wzywający skarżącą w sprawie T-31/14, po pierwsze, do spełnienia wymogów art. 130 § 2, jeżeli zamierza ona wnieść do Sądu o stwierdzenie, że należy umorzyć postępowanie w tej sprawie, a po drugie, do wyjaśnienia, czy w przypadku gdyby Sąd uznał, że należy wydać orzeczenie, wniosek ten należy rozumieć jako wniosek o cofnięcie skargi,
- odpowiedź skarżącej w sprawie T-31/14 z dnia 9 czerwca 2023 r. wskazującą w istocie, że skarżąca nie zamierza wnieść do Sądu o stwierdzenie, iż należy umorzyć postępowanie, ani cofnąć swej skargi,

po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 listopada 2023 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 W skargach opartych na art. 263 TFUE skarżące, Telefónica Gestión Integral de Edificios y Servicios, SL, dawniej Taetel, SL, i Banco Santander, SA, dawniej Banco Popular Español, SA, wnoszą o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji 2014/200/UE z dnia 17 lipca 2013 r. w sprawie pomocy państwa SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) wdrożonej przez Hiszpanię – System podatkowy stosowany do niektórych umów leasingu finansowego, zwany również hiszpańskim systemem leasingu podatkowego (Dz.U. 2014, L 114, s. 1, zwanej dalej „zaskarżoną decyzją”).

Okoliczności powstania sporu

W przedmiocie zaskarżonej decyzji

- 2 W następstwie złożonych do Komisji Europejskiej skarg informujących o tym, że hiszpański system leasingu podatkowego stosowany do niektórych umów leasingu finansowego w celu nabycia statków (zwany dalej „SLP”) umożliwiał przedsiębiorstwom żeglugowym zakup statków zbudowanych w hiszpańskich stocznich po cenach o 20–30 % niższych, instytucja ta wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające przewidziane w art. 108 ust. 2 TFUE w drodze decyzji C(2011) 4494 wersja ostateczna z dnia 29 czerwca 2011 r. (Dz.U. 2011, C 276, s. 5, zwanej dalej „decyzją o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego”).
- 3 W toku formalnego postępowania wyjaśniającego Komisja stwierdziła, że SLP był stosowany, do dnia wydania przez nią decyzji wskazanej w pkt 2 powyżej, w odniesieniu do transakcji obejmujących budowę statków przez stocznie i ich zakup przez przedsiębiorstwa żeglugowe oraz finansowanie tych transakcji poprzez doraźnie powołaną przez bank strukturę prawną i finansową. W przypadku każdego zamówienia na budowę statku zastosowanie SLP wiązało się z udziałem przedsiębiorstwa żeglugowego, stoczni, banku, przedsiębiorstwa leasingowego oraz ugrupowania interesów gospodarczych (zwanego dalej „UIG”) utworzonego przez ów bank i inwestorów nabywających udziały w tym UIG. Ugrupowanie to brało statek w leasing od przedsiębiorstwa leasingowego od chwili rozpoczęcia budowy tego statku i następnie czarterowało go przedsiębiorstwu żeglugowemu na podstawie umowy czarteru bez załogi. Wspomniane UIG zobowiązywało się kupić rzeczony statek z chwilą wygaśnięcia umowy leasingu, a przedsiębiorstwo żeglugowe zobowiązywało się kupić statek z chwilą wygaśnięcia umowy na czarter bez załogi. Zgodnie z zaskarżoną decyzją chodziło o system planowania podatkowego w celu generowania korzyści podatkowych dla inwestorów w ramach „przejrzystego fiskalnie” UIG w tym znaczeniu, że odnotowane przez UIG zyski i straty były automatycznie przenoszone na inwestorów mających siedzibę w Hiszpanii proporcjonalnie do ich udziału w UIG, oraz w celu przekazania części tych korzyści przedsiębiorstwu żeglugowemu w formie niższej ceny tego statku.
- 4 Komisja stwierdziła, że operacje dokonane w ramach SLP łączyły pięć środków przewidzianych w szeregu przepisów Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (królewskiego dekretu legislacyjnego 4/2004 zatwierdzającego wersję ujednoliconą ustawy o podatku od osób prawnych) z dnia 5 marca 2004 r. (BOE nr 61 z dnia 11 marca 2004 r., s. 10951; zwanej dalej „ustawą o podatku od osób

prawnych”) oraz Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (dekretu królewskiego 1777/2004 zatwierdzającego rozporządzenie dotyczące podatku od osób prawnych) z dnia 30 lipca 2004 r. (BOE nr 189 z dnia 6 sierpnia 2004 r., s. 28377; zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie podatku od osób prawnych”). Tymi pięcioma środkami były: przyspieszona amortyzacja przedmiotu leasingu przewidziana w art. 115 ust. 6 rzeczzonej ustawy, uznaniowe zastosowanie wcześniejszej amortyzacji przedmiotu leasingu wynikające z art. 48 ust. 4 i z art. 115 ust. 11 owej ustawy, a także z art. 49 wspomnianego rozporządzenia, przepisy dotyczące UIG, system podatku tonażowego przewidziany w art. 124–128 tej ustawy i przepisy art. 50 ust. 3 tego rozporządzenia.

- 5 Zgodnie z art. 115 ust. 6 ustawy o podatku od osób prawnych przyspieszona amortyzacja przedmiotu leasingu rozpoczynała się w dniu, w którym przedmiot ten stawał się gotowy do eksploatacji, to jest nie przed dniem, w którym ów przedmiot został dostarczony leasingobiorcy i zaczynał być przez niego użytkowany. Jednak zgodnie z art. 115 ust. 11 rzeczzonej ustawy hiszpańskie ministerstwo gospodarki i finansów mogło, na formalny wniosek leasingobiorcy, wyznaczyć wcześniejszą datę rozpoczęcia danej amortyzacji. Artykuł ten ustanawiał dwa ogólne warunki wcześniejszej amortyzacji. Szczególne warunki mające zastosowanie do UIG były określone w art. 48 ust. 4 wspomnianej ustawy. Procedura udzielania zezwoleń przewidziana w art. 115 ust. 11 tej ustawy została opisana szczegółowo w art. 49 rozporządzenia w sprawie podatku od osób prawnych.
- 6 System podatku tonażowego został zatwierdzony jako pomoc państwa zgodna z rynkiem wewnętrznym – na podstawie wspólnotowych wytycznych w sprawie pomocy publicznej dla transportu morskiego z dnia 5 lipca 1997 r. (Dz.U. 1997, C 205, s. 5), zmienionych komunikatem Komisji C(2004) 43 (Dz.U. 2004, C 13, s. 3) (zwanymi dalej „wytycznymi w sprawie transportu morskiego”) – decyzją Komisji C(2002) 582 wersja ostateczna z dnia 27 lutego 2002 r. w sprawie pomocy państwa N 736/2001 wdrożonej przez Hiszpanię – System opodatkowania przedsiębiorstw transportu morskiego w zależności od tonażu (Dz.U. 2004, C 38, s. 4), zmienioną decyzją Komisji C(2004) 1931 wersja ostateczna z dnia 2 czerwca 2004 r. w sprawie pomocy państwa N 528/2003 wdrożonej przez Hiszpanię – Zmiana systemu opodatkowania przedsiębiorstw transportu morskiego w zależności od tonażu (Dz.U. 2005, C 77, s. 29). W ramach tego systemu przedsiębiorstwa zarejestrowane w jednym z rejestrów przedsiębiorstw żeglugowych, które otrzymały w tym celu zezwolenie od organu podatkowego, podlegają opodatkowaniu nie w zależności od ich zysków i strat, ale na podstawie ich tonażu. Ustawodawstwo hiszpańskie umożliwia UIG wpisanie się do jednego z tych rejestrów, nawet jeśli owe UIG nie są przedsiębiorstwami żeglugowymi.
- 7 W art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych określono specjalną procedurę odnośnie do statków nabytych już w chwili przejścia na system podatku tonażowego i statków używanych, nabytych po rozpoczęciu stosowania tego systemu wobec przedsiębiorstwa. W normalnych warunkach stosowania omawianego systemu potencjalne zyski ze sprzedaży aktywów trwałych były opodatkowane wraz z przejściem na system podatku tonażowego i przyjmowano, że opodatkowanie zysków ze sprzedaży aktywów trwałych, chociaż opóźnione, następowało w momencie sprzedaży lub demontażu statku. Jednakże, w drodze odstępstwa od tego przepisu, art. 50 ust. 3 rozporządzenia w sprawie podatku od osób prawnych stanowił, że statki nabyte w ramach opcji kupna będącej elementem umowy leasingu uprzednio zatwierdzonej przez organy podatkowe uznaje się za nowe w rozumieniu art. 125 ust. 2 rzeczzonej ustawy, bez uwzględnienia okoliczności, że były już zamortyzowane, skutkiem czego potencjalne zyski ze sprzedaży aktywów trwałych nie były opodatkowane. Odstępstwo to, którego nie zgłoszono Komisji, było stosowane jedynie do konkretnych umów leasingu zatwierdzonych przez organy

podatkowe w kontekście wniosków o zastosowanie wcześniejszej amortyzacji zgodnie z art. 115 ust. 11 tej ustawy, to jest w odniesieniu do leasingowanych nowo wybudowanych statków zakupionych w ramach operacji SLP – z jednym wyjątkiem – od hiszpańskich stoczni.

- 8 Zgodnie z zaskarżoną decyzją UIG, stosując wszystkie powyższe środki, odnosiło korzyści podatkowe na dwóch etapach. Na pierwszym etapie w ramach zwykłego systemu podatku dochodowego od osób prawnych stosowano wcześniejszą i przyspieszoną amortyzację kosztu leasingowanego statku, co oznaczało duże straty podatkowe dla UIG, które ze względu na przejrzystość UIG pod względem podatkowym mogły być odliczone od przychodów własnych inwestorów proporcjonalnie do ich udziałów we wspomnianym UIG. Podczas gdy ta wcześniejsza i przyspieszona amortyzacja była zazwyczaj następnie równoważona wyższymi podatkami, jakie należało zapłacić, gdy ów statek został w pełni zamortyzowany lub gdy został on sprzedany, generując zysk kapitałowy, oszczędności podatkowe wynikające z przeniesienia początkowych strat na inwestorów były następnie, na drugim etapie, zachowywane dzięki okoliczności, że UIG przechodziło na system podatku tonażowego umożliwiając pełne zwolnienie z podatku zysków kapitałowych pochodzących ze sprzedaży wspomnianego statku na rzecz przedsiębiorstwa żeglugowego.
- 9 Uznając, że SLP należy określić jako „system”, Komisja przeanalizowała również indywidualnie każdy z omawianych środków. W zaskarżonej decyzji Komisja stwierdziła, że spośród tych środków środki wynikające z art. 115 ust. 11 ustawy o podatku od osób prawnych dotyczące wcześniejszej amortyzacji, środki wynikające ze stosowania systemu podatku tonażowego do niekwalifikujących się do niego przedsiębiorstw, statków i działań oraz środki wynikające z art. 50 ust. 3 rozporządzenia w sprawie podatku od osób prawnych stanowią pomoc państwa dla UIG i ich inwestorów wdrożoną przez Królestwo Hiszpanii niezgodnie z prawem od dnia 1 stycznia 2002 r. z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE. Uznała ona, że sporne środki podatkowe są niezgodne z rynkiem wewnętrznym – z wyjątkiem kwoty pomocy, która odpowiada wynagrodzeniu przyjętemu na rynku za pośrednictwo inwestorów finansowych i jest przekazywana przedsiębiorstwom transportu morskiego uprawnionym do jej otrzymywania na podstawie wytycznych w sprawie transportu morskiego. Stwierdziła ona, że Królestwo Hiszpanii powinno zaprzestać stosowania tego systemu pomocy w zakresie, w jakim jest on niezgodny z rynkiem wewnętrznym, i że powinno odzyskać niezgodną z rynkiem wewnętrznym pomoc od inwestorów UIG, którzy z niej skorzystali, bez możliwości przeniesienia przez tych beneficjentów związanych z tym obciążeń na inne osoby.
- 10 Komisja stwierdziła jednak, że nie będzie się dochodzić zwrotu pomocy przyznanej w ramach operacji finansowania, w przypadku których właściwe organy krajowe zobowiązały się do przyznaniu środków na mocy prawnie wiążącego aktu przyjętego przed dniem 30 kwietnia 2007 r., będącym datą publikacji w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* decyzji Komisji 2007/256/WE z dnia 20 grudnia 2006 r. dotyczącej systemu pomocy wprowadzonego przez Francję na mocy art. 39 CA kodeksu podatkowego – Pomoc państwa nr C 46/2004 (ex NN 65/2004) (Dz.U. 2007, L 112, s. 41).

W przedmiocie pozostałych skarg wniesionych na zaskarżoną decyzję

- 11 W wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., Hiszpania i in./Komisja (T-515/13 i T-719/13, EU:T:2015:1004), Sąd uwzględnił dwie inne skargi wniesione na zaskarżoną decyzję przez Królestwo Hiszpanii oraz przez Lico Leasing, SA i Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA (zwaną dalej „PYMAR”) na podstawie zarzutu dotyczącego naruszenia art. 107 ust. 1 TFUE i art. 296 TFUE i stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji.

- 12 W wyroku z dnia 25 lipca 2018 r., Komisja/Hiszpania i in. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), Trybunał uchylił wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., Hiszpania i in./Komisja (T-515/13 i T-719/13, EU:T:2015:1004) i przekazał sprawy T-515/13 i T-719/13 Sądowi do ponownego rozpoznania.
- 13 W wyroku z dnia 23 września 2020 r., Hiszpania i in./Komisja (T-515/13 RENV i T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), Sąd oddalił skargi.
- 14 W wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60), Trybunał częściowo uchylił wyrok z dnia 23 września 2020 r., Hiszpania i in./Komisja (T-515/13 RENV i T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), i orzekając w sposób ostateczny w przedmiocie obu rozpatrywanych skarg, stwierdził częściową nieważność zaskarżonej decyzji.
- 15 W wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60), Trybunał najpierw oddalił odwołania w odniesieniu do argumentacji stron wnoszących odwołanie dotyczącej podnoszonego braku selektywności SLP. Oddalił on również odwołania w odniesieniu do zarzutów dotyczących stosowania zasad ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa, wskazując jednocześnie na naruszenie prawa przez Sąd, które nie miało wpływu na jego ocenę. Wreszcie uwzględnił zarzut Królestwa Hiszpanii dotyczący braku uzasadnienia wyroku z dnia 23 września 2020 r., Hiszpania i in./Komisja (T-515/13 RENV i T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), w odniesieniu do odzyskania rozpatrywanej pomocy. Uznał on, że poprzestając na stwierdzeniu, iż strony wnoszące odwołanie nie zakwestionowały dokonanego w zaskarżonej decyzji wskazania beneficjentów, i odnosząc się do rozumowania oraz do treści tej decyzji, choć z podniesionego zarzutu można wywieść, iż owe strony twierdziły w sposób dorozumiany, ale jednoznacznie, iż nie były jedynymi beneficjentami rozpatrywanej pomocy, gdyż znaczną jej część przekazano przedsiębiorstwom żeglugowym, Sąd nie odniósł się do tego zarzutu. Trybunał twierdził, że Sąd naruszył obowiązek uzasadnienia, i uchylił wspomniany wyrok Sądu w tym zakresie.
- 16 Orzekając ostatecznie w przedmiocie sporu, Trybunał uwzględnił zarzut podniesiony przez Lico Leasing i PYMAR, w którym strony te podniosły, że inwestorzy UIG nie byli jedynymi beneficjentami rozpatrywanej pomocy, ponieważ znaczną część tej pomocy przekazano przedsiębiorstwom żeglugowym. W konsekwencji stwierdził on nieważność art. 1 zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim wskazano w nim UIG i ich inwestorów jako jedynych beneficjentów pomocy, o której mowa w tej decyzji, oraz nieważność jej art. 4 ust. 1 w zakresie, w jakim nakazano w nim Królestwu Hiszpanii odzyskanie całości kwoty rozpatrywanej pomocy od inwestorów UIG, którzy z niej skorzystali.

Żądania stron

- 17 Skarżące wnoszą w istocie do Sądu o:
 - stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim stwierdzono w niej istnienie pomocy państwa i nakazano jej odzyskanie od inwestorów UIG;
 - tytułem żądania ewentualnego – pozbawienie skuteczności nakazu odzyskania pomocy od inwestorów UIG zawartego w art. 4 ust. 1 tej decyzji w zakresie, w jakim narusza on zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań;

- tytułem dalszego żądania ewentualnego – stwierdzenie nieważności art. 2 tej decyzji i stwierdzenie, że metoda obliczania podnoszonej korzyści, którą inwestorzy UIG powinni zwrócić, nie jest zgodna z prawem;
 - stwierdzenie nieistnienia art. 4 ust. 1 rzeczony decyzji lub stwierdzenie częściowej nieważności tego przepisu w zakresie, w jakim zakazuje on „przeniesienia związanych z tym [z odzyskaniem] obciążeń na inne osoby”;
 - obciążenie Komisji kosztami postępowania.
- 18 Skarżąca w sprawie T-29/14 wnosi ponadto do Sądu, tytułem ewentualnym w stosunku do jej żądania pierwszego, o stwierdzenie nieważności art. 1, 2 i art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim przepisy te określają inwestorów UIG jako beneficjentów zobowiązanych do zwrotu domniemanej pomocy.
- 19 Komisja wnosi do Sądu o:
- oddalenie skarg;
 - tytułem żądania głównego – obciążenie skarżących kosztami postępowania, a tytułem żądania ewentualnego – orzeczenie, że pokryją one, oprócz wszystkich własnych kosztów, trzy czwarte kosztów poniesionych przez Komisję.

Co do prawa

- 20 Na poparcie swych skarg każda ze skarżących podnosi pięć zarzutów, mianowicie zarzuty:
- pierwsze, dotyczące naruszenia art. 107 ust. 1 TFUE ze względu na to, że w zaskarżonej decyzji stwierdzono istnienie pomocy państwa;
 - drugie, dotyczące naruszenia art. 107 TFUE ze względu na to, że Komisja błędnie uznała, iż niektóre środki podatkowe składające się na SLP, rozpatrywane indywidualnie, stanowią nową pomoc państwa;
 - trzecie, dotyczące naruszenia zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań;
 - czwarte, dotyczące zasadniczo naruszenia art. 107 i 108 TFUE, obowiązku uzasadnienia i zasady proporcjonalności w odniesieniu do określenia beneficjentów i metody odzyskania pomocy;
 - piąte, dotyczące naruszenia art. 108 TFUE, art. 14 rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. [108 TFUE] (Dz.U. 1999, L 83, s. 1), art. 3 ust. 6 TUE oraz art. 16 i 17 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „Kartą”), ponieważ art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji zakazuje „przeniesienia związanych z tym [z odzyskaniem] obciążeń na inne osoby”.
- 21 W odpowiedzi na środek organizacji postępowania Sądu w przedmiocie konsekwencji dla rozpoznania skarg, jakie należy wyciągnąć z wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60), skarżąca w sprawie T-29/14

wskazała, że wycofuje zarzuty pierwszy i trzeci. W odpowiedzi na środek organizacji postępowania Sądu przyjęty w dniu 28 września 2023 r. skarżąca w sprawie T-31/14 wskazała, że wycofuje te same zarzuty, na wypadek gdyby Sąd uznał, że skarga zachowała swój przedmiot i że należy wydać orzeczenie. Na rozprawie skarżąca ta wskazała również, że wycofuje część drugą zarzutu czwartego.

W przedmiocie następczej częściowej bezprzedmiotowości sporów

- 22 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przedmiot sporu, który określono w skardze wszczynającej postępowanie, musi istnieć, tak samo jak interes prawny, pod rygorem umorzenia postępowania, do momentu wydania orzeczenia sądowego, co oznacza, że skarga powinna w efekcie móc doprowadzić do poprawy sytuacji strony skarżącej (zob. wyrok z dnia 7 czerwca 2007 r., Wunenburger/Komisja, C-362/05 P, EU:C:2007:322, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo; postanowienie z dnia 14 stycznia 2014 r., Miettinen/Rada, T-303/13, niepublikowane, EU:T:2014:48, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 23 Otóż w odniesieniu do skargi wniesionej na podstawie art. 263 TFUE orzeczono, że stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji w toku postępowania czyni skargę bezprzedmiotową w zakresie żądania stwierdzenia nieważności tej decyzji (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., Włochy/Komisja, C-372/97, EU:C:2004:234, pkt 37; z dnia 19 października 2005 r., CDA Datenträger Albrechts/Komisja, T-324/00, EU:T:2005:364, pkt 116, 117).
- 24 W wyniku stwierdzenia nieważności zaskarżonego aktu strona skarżąca uzyskuje bowiem jedyny rezultat, jaki może jej przynieść jej skarga, w związku z czym nie istnieje już kwestia, w przedmiocie której sąd Unii Europejskiej mógłby wydać orzeczenie (zob. podobnie postanowienie z dnia 8 marca 1993 r., Lezzi Pietro/Komisja, C-123/92, EU:C:1993:87, pkt 10).
- 25 To samo dotyczy sytuacji, w której stwierdzenie częściowej nieważności zaskarżonego aktu przyniosło stronie skarżącej rezultat, do którego dążyła w części swej skargi, w związku z czym należy umorzyć postępowanie w przedmiocie tej części skargi (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Włochy/Komisja, C-372/97, EU:C:2004:234, pkt 37, 38).
- 26 Ponadto bezwzględnie wiążący charakter wyroku sądu Unii stwierdzającego nieważność obejmuje zarówno sentencję wyroku, jak i uzasadnienie stanowiące jej niezbędne wsparcie (zob. wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Włochy/Komisja, C-372/97, EU:C:2004:234, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że w wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60), Trybunał stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji jedynie w części. Jak wskazano w pkt 16 powyżej, stwierdził on nieważność art. 1 zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim wskazano w nim UIG i ich inwestorów jako jedynych beneficjentów pomocy, o której mowa w tej decyzji, oraz jej art. 4 ust. 1 w zakresie, w jakim nakazano w nim Królestwu Hiszpanii odzyskanie całej kwoty rozpatrywanej pomocy od inwestorów UIG, którzy z niej skorzystali.
- 28 W pkt 138 i 139 wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60), Trybunał wyjaśnił, że Komisja naruszyła prawo w kwestii wskazania beneficjentów rozpatrywanej pomocy, ponieważ UIG były zobowiązane, na

podstawie zawartych z przedsiębiorstwami żeglugowymi prawnie wiążących umów przedstawionych organom podatkowym, do przekazania przedsiębiorstwom żeglugowym części uzyskanej korzyści podatkowej.

- 29 W ramach swoich skarg skarżące, będące następcami prawnymi przedsiębiorstw, które dokonały inwestycji w UIG w ramach SLP, podnoszą w części pierwszej swych zarzutów czwartych, że Komisja popełniła błąd, gdy uznała w zaskarżonej decyzji UIG i inwestorów za jedynych beneficjentów pomocy i gdy postanowiła, że należy odzyskać od tych ostatnich całą kwotę pomocy, mimo iż inne przedsiębiorstwa uczestniczące w operacjach w ramach SLP, takie jak stocznie i przedsiębiorstwa żeglugowe, również były beneficjentami tego systemu i czerpały z niego korzyści. Skarżąca w sprawie T-29/14 utrzymuje też w ramach tej części zarzutu, że zaskarżona decyzja jest niewystarczająco uzasadniona w odniesieniu do określenia beneficjentów SLP.
- 30 Otóż w części pierwszej zarzutów czwartych skarżące wnoszą do Sądu w istocie o stwierdzenie nieważności art. 1 oraz art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim przepisy te wskazują UIG i ich inwestorów jako jedynych beneficjentów SLP, oraz w zakresie, w jakim nakazują one Królestwu Hiszpanii odzyskanie całej kwoty rozpatrywanej pomocy od wspomnianych inwestorów.
- 31 Tymczasem, jak wskazano w pkt 16 i 27 powyżej, Trybunał stwierdził częściową nieważność w tym zakresie art. 1 oraz art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji.
- 32 Wynika stąd, że stwierdzenie przez Trybunał częściowej nieważności zaskarżonej decyzji przyniosło skarżącym rezultat, do którego dążyły one w części swych skarg, jakim jest mianowicie usunięcie tego aspektu decyzji z porządku prawnego Unii (zob. podobnie postanowienie z dnia 16 września 2014 r., *Justice & Environment/Komisja*, T-405/10, niepublikowane, EU:T:2014:821, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 33 Nawet bowiem przy założeniu, że zarzuty szczegółowe, o których mowa w pkt 29 powyżej, są zasadne pod względem prawnym, nie prowadzą one do stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji w zakresie wykraczającym poza to, co Trybunał orzekł w wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., *Hiszpania i in./Komisja* (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60). W szczególności zarzut szczegółowy – przy założeniu, że jest zasadny – zgodnie z którym inne przedsiębiorstwa uczestniczące w operacjach w ramach SLP, takie jak w szczególności stocznie, również należy uznać za należące do kręgu beneficjentów SLP i przedsiębiorstw, których dotyczy nakaz odzyskania pomocy, prowadziłby do stwierdzenia nieważności art. 1 zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim wskazuje on UIG i ich inwestorów jako jedynych beneficjentów rozpatrywanej pomocy, jak również art. 4 ust. 1 tej decyzji w zakresie, w jakim nakazuje on Królestwu Hiszpanii odzyskanie całej kwoty rozpatrywanej pomocy od inwestorów UIG, którzy z niej skorzystali. Tymczasem, jak przypomniano w pkt 16, 27 i 31 powyżej, Trybunał stwierdził częściową nieważność tych artykułów w tym zakresie w wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., *Hiszpania i in./Komisja* (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60).
- 34 Należy zatem uznać, że niniejsze skargi stały się bezprzedmiotowe w owym zakresie.

- 35 Ponadto w odniesieniu do argumentacji skarżących kwestionującej wykluczenie stoczni z kręgu beneficjentów SLP i kręgu przedsiębiorstw, których dotyczy nakaz odzyskania pomocy, można zauważyć, że skarżące nie wykazały, iż taka argumentacja mogła – przy założeniu, że jest ona zasadna – przynieść im korzyść wykraczającą poza tę, którą czerpią z wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60).
- 36 Zdaniem skarżących UIG zachowały jedynie 10–15 % korzyści wynikających z operacji dokonanych w ramach SLP, ponieważ większość korzyści uzyskanych dzięki tym operacjom, a mianowicie 85–90 % oszczędności finansowych i podatkowych wynikających z każdej operacji, została przekazana osobom trzecim. Wskazują one, że zgodnie z zaskarżoną decyzją tymi osobami trzecimi są przedsiębiorstwa żeglugowe, ale w rzeczywistości faktycznymi beneficjentami SLP są stocznie, a konkretnie hiszpańskie stocznie.
- 37 Tymczasem w pkt 138 wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60), Trybunał stwierdził, że UIG „były na podstawie reguł systemu prawnego stosowanego do umów zawartych z przedsiębiorstwami żeglugowymi zobowiązane do przekazania tym ostatnim części uzyskanej korzyści podatkowej”. W pkt 131 tego wyroku Trybunał zauważył, że w motywie 11 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, iż operacja w ramach SLP umożliwia przedsiębiorstwu żeglugowemu zakup nowego statku po cenie o 20–30 % niższej od ceny pobieranej przez stocznę oraz że w motywie 12 tej decyzji uznała ona, iż SLP stanowi system planowania podatkowego zasadniczo zorganizowany przez bank w celu generowania korzyści podatkowych dla inwestorów w ramach „przejrzystego fiskalnie” UIG oraz w celu przekazania części tych korzyści podatkowych przedsiębiorstwu żeglugowemu w formie niższej ceny statku, przy czym inwestorzy zachowują resztę korzyści. W pkt 132 tego wyroku Trybunał wskazał też, że w motywie 162 rzeczonej decyzji Komisja zauważyła, iż w sensie ekonomicznym znaczna część korzyści podatkowej skumulowanej przez UIG jest przekazywana wspomnianemu przedsiębiorstwu żeglugowemu w formie niższej ceny.
- 38 W tym względzie z motywu 19 zaskarżonej decyzji wynika, że „zysk[...] podatkow[y] stanowiąc[y] około 30 % początkowej ceny brutto statku [...] – początkowo pobran[y] przez [UIG]/jego inwestorów – zachowują [w części] inwestorzy (10–15 %), a część jest przekazywana przedsiębiorstwu żeglugowemu (85–90 %), które ostatecznie staje się właścicielem statku, wpłacając kwotę o 20–30 % niższą od początkowej ceny brutto statku”.
- 39 W tych okolicznościach, mimo że w sprawach zakończonych wyrokiem z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60), nie zwrócono się do Trybunału z pytaniem, czy stocznie również należy uznać za beneficjentów SLP, wobec czego nie miał on okazji wypowiedzieć się w tej kwestii, należy stwierdzić, że nic w argumentacji skarżących nie wskazuje na to, iż kwota korzyści, jaką odnieśli inwestorzy – a mianowicie 10–15 % korzyści wynikających z operacji dokonanych w ramach SLP, które muszą zwrócić Królestwu Hiszpanii – byłaby inna, gdyby również stocznie zostały uznane za beneficjentów SLP. Jak skarżąca w sprawie T-29/14 przyznała zresztą na rozprawie, część korzyści, jaką UIG zachowały w ramach SLP, nie zmienia się w zależności od tego, czy wśród innych beneficjentów SLP znajdują się jedynie przedsiębiorstwa żeglugowe, czy też zarówno te ostatnie, jak i stocznie.
- 40 Należy zatem stwierdzić, że skarżące nie wykazały w żadnym razie, iż miały interes w podniesieniu części pierwszej zarzutów czwartych w zakresie, w jakim zmierza ona do zakwestionowania wykluczenia stoczni z kręgu beneficjentów SLP.

- 41 Następnie w ramach części drugiej zarzutów czwartych skarżące kwestionują opisaną w motywach 263–269 zaskarżonej decyzji metodę obliczenia kwoty, którą inwestorzy powinni zwrócić. W szczególności podnoszą one, że Komisja popełniła błąd, gdy nie uwzględniła w ramach wspomnianej metody dokonanych przez nie inwestycji zwanych „utopionymi”. Ich zdaniem Komisja, nakazując odzyskanie pomocy, powinna była wziąć pod uwagę utopione inwestycje dokonane przez inwestorów UIG w celu wygenerowania korzyści podatkowej, które to inwestycje stanowią szczególne obciążenia nierozzerwalnie związane z tą korzyścią. W ramach tej części zarzutów skarżące podnoszą też, że Komisja powinna była odliczyć kwoty korzyści, jakie inwestorzy UIG przekazali osobom trzecim w ramach SLP.
- 42 W tym względzie należy zaznaczyć, że motywy 263–269 zaskarżonej decyzji zawierają część zatytułowaną „Określenie kwot do odzyskania”, w której Komisja przedstawia czteroetapową metodę, którą jej zdaniem Królestwo Hiszpanii powinno zastosować w celu określenia w każdym przypadku kwoty pomocy niezgodnej z rynkiem wewnętrznym, podlegającej odzyskaniu od beneficjentów. Komisja wyjaśnia, że metodę tę można ulepszyć, w szczególności aby określić rzeczywistą kwotę korzyści podatkowej uzyskanej przez inwestorów, w świetle sytuacji podatkowej każdego z nich.
- 43 Te cztery etapy są następujące:
- po pierwsze, obliczenie całkowitej korzyści podatkowej wygenerowanej w ramach operacji (to znaczy wartości bieżącej netto korzyści podatkowych uzyskanych przez UIG lub jego inwestorów, to jest przed odliczeniem części tych korzyści przekazanej przedsiębiorstwu żeglutowemu poprzez obniżkę cen);
 - po drugie, obliczenie korzyści podatkowej wygenerowanej przez ogólne środki podatkowe zastosowane do operacji (to znaczy wartości bieżącej netto – obliczanej w taki sam sposób jak na etapie pierwszym – kwoty korzyści podatkowych, jaką UIG lub jego inwestorzy osiągnęliby w przyjętej sytuacji, w której zostałby zastosowany tylko środek obejmujący przyspieszoną amortyzację od momentu rozpoczęcia użytkowania statku i opodatkowania operacji zgodnie z przepisami dotyczącymi zwykłego opodatkowania osób prawnych);
 - po trzecie, obliczenie korzyści podatkowej równej kwocie pomocy państwa, czyli różnicy między kwotami uzyskanymi w wyniku etapów pierwszego i drugiego;
 - po czwarte, obliczenie kwoty pomocy zgodnej z prawem, wynikającej z obliczenia na trzecim etapie (to znaczy korzyści przekazanej przedsiębiorstwu żeglutowemu, która jest zgodna z prawem stosownie do sekcji 11 wytycznych w sprawie transportu morskiego, zważywszy, że Komisja uznała w motywach 202 i następnych zaskarżonej decyzji, iż część korzyści przekazaną przedsiębiorstwu żeglutowemu można uznać za zgodną z prawem, jeśli to przedsiębiorstwo żeglowne, użytkowany statek i działalność transportowa kwalifikują się zgodnie z wytycznymi w sprawie transportu morskiego, jak wskazano w pkt 9 powyżej).
- 44 Tymczasem, jak skarżąca w sprawie T-29/14 przyznała w istocie na rozprawie, argumentacja skarżących zmierzająca do zakwestionowania metody opisanej w motywach 263–269 zaskarżonej decyzji, a w szczególności braku odliczenia „utopionych” inwestycji, a także, ogólnie rzecz biorąc, kwot, które zostały przekazane osobom trzecim, opiera się na założeniu, zgodnie z którym odzyskanie niezgodnej z prawem i z rynkiem wewnętrznym pomocy następuje zgodnie z tą metodą.

- 45 Jednakże w następstwie stwierdzenia częściowej nieważności art. 1 i art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji UIG i ich inwestorzy nie są już uznawani za jedynych beneficjentów SLP, a inwestorów nie uważa się już za jedyne przedsiębiorstwa, od których należy nakazać Królestwu Hiszpanii odzyskanie pomocy. Tak więc metoda opisana w motywach 263–269 zaskarżonej decyzji – w zakresie, w jakim opiera się ona na błędnym obecnie założeniu, zgodnie z którym całość korzyści należy odzyskać wyłącznie od inwestorów UIG – stała się nieaktualna w następstwie wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60).
- 46 W szczególności jest możliwe, że znaczną część korzyści będą musieli zwrócić inni beneficjenci SLP. Metoda opisana w motywach 263–269 zaskarżonej decyzji opiera się bowiem na innym założeniu, uznanym przez Trybunał za błędne w wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60), zgodnie z którym inwestorzy UIG powinni zwrócić całość niezgodnej z prawem korzyści. Otóż na przykład na trzecim etapie tej metody, który dotyczy „[o]bliczeni[a] korzyści podatkowej równej kwocie pomocy państwa” (motyw 266 rzeczony decyzji), stwierdzono, że „pomoc[...], jaką [UIG] i jego inwestorzy otrzymali jako beneficjenci przedmiotowego środka podatkowego”, odpowiada „wartości bieżącej netto całkowitej korzyści wynikającej z zastosowania wcześniejszej amortyzacji, systemu podatku tonażowego [...] oraz zwolnienia z podatku zysków ze sprzedaży aktywów trwałych”.
- 47 W związku z tym, zgodnie z art. 266 TFUE, który zobowiązuje Komisję do wyciągnięcia konsekwencji z wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60), Komisja powinna w szczególności dokonać pełnego przeglądu metody obliczania kwot podlegających odzyskaniu. Komisja wskazała zresztą w swej odpowiedzi na środek organizacji postępowania przyjęty przez Sąd w dniu 25 maja 2023 r. i na rozprawie, że nakaz odzyskania powinien zostać dostosowany, aby zapewnić wykonanie wspomnianego wyroku.
- 48 Wynika z tego, że – jak skarżące przyznały na rozprawie – skargi stały się bezprzedmiotowe w zakresie, w jakim zmierzają do zakwestionowania metody opisanej w motywach 263–269 zaskarżonej decyzji, zważywszy, że co więcej, skarżąca w sprawie T-31/14 wycofała podniesione w tym względzie zarzuty, jak wskazano w pkt 21 powyżej.
- 49 W świetle całości powyższych rozważań należy uznać, że niniejsze skargi stały się bezprzedmiotowe w zakresie, w jakim zmierzają do zakwestionowania, po pierwsze, określenia beneficjentów SLP i przedsiębiorstw, których dotyczy nakaz odzyskania pomocy, a także uzasadnienia zaskarżonej decyzji w tym względzie, a po drugie, metody opisanej w motywach 263–269 zaskarżonej decyzji.
- 50 Natomiast nadal należy orzec w przedmiocie żądań skarżących w zakresie, w jakim zmierzają one do stwierdzenia nieważności tych części zaskarżonej decyzji, których nieważności Trybunał nie stwierdził w wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60).
- 51 Niektóre żądania przedstawione przez skarżące zmierzają bowiem do stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji w zakresie wykraczającym poza stwierdzenie nieważności orzeczone przez Trybunał w wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60). Otóż skarżące wniosły do Sądu, w szczególności, w ramach pierwszego żądania ich skarg – o stwierdzenie nieważności rzeczony decyzji w zakresie, w jakim stwierdzono w niej istnienie pomocy państwa i nakazano jej odzyskanie od

inwestorów UIG; w ramach drugiego żądania ich skarg – o pozbawienie skuteczności nakazu odzyskania pomocy od inwestorów UIG w zakresie, w jakim narusza on zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań; oraz w ramach czwartego żądania ich skarg – o stwierdzenie nieważności art. 4 ust. 1 tej decyzji w zakresie, w jakim w przepisie tym zakazano przeniesienia związanych z odzyskaniem obciążeń na inne osoby. Ponadto skarżąca w sprawie T-29/14 wnosi o stwierdzenie nieważności art. 1, 2 i art. 4 ust. 1 tej decyzji w zakresie, w jakim wskazują one inwestorów jako beneficjentów zobowiązanych do zwrotu pomocy.

- 52 Co się tyczy zarzutów podniesionych na poparcie żądań wymienionych w pkt 51 powyżej, należy przypomnieć na wstępie, że – jak wskazano w pkt 21 powyżej – każda ze skarżących wycofała zarzuty pierwsze i trzecie swoich skarg.
- 53 Wynika stąd, że należy orzec w przedmiocie tej części skarg, w której skarżące podnoszą w ramach zarzutów drugich naruszenie art. 107 TFUE ze względu na to, że Komisja błędnie uznała, iż niektóre środki podatkowe składające się na SLP, rozpatrywane indywidualnie, stanowią nową pomoc państwa, i w ramach zarzutów piątych – naruszenie art. 108 TFUE, art. 14 rozporządzenia nr 659/1999, art. 3 ust. 6 TUE oraz art. 16 i 17 Karty, ponieważ art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji zakazuje „przeniesienia związanych z tym [z odzyskaniem] obciążeń na inne osoby”.
- 54 Gdyby bowiem zarzuty drugie i piąte zostały uwzględnione, mogłyby one doprowadzić do stwierdzenia nieważności części zaskarżonej decyzji, których nieważność nie została stwierdzona przez Trybunał w wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60).
- 55 W tym względzie, wbrew temu, co podniosła skarżąca w sprawie T-31/14, Trybunał nie stwierdził nieważności w całości wskazania UIG i ich inwestorów jako beneficjentów SLP, a także zawartego w zaskarżonej decyzji nakazu odzyskania pomocy od tych ostatnich, co skutkowałoby tym, że skargi stałyby się bezprzedmiotowe w całości.
- 56 Twierdzenie skarżącej w sprawie T-31/14 wynika bowiem z błędnej interpretacji wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60).
- 57 Jak wskazano w pkt 16 powyżej, w wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60), Trybunał stwierdził tylko częściową nieważność zaskarżonej decyzji, a mianowicie jedynie jej art. 1 „w zakresie, w jakim wskazano w nim [UIG i ich inwestorów] jako jedynych beneficjentów pomocy, o której mowa w tej decyzji” (pkt 3 sentencji tego wyroku), i jej art. 4 ust. 1 „w zakresie, w jakim nakazano w nim Królestwu Hiszpanii odzyskanie całości kwoty pomocy, o której mowa w tej decyzji, od inwestorów [UIG], którzy z niej skorzystali” (pkt 4 tej sentencji).
- 58 Natomiast Trybunał nie stwierdził nieważności wskazania UIG i inwestorów jako beneficjentów SLP oraz ciążącego na Królestwie Hiszpanii obowiązku odzyskania pomocy lub jej części przynajmniej od tych ostatnich.
- 59 Logiczną konsekwencją stwierdzenia niezgodności z prawem pomocy jest bowiem jej zniesienie poprzez jej odzyskanie, co ma celu przywrócenie uprzednio istniejącej sytuacji (zob. wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., Residex Capital IV, C-275/10, EU:C:2011:814, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 60 Tymczasem w wyroku z dnia 25 lipca 2018 r., Komisja/Hiszpania i in. (C-128/16 P, EU:C:2018:591, pkt 46), Trybunał orzekł, że Komisja słusznie uznała, iż UIG są beneficjentami SLP. Ponadto w sprawach zakończonych wyrokiem z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60), argumenty stron wnoszących odwołanie w tych sprawach zmierzające do wykazania, że SLP nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE na rzecz UIG i ich inwestorów, zostały oddalone. Poza tym Trybunał nie uwzględnił też argumentów tych stron zmierzających do wykazania, że odzyskanie pomocy od inwestorów UIG jest sprzeczne z zasadami ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa.
- 61 Tak więc w następstwie wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60), zaskarżona decyzja pozostaje ważna w zakresie, w jakim uznaje ona za niezgodną z prawem i z rynkiem wewnętrznym pomoc, z której korzystają przynajmniej UIG i ich inwestorzy, oraz zobowiązuje Królestwo Hiszpanii do odzyskania od tych ostatnich wspomnianej pomocy lub jej części. Ponadto okoliczność, że w celu obliczenia kwot podlegających odzyskaniu metoda opisana w motywach 263–269 zaskarżonej decyzji powinna zostać zmieniona w świetle tego wyroku, w niczym nie zmienia faktu, iż ów obowiązek odzyskania nadal istnieje jako taki.
- 62 Z powyższych rozważań wynika, że należy umorzyć postępowanie w przedmiocie skarg zmierzających do stwierdzenia nieważności art. 1 zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim wskazano w nim UIG i ich inwestorów jako jedynych beneficjentów pomocy, o której mowa w tej decyzji, i art. 4 ust. 1 wspomnianej decyzji w zakresie, w jakim nakazano w nim Królestwu Hiszpanii odzyskanie całej kwoty pomocy, o której mowa w tej decyzji, od inwestorów UIG, którzy z niej skorzystali.

Co do istoty

W przedmiocie zarzutów drugich, dotyczących błędnej kwalifikacji jako nowej pomocy rozpatrywanych indywidualnie środków podatkowych składających się na SLP

- 63 W ramach zarzutów drugich skarżące twierdzą, że Komisja naruszyła prawo, dokonując analizy różnych rozpatrywanych indywidualnie środków podatkowych składających się na SLP.
- 64 Po pierwsze, skarżące podnoszą, że system wcześniejszej amortyzacji ma zasięg ogólny i nie stanowi środka selektywnego ani nie przysparza żadnej korzyści gospodarczej, w związku z czym nie można go uznać za pomoc państwa.
- 65 Po drugie, jeśli chodzi o stosowanie systemu podatku tonażowego do UIG i art. 50 ust. 3 rozporządzenia w sprawie podatku od osób prawnych, skarżące podnoszą w istocie, że owe środki nie są selektywne i że zostały już zatwierdzone przez Komisję w decyzji C(2004) 1931, wobec czego gdyby wspomniane środki należało uznać za pomoc państwa, stanowiłyby one w danym wypadku pomoc istniejącą.
- 66 Komisja kwestionuje argumenty skarżących.

- 67 W tym względzie należy zaznaczyć, że argumenty skarżących, kwestionujące kwalifikację niektórych środków podatkowych składających się na SLP jako nowej pomocy, ich selektywny charakter oraz istnienie korzyści, opierają się w rzeczywistości na założeniu, zgodnie z którym rzeczony środki należy oceniać oddzielnie w świetle art. 107 TFUE, a nie z uwzględnieniem SLP jako całości.
- 68 Założenie to jest jednak błędne. Jak Komisja wskazała bowiem w motywie 116 zaskarżonej decyzji, różne środki podatkowe składające się na SLP są w istocie prawnie ze sobą powiązane, ponieważ wcześniejsza amortyzacja jest uzależniona od uzyskania zezwolenia organów podatkowych, od którego zależy ponadto stosowanie art. 50 ust. 3 rozporządzenia w sprawie podatku od osób prawnych ustanawiającego wyjątek od systemu podatku tonażowego. Ponadto są one ze sobą powiązane faktycznie, ponieważ zezwolenie administracyjne na wcześniejszą amortyzację jest wydawane wyłącznie w ramach umów leasingu statków kwalifikujących się do objęcia tym systemem, które mogą zatem skorzystać z przepisów art. 50 ust. 3 tego rozporządzenia.
- 69 To właśnie ze względu na istnienie takiego związku między środkami podatkowymi składającymi się na SLP Sąd orzekł w pkt 101 wyroku z dnia 23 września 2020 r., Hiszpania i in./Komisja (T-515/13 RENV i T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), że ponieważ jeden ze środków umożliwiających skorzystanie z SLP jako całości, mianowicie zezwolenie na wcześniejszą amortyzację, jest selektywny, Komisja nie popełniła błędu, gdy uznała w zaskarżonej decyzji, iż system jest selektywny w całości, przy czym wniosek ten został potwierdzony przez Trybunał w pkt 71 i 72 wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60).
- 70 Ponadto konieczność oceny całego SLP jako systemu pomocy została w sposób dorozumiany potwierdzona przez Trybunał w wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60). Aby dojść do wniosku, że Komisja naruszyła prawo w odniesieniu do wyznaczenia beneficjentów rozpatrywanej pomocy, a w konsekwencji w odniesieniu do jej odzyskania, Trybunał w pkt 137 tego wyroku oparł się bowiem w szczególności na okoliczności, że Komisja uznała, iż SLP stanowi jako całość system pomocy wynikający z zastosowania hiszpańskiego ustawodawstwa podatkowego i zezwoleń udzielanych przez hiszpańskie organy podatkowe, przeznaczony – niezależnie od wykorzystanych mechanizmów prawnych – do uzyskania korzyści w szczególności przez UIG i przedsiębiorstwa żeglowne.
- 71 Wynika stąd, że w zakresie, w jakim wszystkie argumenty skarżących opierają się na błędnym założeniu, zgodnie z którym każdy z trzech składających się na SLP środków podatkowych, o których mowa w pkt 64 i 65 powyżej, należy analizować indywidualnie w świetle art. 107 TFUE, a nie oceniając SLP jako całość, argumenty te należy oddalić jako oczywiście bezzasadne.
- 72 Otóż w celu ustosunkowania się konkretnie do zarzutów szczegółowych podniesionych przez skarżące, w pierwszej kolejności, jeśli chodzi o zarzuty szczegółowe kwestionujące selektywność niektórych środków podatkowych składających się na SLP, w szczególności stosowania systemu wcześniejszej amortyzacji, stosowania systemu podatku tonażowego do UIG i art. 50 ust. 3 rozporządzenia w sprawie podatku od osób prawnych, Trybunał potwierdził w pkt 57–74 wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60), ocenę Sądu, zgodnie z którą istnienie uznaniowych aspektów SLP może uprzywilejowywać beneficjentów w stosunku do innych podatników znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, i potwierdził, że wcześniejsza amortyzacja ma

zatem charakter selektywny. Ponadto Trybunał orzekł, że Sąd mógł słusznie uznać, iż Komisja nie popełniła błędu, gdy stwierdziła, że wcześniejsza amortyzacja nadaje SLP jako całości charakter selektywny.

- 73 W tych okolicznościach należy oddalić zarzuty szczegółowe skarżących dotyczące tego, że Komisja błędnie uznała, iż system wcześniejszej amortyzacji, stosowanie systemu podatku tonażowego do UIG i art. 50 ust. 3 rozporządzenia w sprawie podatku od osób prawnych, rozpatrywane indywidualnie jako środki podatkowe składające się na SLP, są selektywne.
- 74 W drugiej kolejności, jeśli chodzi o zarzuty szczegółowe skarżących dotyczące wniosku Komisji, zgodnie z którym system wcześniejszej amortyzacji przysparza korzyści gospodarczej beneficjentom SLP, należy zaznaczyć, że w zaskarżonej decyzji Komisja opisała korzyści przyznane UIG i inwestorom będącym ich członkami jako polegające na:
- okoliczności, że przyspieszona amortyzacja może rozpocząć się, zanim składnik aktywów zacznie być wykorzystywany, zgodnie z art. 115 ust. 11 ustawy o podatku od osób prawnych (motyw 132 zaskarżonej decyzji);
 - stosowaniu systemu podatku tonażowego do UIG (motyw 142 rzeczzonej decyzji);
 - odstępstwie od zwykłego stosowania art. 125 ust. 2 tej ustawy, zgodnie z którym niektóre statki morskie, które normalnie zostałyby uznane za używane, uznaje się za nowe przy przejściu do rzeczzonego systemu podatku tonażowego, co skutkuje ostatecznym umorzeniem ukrytych zobowiązań podatkowych (motyw 145 tej decyzji).
- 75 Tymczasem, jak przypomniano w pkt 70 powyżej, w pkt 137 wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60), Trybunał – aby dojść do wniosku, że Komisja naruszyła prawo w odniesieniu do wyznaczenia beneficjentów rozpatrywanej pomocy – wskazał, że SLP stanowi jako całość system pomocy wynikający z zastosowania hiszpańskiego ustawodawstwa podatkowego i zezwoleń udzielanych przez hiszpańskie organy podatkowe, przeznaczony do uzyskania korzyści w szczególności przez UIG i przedsiębiorstwa żeglugowe.
- 76 Wynika stąd, że argument skarżących, zgodnie z którym wcześniejsza amortyzacja nie przysparza korzyści gospodarczej, należy oddalić jako oczywiście bezzasadny, ponieważ opiera się on na błędnym założeniu, zgodnie z którym ten środek podatkowy należy analizować indywidualnie w świetle art. 107 TFUE, a nie dokonując oceny SLP jako całości.
- 77 W trzeciej kolejności, jeśli chodzi o zarzuty szczegółowe skarżących dotyczące braku nowej pomocy, na wstępie należy zaznaczyć, że o ile Komisja ustaliła w motywie 238 zaskarżonej decyzji, iż „poszczególne środki stanowią pomoc państwa (z wyjątkiem przyspieszonej amortyzacji przedmiotu leasingu)”, o tyle nie zmienia to faktu, że – jak wskazano w pkt 68 powyżej – SLP został przeanalizowany łącznie z systemem podatku tonażowego i że to operacja SLP jako całość została uznana za pomoc państwa niezgodną z prawem i częściowo niezgodną z rynkiem wewnętrznym, oraz że podejście to zostało zatwierdzone przez Trybunał, jak przypomniano w pkt 70 powyżej.
- 78 Jak bowiem skarżące potwierdziły na rozprawie, nie kwestionują one tego, że SLP jako system nie został zgłoszony Komisji ani zatwierdzony przez tę instytucję we wcześniejszej decyzji i że wspomniany system, rozpatrywany jako całość, nie może w konsekwencji zostać uznany za pomoc

istniejącą. Ponadto bezsporne jest, że co najmniej jeden ze środków podatkowych składających się na SLP, w szczególności wcześniejsza amortyzacja, rozpatrywany indywidualnie, nie został zgłoszony Komisji i że Komisja nie zatwierdziła go we wcześniejszej decyzji.

- 79 Wynika z tego, że – wbrew temu, co twierdzą skarżące – Komisja, badając SLP w zaskarżonej decyzji, nie musiała stosować procedury mającej zastosowanie do istniejących systemów pomocy.
- 80 W tych okolicznościach należy oddalić zarzuty drugie jako bezzasadne, bez konieczności ustosunkowania się do argumentacji skarżących dotyczącej selektywnego charakteru, istnienia korzyści lub kwalifikacji omawianych środków podatkowych rozpatrywanych indywidualnie jako nowej pomocy.

W przedmiocie zarzutów piątych, dotyczących klauzul umownych chroniących beneficjentów przed odzyskaniem pomocy państwa niezgodnej z prawem i z rynkiem wewnętrznym

- 81 Zarzuty piąte dotyczą naruszenia art. 108 ust. 3 TFUE, art. 14 rozporządzenia nr 659/1999, art. 3 ust. 6 TUE, a także wolności prowadzenia działalności gospodarczej i prawa własności, ustanowionych w art. 16 i 17 Karty.
- 82 W szczególności skarżące podnoszą, że art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji, zgodnie z którym Królestwo Hiszpanii powinno odzyskać pomoc od beneficjentów, przy czym „nie przysługuje [im] możliwość przeniesienia związanych z tym [z odzyskaniem] obciążeń na inne osoby”, błędnie przewiduje, iż klauzule umowne, na podstawie których inwestorzy mogą żądać w szczególności od stoczni kwot, które musieli zwrócić państwu (zwane dalej „klauzulami odszkodowawczymi”), są nieważne.
- 83 Zdaniem skarżących w postępowaniach kontrolnych w sprawie pomocy państwa Komisja nie jest uprawniona, aby uznać, jak uczyniła to w motywie 275 zaskarżonej decyzji, że klauzule odszkodowawcze zawarte między jednostkami są sprzeczne z samą istotą systemu kontroli pomocy państwa. Nie może ona zakazać przepływów gospodarczych lub porozumień odszkodowawczych między jednostkami, które nie mają wpływu na państwo ani na jego zasoby.
- 84 Komisja kwestionuje argumenty skarżących.
- 85 Przede wszystkim jeśli chodzi o zasadę kompetencji powierzonych, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 5 ust. 2 TUE Unia działa wyłącznie w granicach kompetencji przyznanych jej przez państwa członkowskie w traktatach do osiągnięcia określonych w nich celów. Zgodnie z art. 4 ust. 1 TUE i art. 5 ust. 2 TUE wszelkie kompetencje nieprzyznane Unii w traktatach należą do państw członkowskich.
- 86 Jeśli chodzi o zasady regulujące role Komisji i władz krajowych w dziedzinie pomocy państwa, należy przypomnieć, że stosownie do art. 108 TFUE i art. 14 ust. 1 rozporządzenia nr 659/1999, mającego zastosowanie *ratione temporis* do okoliczności faktycznych niniejszej sprawy, Komisja jest uprawniona nie tylko do oceny zgodności pomocy państwa z rynkiem wewnętrznym, ale również do nakazania odzyskania pomocy niezgodnej z prawem i z rynkiem wewnętrznym. W szczególności zgodnie z art. 14 ust. 1 tego rozporządzenia, w przypadku gdy zostały podjęte decyzje negatywne w sprawach pomocy przyznanej bezprawnie, Komisja podejmuje decyzję, że zainteresowane państwo członkowskie „podejmie wszelkie konieczne środki w celu windykacji [odzyskania] pomocy od beneficjenta”. Jeśli nakaz odzyskania pomocy powinien być wykonany przez organy krajowe zgodnie z procedurami przewidzianymi w prawie krajowym, należy

przypomnieć, że autonomia proceduralna państw członkowskich jest ograniczona w szczególności zasadą skuteczności prawa Unii, jak wynika w istocie z art. 14 ust. 3 tego rozporządzenia.

- 87 W związku z tym państwo członkowskie, które jest adresatem decyzji nakazującej mu odzyskanie pomocy niezgodnej z prawem, jest zobowiązane zgodnie z art. 288 TFUE do podjęcia wszelkich odpowiednich środków, aby zapewnić wykonanie tej decyzji. Winno ono doprowadzić do skutecznego odzyskania należnych kwot w celu wyeliminowania zakłócenia konkurencji spowodowanego przewagą konkurencyjną wynikającą z przyznania niezgodnej z prawem pomocy (zob. wyrok z dnia 24 stycznia 2013 r., Komisja/Hiszpania, C-529/09, EU:C:2013:31, pkt 91 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 88 Celem nałożenia na państwo członkowskie obowiązku zniesienia pomocy uznanej przez Komisję za niezgodną z rynkiem wewnętrznym poprzez jej odzyskanie jest, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, przywrócenie sytuacji istniejącej przed przyznaniem tej pomocy. Cel ten zostaje osiągnięty w momencie, w którym sporna pomoc, powiększona w razie potrzeby o odsetki za zwłokę, zostaje zwrócona przez beneficjenta lub, inaczej rzecz ujmując, przez przedsiębiorstwa, które z niej faktycznie skorzystały. Poprzez jej zwrot beneficjent traci bowiem przewagę, którą uzyskał na rynku względem swych konkurentów, a sytuacja sprzed wypłaty pomocy zostaje przywrócona (zob. wyrok z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja, C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60, pkt 130 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 89 Ponadto stosowanie reguł Unii w dziedzinie pomocy państwa jest oparte na obowiązku lojalnej współpracy między sądami krajowymi z jednej strony a Komisją i sądami Unii z drugiej strony, w ramach której to współpracy każdy z tych organów wykonuje funkcje powierzone mu przez traktat FUE. W ramach tej współpracy sądy krajowe powinny zastosować wszelkie właściwe środki ogólne lub szczególne w celu zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z prawa Unii i powstrzymać się od wszelkich działań mogących zagrozić realizacji celów traktatu, jak wynika z art. 4 ust. 3 TUE (zob. wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 90 Tak więc w ramach kontroli przestrzegania przez państwa członkowskie obowiązków nałożonych na nie przez art. 107 i 108 TFUE sądy krajowe i Komisja wykonują odrębne i uzupełniające się zadania. Podczas gdy ocena zgodności środków pomocy z rynkiem wewnętrznym należy do wyłącznych kompetencji Komisji działającej pod kontrolą sądów Unii, sądy krajowe czuwają nad ochroną praw jednostek w przypadku naruszenia obowiązku uprzedniego zgłoszenia Komisji pomocy państwa, przewidzianego w art. 108 ust. 3 TFUE (zob. wyrok z dnia 21 października 2003 r., van Calster i in., C-261/01 i C-262/01, EU:C:2003:571, pkt 74, 75 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 91 To w świetle tych zasad należy zbadać zarzuty piąte.
- 92 Na wstępie należy zaznaczyć, że zawarte w art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji stwierdzenie, zgodnie z którym Królestwo Hiszpanii powinno odzyskać pomoc od beneficjentów, przy czym „nie przysługuje [im] możliwość przeniesienia związanych z tym [z odzyskaniem] obciążeń na inne osoby”, jest sformułowane szeroko i nie ogranicza się wyraźnie w swym brzmieniu do klauzul odszkodowawczych analizowanych przez Komisję w motywach 270–276 rzeczowej decyzji.

- 93 Tymczasem zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sentencja zawarta w akcie jest nierozzerwalnie związana z jego uzasadnieniem i w razie potrzeby powinna być interpretowana z uwzględnieniem motywów, które doprowadziły do jej przyjęcia (zob. wyroki: z dnia 26 marca 2020 r., Hungeod i in., C-496/18 i C-497/18, EU:C:2020:240, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 17 września 2007 r., Microsoft/Komisja, T-201/04, EU:T:2007:289, pkt 1258 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 94 Ponadto zgodnie z ogólną zasadą wykładni akt prawny Unii powinien być interpretowany – tak dalece, jak to możliwe – w sposób, który nie podważa jego ważności, i w zgodzie z całością prawa pierwotnego (zob. wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., McDonagh, C-12/11, EU:C:2013:43, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 95 Wynika stąd, że w niniejszej sprawie art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji należy odczytywać w świetle motywów 270–276 tej decyzji.
- 96 W tym względzie prawdą jest, że w motywie 270 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała w sposób ogólny, że „w niektórych umowach zawartych pomiędzy inwestorami, przedsiębiorstwami żeglugowymi i stoczniami znajdują się klauzule”, zgodnie z którymi „w przypadku nieuzyskania zakładanych korzyści podatkowych stocznie są zobowiązane do wyrównania strat poniesionych z tego tytułu przez pozostałe strony umowy”. Jednakże należy zauważyć, że we wspomnianej decyzji Komisja nie wskazała konkretnie tych klauzul i nie przytoczyła ich brzmienia. Ponadto, jak Komisja przyznała w istocie na rozprawie, należy zauważyć, że wspomniane klauzule nie dotyczą konkretnie przypadku odzyskania pomocy państwa niezgodnej z prawem lub z rynkiem wewnętrznym, lecz, bardziej ogólnie, konsekwencji ewentualnego niezatwierdzenia przez właściwe organy korzyści podatkowych wynikających z SLP lub zakwestionowania ich ważności po ich zatwierdzeniu.
- 97 Tymczasem w motywach 271 i następnych zaskarżonej decyzji Komisja dokonała bardziej konkretnego ustalenia specyficznych aspektów klauzul odszkodowawczych, które jej zdaniem okazują się problematyczne w kontekście odzyskania pomocy niezgodnej z prawem i z rynkiem wewnętrznym. Otóż w motywach 272–274 rzeczonej decyzji Komisja wyjaśniła, że osiągnięcie celu odzyskania pomocy, który polega na przywróceniu wcześniejszej sytuacji, a w szczególności na wyeliminowaniu zakłócenia konkurencji spowodowanego przewagą konkurencyjną powstałą na skutek przyznania niezgodnej z prawem i z rynkiem wewnętrznym pomocy, nie byłoby możliwe, gdyby osoby prywatne mogły w ramach klauzul umownych zmieniać skutki decyzji Komisji o odzyskaniu pomocy. W motywie 275 tej decyzji Komisja uznała, że klauzule umowne chroniące beneficjentów pomocy przed zwrotem pomocy niezgodnej z prawem i z rynkiem wewnętrznym poprzez przeniesienie ryzyka prawnego i ekonomicznego związanego z takim zwrotem na inne osoby są sprzeczne z istotą systemu kontroli pomocy państwa, który stanowi zbiór zasad porządku publicznego.
- 98 W związku z tym, niezależnie od szerokiego sformułowania, stwierdzenie zawarte w art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji należy rozumieć w ten sposób, że dotyczy ono jedynie klauzul odszkodowawczych w zakresie, w jakim mogą one być interpretowane jako chroniące beneficjentów pomocy niezgodnej z prawem i z rynkiem wewnętrznym przed jej odzyskaniem.
- 99 Następnie należy zauważyć, że wbrew twierdzeniom skarżących zawarte w art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji stwierdzenie nie oznacza, iż Komisja przewidziała, że klauzule odszkodowawcze będą nieważne, ponieważ takie uprawnienie przysługuje w stosownych przypadkach sądom krajowym.

- 100 Stwierdzenie zawarte w art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji należy bowiem rozumieć w ten sposób, że ma ono na celu jedynie wyjaśnienie zakresu obowiązku odzyskania pomocy spoczywającego, zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 87 i 88 powyżej, na Królestwie Hiszpanii.
- 101 W szczególności w zakresie, w jakim klauzule odszkodowawcze można interpretować w sposób wskazany w pkt 98 powyżej, mogłyby one uniemożliwić danemu państwu członkowskiemu wywiązanie się z ciążącego na nim obowiązku odzyskania pomocy niezgodnej z prawem i z rynkiem wewnętrznym od beneficjentów, którzy faktycznie z niej skorzystali. Ze względu na te klauzule owi beneficjenci uniknęliby bowiem obciążeń związanych z odzyskaniem pomocy, co nie pozwoliłoby na przywrócenie sytuacji istniejącej przed przyznaniem pomocy. Jak słusznie podnosi Komisja, taka sytuacja mogłaby podważyć skuteczność systemu kontroli pomocy państwa ustanowionego w traktacie. Do Królestwa Hiszpanii, w tym do sądów krajowych, należy zatem zapewnienie, aby obowiązek odzyskania pomocy od beneficjentów lub, innymi słowy, od przedsiębiorstw, które faktycznie z niej skorzystały, zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 88 powyżej, był w pełni przestrzegany.
- 102 Tak więc stwierdzenie zawarte w art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji nie oznacza, że Komisja przekroczyła kompetencje przyznane jej na podstawie art. 14 ust. 1 rozporządzenia nr 659/1999. O ile bowiem prawdą jest, że odzyskanie zostaje przeprowadzone zgodnie z procedurami przewidzianymi w prawie krajowym odnośnego państwa członkowskiego stosownie do art. 14 ust. 3 tego rozporządzenia, o tyle ten ostatni przepis wymaga, aby owe procedury umożliwiały bezzwłoczne i skuteczne wykonanie decyzji Komisji. W konsekwencji nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby Komisja stwierdziła we wspomnianej decyzji, że Królestwo Hiszpanii powinno zapewnić, by beneficjenci zwrócili kwoty pomocy, z której faktycznie skorzystali, bez możliwości przeniesienia obciążeń związanych z odzyskaniem tych kwot na drugą stronę umowy.
- 103 W niniejszej sprawie wniosek ten jest tym bardziej uzasadniony, że – jak Komisja potwierdziła na rozprawie – klauzule odszkodowawcze są przewidziane w umowach ramowych zawartych między różnymi uczestnikami operacji SLP. Tymczasem owe umowy ramowe stanowią część wszystkich prawnie wiążących umów, które – jak podkreślił Trybunał w wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60, pkt 138) – zostały przedłożone organom podatkowym i które owe organy uwzględniły w celu udzielenia zezwoleń na wcześniejszą amortyzację. W pkt 137 tego wyroku Trybunał potwierdził, że SLP należy oceniać jako całość obejmującą nie tylko właściwe hiszpańskie przepisy podatkowe, lecz również zezwolenia udzielone przez hiszpańskie organy podatkowe, a tym samym wspomniane prawnie wiążące umowy.
- 104 W takich okolicznościach, ponieważ przy ocenie zgodności SLP z zasadami pomocy państwa zwrócono uwagę Komisji na istnienie klauzul odszkodowawczych przewidzianych w umowach przedłożonych organom podatkowym, które to umowy owe organy uwzględniły w celu udzielenia zezwoleń na wcześniejszą amortyzację, Komisja nie wyszła poza swoje kompetencje, gdy przypomniała w istocie, że Królestwo Hiszpanii powinno odzyskać pomoc od jej beneficjentów, przy czym ci ostatni nie mogą na podstawie klauzul odszkodowawczych przenieść obciążeń związanych z odzyskaniem pomocy na drugą stronę umowy, zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 88 powyżej.
- 105 W świetle całości powyższych rozważań należy oddalić argumenty skarżących, zgodnie z którymi Komisja przekroczyła swe kompetencje, gdy dokonała stwierdzenia w art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji.

- 106 Żaden z pozostałych argumentów skarżących nie może podważyć zgodności z prawem tego stwierdzenia.
- 107 Po pierwsze, skarżące powołują się na brak spójności ze względu na fakt, że w zaskarżonej decyzji Komisja ingerowała w umowy prywatne, zakazując przepływów gospodarczych wynikających z klauzul odszkodowawczych zawartych między jednostkami i zwalniając jednocześnie stocznie i przedsiębiorstwa żeglugowe z obowiązku zwrotu, jako że uzyskane korzyści wynikały ze stosunku prywatnoprawnego pomiędzy tymi podmiotami.
- 108 W tym względzie należy zauważyć, że w następstwie wyroku Trybunału z dnia 2 lutego 2023 r., *Hiszpania i in./Komisja* (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60, pkt 137, 138), taka ewentualna sprzeczność w każdym razie ustała, ponieważ – we wspomnianym wyroku i jak wskazano w pkt 103 powyżej – Trybunał potwierdził, że przy ocenie SLP jako całości Komisja powinna uwzględnić przedłożone organom podatkowym umowy, które owe organy uwzględniły w celu udzielenia zezwoleń na wcześniejszą amortyzację. Argument ten nie może zatem zostać uwzględniony w następstwie wydania wspomnianego wyroku.
- 109 Po drugie, zdaniem skarżących, zakazując stosowania klauzul odszkodowawczych, zaskarżona decyzja jest sprzeczna z orzecznictwem Trybunału i praktyką decyzyjną Komisji, która nie sformułowała żadnych zastrzeżeń wobec porozumień między sprzedającymi i kupującymi regulujących między osobami prywatnymi konsekwencje ewentualnego odzyskania niezgodnej z prawem pomocy.
- 110 Jednakże wbrew temu, co twierdzą skarżące, nic w orzecznictwie Trybunału nie stoi na przeszkodzie temu, by nakazując odzyskanie niezgodnej z prawem i z rynkiem wewnętrznym pomocy, Komisja stwierdziła, że dane państwo członkowskie powinno odzyskać tę pomoc od jej beneficjentów, przy czym owi beneficjenci nie mogą na podstawie klauzul odszkodowawczych takich jak klauzule omawiane w niniejszej sprawie przenieść obciążeń związanych z odzyskaniem pomocy na drugą stronę umowy, i to pomimo ewentualnych konsekwencji tego stwierdzenia dla umów zawartych między osobami prywatnymi.
- 111 Przeciwnie, w wyroku z dnia 8 grudnia 2011 r., *Residex Capital IV* (C-275/10, EU:C:2011:814), przytoczonym w motywie 274 zaskarżonej decyzji, Trybunał podkreślił, że obowiązek odzyskania pomocy państwa wypłaconej niezgodnie z prawem wymaga, aby beneficjent utracił przewagę, jaką posiadał na rynku względem swoich konkurentów, oraz by przywrócono sytuację sprzed wypłaty pomocy (zob. pkt 34 wspomnianego wyroku). Ponadto Trybunał orzekł, że aby zaradzić zakłóceniu konkurencji spowodowanemu przez pomoc, sądy krajowe mogą interweniować i stwierdzić nieważność umów również ze szkodą dla stron, które nie są beneficjentami pomocy. Tymczasem w niniejszej sprawie stwierdzenie zawarte w art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji jedynie przypomina Królestwu Hiszpanii o ciążyącym na nim obowiązku odzyskania pomocy od jej beneficjentów w celu przywrócenia sytuacji sprzed wypłaty tej pomocy. Wbrew temu, co twierdzą skarżące, okoliczność, że – w odróżnieniu od niniejszej sprawy – sprawa, która doprowadziła do wydania wyżej wymienionego wyroku, dotyczy pomocy w formie gwarancji państwa, a także właściwości sądów krajowych do stwierdzenia nieważności umów prywatnych, jest w tym względzie bez znaczenia. Jak bowiem wskazano w pkt 99 powyżej, stwierdzenie zawarte w art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji nie oznacza, że Komisja przewidziała nieważność klauzul odszkodowawczych.

- 112 Ponadto w zakresie, w jakim skarżące podnoszą, że zaskarżona decyzja jest sprzeczna z niektórymi wcześniejszymi decyzjami Komisji, nawet przy założeniu, iż tak jest, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem praktyka decyzyjna Komisji dotycząca innych spraw nie może mieć wpływu na zgodność z prawem decyzji, którą można oceniać jedynie w świetle obiektywnie obowiązujących postanowień traktatu (zob. podobnie wyrok z dnia 19 października 2022 r., Ighoga Region 10 i in./Komisja, T-582/20, niepublikowany, EU:T:2022:648, pkt 215 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 113 Po trzecie, zdaniem skarżących stwierdzenie zawarte w art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji narusza też wolność prowadzenia działalności gospodarczej zapisaną w art. 16 Karty. Uważają one ponadto, że wspomniane stwierdzenie w nieuzasadniony sposób pozbawia inwestorów UIG prawa do odszkodowania przysługującego im w szczególności wobec stoczni, powodując w ten sposób ich wywłaszczenie z praw prywatnych z naruszeniem prawa własności zapisanego w art. 17 Karty.
- 114 W tym względzie należy zauważyć, że stosownie do art. 16 Karty uznaje się wolność prowadzenia działalności gospodarczej zgodnie z prawem Unii oraz ustawodawstwami i praktykami krajowymi.
- 115 Ochrona przyznana przez ten artykuł obejmuje wolność prowadzenia działalności gospodarczej lub handlowej, swobodę zawierania umów i wolną konkurencję (zob. wyrok z dnia 16 lipca 2020 r., Adusbef i in., C-686/18, EU:C:2020:567, pkt 82 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 116 Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem wolność prowadzenia działalności gospodarczej nie jest uprawnieniem bezwzględny. Może ona podlegać różnorodnym ingerencjom władz publicznych, które mają prawo ustanowić w interesie ogólnym ograniczenia w prowadzeniu działalności gospodarczej (zob. wyrok z dnia 16 lipca 2020 r., Adusbef i in., C-686/18, EU:C:2020:567, pkt 83 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 117 Zgodnie z art. 17 ust. 1 Karty każdy ma prawo do władania, używania, rozporządzania i przekazania w drodze spadku mienia nabytego zgodnie z prawem i nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym, w przypadkach i na warunkach przewidzianych w ustawie, za słusznym odszkodowaniem za jej utratę wypłaconym we właściwym terminie. Korzystanie z mienia może podlegać regulacji ustawowej w zakresie, w jakim jest to konieczne ze względu na interes ogólny (wyrok z dnia 16 lipca 2020 r., Adusbef i in., C-686/18, EU:C:2020:567, pkt 84).
- 118 W tym względzie należy przypomnieć, że zagwarantowane w tym postanowieniu prawo własności nie jest uprawnieniem bezwzględny i że korzystanie z niego może być przedmiotem ograniczeń, pod warunkiem że ograniczenia te rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego, do których dąży Unia, i nie stanowią, ze względu na zamierzony cel, nieproporcjonalnej i niedopuszczalnej ingerencji naruszającej samą istotę zagwarantowanych w ten sposób praw (zob. wyrok z dnia 16 lipca 2020 r., Adusbef i in., C-686/18, EU:C:2020:567, pkt 85 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 119 Co więcej, należy również przypomnieć, że zgodnie z art. 52 ust. 1 Karty dopuszcza się wprowadzanie ograniczeń w korzystaniu z praw i wolności uznanych w Karcie, takich jak wolność prowadzenia działalności gospodarczej i prawo własności, o ile ograniczenia te są przewidziane ustawą, szanują istotę tych praw i wolności, a ponadto, z poszanowaniem zasady proporcjonalności, są one konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznawanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób (wyrok z dnia 16 lipca 2020 r., Adusbef i in., C-686/18, EU:C:2020:567, pkt 86).

- 120 W niniejszej sprawie nawet przy założeniu, że stwierdzenie zawarte w art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji zostanie uznane za ograniczające wolność prowadzenia działalności gospodarczej i prawo własności, należy przede wszystkim zaznaczyć, iż ograniczenie to wynika w szczególności z obowiązku odzyskania pomocy przewidzianego w art. 108 ust. 2 TFUE oraz w art. 14 ust. 1 rozporządzenia nr 659/1999, wobec czego jest ono przewidziane prawem.
- 121 Jeśli chodzi o przesłankę dotyczącą poszanowania istoty wolności prowadzenia działalności gospodarczej i prawa własności, należy stwierdzić, że skarżące nie kwestionują tego, iż stwierdzenie zawarte w art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji nie ma wpływu na tę istotę.
- 122 Następnie owo stwierdzenie służy realizacji celu leżącego w interesie ogólnym. Jak wskazano bowiem w pkt 101 i 102 powyżej, ma ono na celu zapewnienie, by klauzule odszkodowawcze nie naruszały ciążącego na Królestwie Hiszpanii obowiązku odzyskania pomocy, oraz, bardziej ogólnie, zapewnienie skuteczności systemu kontroli pomocy państwa ustanowionego w traktacie.
- 123 Ponadto skarżące nie przedstawiły Sądowi żadnego dowodu, który pozwoliłby uznać, że w świetle tego celu stwierdzenie zawarte w art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji stanowi nieproporcjonalną lub niedopuszczalną ingerencję naruszającą samą istotę wolności prowadzenia działalności gospodarczej lub prawa własności.
- 124 Wreszcie, jeśli chodzi o konieczny charakter stwierdzenia zawartego w art. 4 ust. 1 zaskarżonej decyzji, skarżące nie przedstawiły żadnego dowodu pozwalającego uznać, że dokonując owego stwierdzenia, Komisja przekroczyła granice tego, co jest konieczne do realizacji zamierzonych celów, które zostały przypomniane w pkt 122 powyżej, takich jak w szczególności przywrócenie sytuacji sprzed przyznania pomocy i zwrot omawianej pomocy przez beneficjentów. Poza tym, jak Sąd stwierdził w pkt 102 powyżej, art. 4 ust. 1 tej decyzji jedynie precyzuje zakres ciążącego na Królestwie Hiszpanii obowiązku odzyskania pomocy.
- 125 W świetle powyższego zarzuty piąte należy oddalić jako bezzasadne.
- 126 Należy stwierdzić, że skargi stały się częściowo bezprzedmiotowe i że w pozostałym zakresie należy je uznać za bezzasadne.

W przedmiocie kosztów

- 127 Zgodnie z art. 134 § 1 regulaminu postępowania przed Sędem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę.
- 128 Ponadto zgodnie z art. 137 regulaminu postępowania w przypadku umorzenia postępowania Sąd rozstrzyga o kosztach według uznania.
- 129 W niniejszej sprawie stwierdzono, że spór stał się w części bezprzedmiotowy. Tymczasem następcza częściowa bezprzedmiotowość sporu jest konsekwencją naruszenia prawa przez Komisję – podniesionego też przez skarżące w ramach niniejszych skarg – które doprowadziło do stwierdzenia przez Trybunał częściowej nieważności zaskarżonej decyzji w wyroku z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60).
- 130 Skarżące przegrały natomiast sprawę w odniesieniu do tej części sporu, co do której nadal należy orzec.

131 W tych okolicznościach Sąd postanowił obciążyć każdą ze stron jej własnymi kosztami.

Z powyższych względów

SĄD (ósma izba w składzie powiększonym)

orzeka, co następuje:

- 1) Postępowanie w przedmiocie skarg zostaje umorzone w zakresie, w jakim owe skargi są skierowane przeciwko art. 1 decyzji Komisji 2014/200/UE z dnia 17 lipca 2013 r. w sprawie pomocy państwa SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) wdrożonej przez Hiszpanię – System podatkowy stosowany do niektórych umów leasingu finansowego, zwany również hiszpańskim systemem leasingu podatkowego, w zakresie, w jakim wskazano w nim ugrupowania interesów gospodarczych i ich inwestorów jako jedynych beneficjentów pomocy, o której mowa w tej decyzji, i przeciwko art. 4 ust. 1 wspomnianej decyzji w zakresie, w jakim nakazano w nim Królestwu Hiszpanii odzyskanie całej kwoty pomocy, o której mowa w tej decyzji, od inwestorów ugrupowań interesów gospodarczych, którzy z niej skorzystali.
- 2) W pozostałym zakresie skargi zostają oddalone.
- 3) Każda ze stron pokrywa własne koszty.

Kornezov

De Baere

Petrлік

Kecsmár

Kingston

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 21 lutego 2024 r.

Podpisy