



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 2 lutego 2023 r.*

Odwołanie – Pomoc państwa – Artykuł 107 ust. 1 TFUE – System podatkowy stosowany do niektórych umów leasingu finansowego w celu nabycia statków (hiszpański system leasingu finansowego) – Warunek dotyczący selektywności – Obowiązek uzasadnienia – Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań – Zasada pewności prawa – Odzyskanie pomocy

W sprawach połączonych C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P

mających za przedmiot trzy odwołania w trybie art. 56 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wniesione w dniach 1 i 3 grudnia 2020 r.,

Królestwo Hiszpanii, które reprezentowali S. Centeno Huerta, A. Gavela Llopis, I. Herranz Elizalde i S. Jiménez García, w charakterze pełnomocników,

strona skarżąca w sprawie C-649/20 P,

Lico Leasing SA, z siedzibą w Madrycie (Hiszpania),

Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA, z siedzibą w Madrycie,

które reprezentowali J.M. Rodríguez Cárcamo i A. Sánchez, abogados,

strona skarżąca w sprawie C-658/20 P,

Caixabank SA, z siedzibą w Barcelonie (Hiszpania),

Asociación Española de Banca, z siedzibą w Madrycie,

Unicaja Banco SA, z siedzibą w Maladze (Hiszpania),

Liberbank SA, z siedzibą w Madrycie,

Banco de Sabadell SA, z siedzibą w Sabadell (Hiszpania),

Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA, z siedzibą w Bilbao (Hiszpania),

Banco Santander SA, z siedzibą w Santander (Hiszpania),

Santander Investment SA, z siedzibą w Boadilla del Monte (Hiszpania),

* Język postępowania: hiszpański.

Naviera Séneca AIE, z siedzibą w Las Palmas de Gran Canaria (Hiszpania),
Industria de Diseño Textil SA (Inditex), z siedzibą w Arteixo (Hiszpania),
Naviera Nebulosa de Omega AIE, z siedzibą w Las Palmas de Gran Canaria,
Abanca Corporación Bancaria SA, z siedzibą w Betanzos (Hiszpania),
Ibercaja Banco SA, z siedzibą w Saragossie (Hiszpania),
Naviera Bósforo AIE, z siedzibą w Las Palmas de Gran Canaria,
Joyería Tous SA, z siedzibą w Léridzie (Hiszpania),
Corporación Alimentaria Guissona SA, z siedzibą w Guissonie (Hiszpania),
Naviera Muriola AIE, z siedzibą w Madrycie,
Poal Investments XXI SL, z siedzibą w San Sebastián de los Reyes (Hiszpania),
Poal Investments XXII SL, z siedzibą w San Sebastián de los Reyes,
Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE, z siedzibą w Madrycie,
Naviera Cabo Domaio, C-1659 AIE, z siedzibą w Madrycie,
Caamaño Sistemas Metálicos SL, z siedzibą w Culleredo (Hiszpania),
Blumaq SA, z siedzibą w Vall de Uxó (Hiszpania),
Grupo Ibérica de Congelados SA, z siedzibą w Vigo (Hiszpania),
RNB SL, z siedzibą w La Pobla de Vallbona (Hiszpania),
Inversiones Antaviana SL, z siedzibą w Paternie (Hiszpania),
Banco de Albacete SA, z siedzibą w Boadilla del Monte,
Bodegas Muga SL, z siedzibą w Haro (Hiszpania), oraz
Aluminios Cortizo SAU, z siedzibą w Padrón (Hiszpania),

które reprezentowali E. Abad Valdenebro, J.L. Buendía Sierra, R. Calvo Salinero i A. Lamadrid de Pablo, abogados,

strona skarżąca w sprawie C-662/20 P,

popierane przez:

Decal España SA, z siedzibą w Barcelonie, którą reprezentował M.-J. Silva Sánchez, abogado,

interwениent w sprawie C-662/20 P,

w której drugą stroną postępowania jest:

Komisja Europejska, którą reprezentowali J. Carpi Badía, V. Di Bucci, É. Gippini Fournier i P. Němečková, w charakterze pełnomocników,

strona pozwana w pierwszej instancji,

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

w składzie: E. Regan, prezes izby, D. Gratsias, M. Ilešič, I. Jarukaitis (sprawozdawca) i Z. Csehi, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: M. Ferreira, główna administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 czerwca 2022 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 29 września 2022 r.,

wyduje następujący

Wyrok

- 1 W swych odwołaniach Królestwo Hiszpanii, Lico Leasing SA i Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión (zwane dalej „PYMAR”) SA, a także Caixabank SA, Asociación Española de Banca, Unicaja Banco SA, Liberbank SA, Banco de Sabadell SA, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA, Banco Santander SA, Santander Investment SA, Naviera Séneca AIE, Industria de Diseño Textil SA (Inditex), Naviera Nebulosa de Omega AIE, Abanca Corporación Bancaria SA, Ibercaja Banco SA, 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 Albacete SA, Bodegas Muga SL i Aluminios Cortizo SAU (zwane dalej łącznie „Caixabank i in.”) wnoszą o uchylenie wyroku z dnia 23 września 2020 r., Hiszpania i in./Komisja (T-515/13 RENV i T-719/13 RENV, EU:T:2020:434; zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem”), w którym Sąd oddalił skargi o stwierdzenie nieważności wniesione przez Królestwo Hiszpanii, Lico Leasing i PYMAR na decyzję 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 finansowego (Dz.U. 2014, L 114, s. 1, zwaną dalej „zaskarżoną decyzją”).

I. Okoliczności powstania sporu

- 2 W następstwie skarg złożonych do Komisji Europejskiej informujących o tym, że hiszpański system leasingu podatkowego stosowany do niektórych umów leasingu finansowego w celu nabycia statków (zwany dalej „SLP”) umożliwił przedsiębiorstwom żeglugowym zakup statków zbudowanych w hiszpańskich stoczniach po cenach o 20–30% niższych, wszczęła ona 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).
- 3 W toku tego postępowania Komisja stwierdziła, że SLP był stosowany, do dnia wydania tej decyzji, w transakcjach obejmujących budowę statków morskich 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 („UIG”) utworzonego przez bank i inwestorów nabywających udziały w tym UIG. Ugrupowanie to brało statek w leasing od przedsiębiorstwa leasingowego od 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 ze sporną decyzją chodziło o system planowania podatkowego w celu generowania korzyści podatkowych dla inwestorów w ramach „przejrzystego fiskalnie” UIG oraz przekazania części z tych korzyści przedsiębiorstwu żeglugowemu w formie niższej ceny tego samego statku.
- 4 Komisja stwierdziła, że operacje dokonane w ramach SLP łączyły pięć środków przewidzianych w wielu przepisach Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (królewskiego dekretu legislacyjnego nr 4/2004 zatwierdzającego wersję ujednoliconą hiszpańskiej ustawy o podatku od osób prawnych) z dnia 5 marca 2004 r. (BOE nr 61 z dnia 11 marca 2004 r., s. 10951; zwanego dalej „TRLIS”) oraz Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (królewskiego dekretu legislacyjnego nr 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. 37072; zwanego dalej „RIS”). Tymi pięcioma środkami były: przyspieszona amortyzacja przedmiotu leasingu przewidziana w art. 115 ust. 6 TRLIS (zwana dalej „wcześniejszą amortyzacją”), uznaniowe zastosowanie wcześniejszej amortyzacji przedmiotu leasingu wynikające z art. 48 ust. 4 i z art. 115 ust. 11 TRLIS, a także z art. 49 RIS, przepisy dotyczące UIG, system podatku tonażowego przewidziany w art. 124–128 TRLIS i przepisy art. 50 ust. 3 RIS.
- 5 Zgodnie z art. 115 ust. 6 TRLIS wcześniejsza 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 i zaczynał być użytkowany przez leasingobiorcę. Jednak zgodnie z art. 115 ust. 11 TRLIS ministerstwo gospodarki i finansów mogło, na formalny wniosek leasingobiorcy, wyznaczyć wcześniejszą datę rozpoczęcia danej amortyzacji. W art. 115 ust. 11 TRLIS przewidziano dwa ogólne warunki owej wcześniejszej amortyzacji. Szczególnie warunki mające zastosowanie do UIG zawarto w art. 48 ust. 4 TRLIS. Procedura udzielania zezwoleń przewidziana w art. 115 ust. 11 TRLIS została opisana szczegółowo w art. 49 RIS.

- 6 System podatku tonażowego został zatwierdzony w 2002 r. jako pomoc 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”) i 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; zwaną dalej „decyzją Komisji z dnia 27 lutego 2002 r. w sprawie podatku tonażowego”). W tym systemie 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 nie są one przedsiębiorstwami żeglugowymi.
- 7 W art. 125 ust. 2 TRLIS 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 RIS 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 TRLIS, bez uwzględnienia okoliczności, że były już zamortyzowane, skutkiem czego potencjalne zyski ze sprzedaży aktywów trwałych nie były opodatkowane. Odstępstwo to, które nie zostało zgłoszone 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 TRLIS, to jest w odniesieniu do leasingowanych nowo wybudowanych statków morskich zakupionych w ramach operacji SLP – z jednym wyjątkiem – od hiszpańskich stoczni.
- 8 Stosując wszystkie powyższe środki, UIG 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 jest zazwyczaj następnie równoważona wyższymi podatkami, jakie należy zapłacić, gdy ów statek został w pełni zamortyzowany lub gdy został on sprzedany, a sprzedaż generuje 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, umożliwiającego pełne zwolnienie z podatku od 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 spornej decyzji Komisja stwierdziła, że spośród tych środków środki wynikające z art. 115 ust. 11 TRLIS 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 RIS (zwane dalej „spornymi środkami podatkowymi”) stanowią pomoc państwa dla UIG i ich inwestorów udzielaną 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 były niezgodne z rynkiem wewnętrznym z wyjątkiem kwoty pomocy, która odpowiadała wynagrodzeniu przyjętemu na rynku za pośrednictwo inwestorów finansowych lub kwoty pomocy, która była przekazywana przedsiębiorstwom transportu morskiego uprawnionym do jej otrzymywania na podstawie wytycznych w sprawie transportu morskiego. Stwierdziła ona, że Królestwo Hiszpanii powinno zaprzestać stosowania tego programu pomocy w zakresie, w jakim jest on niezgodny z rynkiem wewnętrznym, i 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 dochodzi się zwrotu pomocy udzielonej w ramach operacji finansowania, w przypadku których właściwe organy krajowe zdecydowały o przyznaniu środków na mocy prawnie wiążącego aktu przyjętego przed dniem 30 kwietnia 2007 r., będącym datą publikacji w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* jej decyzji 2007/256/WE z dnia 20 grudnia 2006 r. dotyczącej systemu pomocy wprowadzonego przez Francję na mocy art. 39 CA kodeksu podatkowego (code général des impôts) – pomoc państwa nr C 46/2004 (ex NN 65/2004) (Dz.U. 2007, L 112, s. 41; zwanej dalej „decyzją w sprawie francuskich podatkowych UIG”).

II. Postępowanie poprzedzające wniesienie odwołań i zaskarżony wyrok

- 11 Skargami złożonymi w sekretariacie Sądu w dniu 25 września i w dniu 30 grudnia 2013 r. Królestwo Hiszpanii z jednej strony oraz Lico Leasing i PYMAR z drugiej strony wniosły skargę o stwierdzenie nieważności spornej decyzji. Sprawy te połączono do celów wydania wyroku.
- 12 W wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., Hiszpania i in./Komisja (T-515/13 i T-719/13, EU:T:2015:1004) Sąd stwierdził nieważność spornej decyzji.
- 13 Pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 29 lutego 2016 r. Komisja wniosła odwołanie od tego wyroku Sądu. W ramach tego odwołania Bankia SA, która od tego czasu została wchłonięta przez Caixabank, i 33 pozostałe jednostki zostały postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hiszpania i in. (C-128/16 P, niepublikowanym, EU:C:2016:1007) dopuszczone do udziału w sprawie w charakterze interwenientów popierających żądania Lico Leasing i PYMAR.
- 14 W wyroku z dnia 25 lipca 2018 r., Komisja/Hiszpania i in. (C-128/16 P, EU:C:2018:591) Trybunał uchylił ten wyrok Sądu, przekazał Sądowi sprawę do ponownego rozpoznania, zastrzegł, że rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie, oraz orzekł, że interwenienci w postępowaniu odwoławczym pokrywają własne koszty.
- 15 W następstwie tego odwołania Sąd oddalił skargi w zaskarżonym wyroku. W tym wyroku Sąd oddalił zarzut wnoszących odwołanie, oparty na naruszeniu art. 107 ust. 1 TFUE, dotyczący selektywności SLP i orzekł zasadniczo, że istnienie szerokich uprawnień dyskrecjonalnych organów podatkowych do zezwolenia na wcześniejszą amortyzację było wystarczające, aby uznać, że SLP był selektywny w całości. Sąd oddalił również zarzuty oparte na braku uzasadnienia spornej decyzji, na naruszeniu zasady równego traktowania, naruszeniu zasad ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa, a także zasad stosowanych do odzyskania pomocy. W odniesieniu do tej ostatniej Sąd uznał, że Komisja nie popełniła błędu poprzez nakazanie odzyskania całej kwoty spornej pomocy od inwestorów, mimo że część korzyści została przekazana osobom trzecim.

III. Postępowanie przed Trybunałem i żądania stron

- 16 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 2 sierpnia 2021 r. Decal España SA została dopuszczona do udziału w sprawie w charakterze interwenienta popierającego żądania Caixabank i in. w sprawie C-662/20 P.
- 17 Po zapoznaniu się ze stanowiskiem stron i rzecznika generalnego Trybunał postanowił połączyć sprawy C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P do łącznego rozpoznania w ramach ustnego etapu postępowania i do wydania wyroku, zgodnie z art. 54 regulaminu postępowania przed Trybunałem.
- 18 W odwołaniach Królestwo Hiszpanii, Lico Leasing i PYMAR, a także Caixabank i in., popierani przez Decal España, wnoszą do Trybunału o uchylenie zaskarżonego wyroku, stwierdzenie nieważności spornej decyzji oraz obciążenie Komisji kosztami postępowania.
- 19 Komisja wnosi o odrzucenie odwołania w sprawie C-662/20 P jako niedopuszczalnego, a ewentualnie oddalenie go jako bezzasadnego, oraz o oddalenie odwołań w sprawach C-649/20 P i C-658/20 P. Żąda ona ponadto obciążenia Królestwa Hiszpanii, Lico Leasing i PYMAR oraz Caixabank i in., a także Decal España kosztami postępowania.

IV. W przedmiocie odwołań

A. W przedmiocie dopuszczalności odwołania w sprawie C-662/20 P

- 20 Podczas gdy Caixabank i in. twierdzą, że Sąd słusznie dopuścił ich do udziału w postępowaniu po przekazaniu sprawy Sądowi do ponownego rozpoznania i że ich odwołanie jest w konsekwencji dopuszczalne, Komisja uważa, iż poza tym, że nie wykazali oni, w jaki sposób zaskarżony wyrok dotyczy ich bezpośrednio, nie są oni „interwenientami” w rozumieniu art. 56 akapit drugi zdanie drugie statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i nie są uprawnieni do wniesienia odwołania, gdyż nie mają statusu interwenientów w sprawie T-719/13 RENV.
- 21 W związku z powyższym poprzez naruszenie art. 217 regulaminu postępowania przed nim Sąd w pkt 65 zaskarżonego wyroku miał zdaniem Komisji naruszyć prawo, gdy przyznał im status interwenientów, mimo że nigdy nie wniesli oni o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta przed tym sądem, a w artykule tym ograniczono w jednoznaczny sposób strony uprawnione do przedstawienia uwag w postępowaniu po przekazaniu sprawy przez Trybunał Sądowi do ponownego rozpoznania do stron mających status „stron postępowania przed Sądem”.
- 22 W tym względzie Sąd uznał w pkt 65 zaskarżonego wyroku, że ponieważ Trybunał przekazał sprawy do Sądu, aby rozstrzygnął on w przedmiocie pewnych zarzutów, w których podniesiono kwestie prawne mające znaczenie dla Bankii i 32 pozostałych jednostek oraz dla Aluminios Cortizo, dopuszczenie interwenientów przed Trybunałem w charakterze interwenientów w postępowaniu po przekazaniu sprawy Sądowi do ponownego rozpoznania leży w interesie należytego sprawowania wymiaru sprawiedliwości w celu zapewnienia prawidłowego rozpatrywania sporów zawisłych przed Sądem i wspierania ciągłości spornej debaty. Sąd oddalił argument Komisji dotyczący naruszenia art. 217 § 1 regulaminu postępowania przed Sądem i orzekł, że brzmienie tego przepisu niekoniecznie stoi na przeszkodzie dopuszczeniu interwenientów przed Trybunałem w charakterze interwenientów w postępowaniu po

przekazaniu sprawy Sądowi do ponownego rozpoznania, ponieważ nie zawiera definicji „stron postępowania przed Sądem” i nie wyklucza, by interwenienci przed Trybunałem mogli uzyskać z tego powodu taki status w ramach przekazania sprawy do ponownego rozpoznania.

- 23 Orzekając w ten sposób, Sąd nie naruszył prawa. Jak bowiem Trybunał orzekł w pkt 124 postanowienia z dnia 1 sierpnia 2022 r., Soudal i Esko-Graphics/Magnetrol i Komisja [C-74/22 P(I) EU:C:2022:632], należy uznać, że art. 40 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, poszanowanie uprawnień procesowych zagwarantowanych interwenientom przez regulamin postępowania przed Sądem oraz zasada należytego sprawowania wymiaru sprawiedliwości wymagają, w ramach spójnego związku postępowań przed Trybunałem i Sądem, aby interwenient w postępowaniu odwoławczym korzystał z mocy prawa ze statusu interwenienta przed Sądem, gdy sprawa zostaje przekazana temu sądowi do ponownego rozpoznania w następstwie uchylecia przez Trybunał orzeczenia Sądu.
- 24 Z powyższego wynika, że wbrew twierdzeniom Komisji Caixabank i in. mieli status interwenientów w postępowaniu przed Sądem i na podstawie art. 56 akapit drugi zdanie drugie statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej są uprawnieni do wniesienia odwołania od zaskarżonego wyroku, jeżeli dotyczy on ich bezpośrednio.
- 25 Z orzecznictwa Trybunału wynika w tym względzie, że należy uznać, iż wyrok Sądu dotyczy bezpośrednio strony wnoszącej odwołanie, jeżeli w wykonaniu tego wyroku może ona zostać zobowiązana do zwrotu określonej kwoty (wyrok z dnia 26 października 2016 r., DEI i Komisja/Alouminion tis Ellados, C-590/14 P, EU:C:2016:797, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 Tymczasem jest bezsporne, że w wykonaniu zaskarżonego wyroku, w którym oddalono skargi skarżących w postępowaniu przed Sądem zmierzające do stwierdzenia nieważności spornej decyzji, Caixabank i in. mogą być zobowiązani zwrócić pomoc, którą otrzymali, omawianą w tej decyzji. W konsekwencji należy uznać, że wyrok ten dotyczy bezpośrednio Caixabank i in. Ich odwołanie jest zatem dopuszczalne.

B. W przedmiocie zarzutów dotyczących selektywności SLP

- 27 Poprzez zarzut drugi odwołania w sprawie C-649/20 P i zarzut pierwszy odwołań w sprawach C-658/20 P i C-662/20 P Królestwo Hiszpanii, Lico Leasing i PYMAR oraz Caixabank i in., popierani przez Decal España, zarzucają Sądowi, że naruszył on art. 107 ust. 1 TFUE w odniesieniu do selektywności SLP.

1. W przedmiocie dopuszczalności

- 28 Komisja utrzymuje, że zarzuty te są niedopuszczalne, ponieważ rozszerzają one ramy sporu. Królestwo Hiszpanii, Lico Leasing i PYMAR nie podniosły w swych skargach przed Sądem żadnego zarzutu dotyczącego selektywności SLP, a w szczególności nie twierdziły przed Sądem, że sporna decyzja została wydana z naruszeniem prawa ze względu na to, iż Komisja nie zbadała selektywności SLP przy użyciu metody analizy w trzech etapach omówionej w pkt 83 i 97 zaskarżonego wyroku, polegającej – dla celów dokonania oceny, czy krajowy środek podatkowy jest selektywny – na określeniu powszechnego systemu podatkowego, na dokonaniu oceny, czy dany środek ma selektywny charakter, poprzez zweryfikowanie, czy stanowi on odstępstwo od powszechnego systemu podatkowego, ponieważ wprowadza rozróżnienie między podmiotami

gospodarczymi znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, oraz na zbadaniu, czy państwo członkowskie wykazało, że środek ten jest uzasadniony charakterem lub strukturą systemu, w który się wpisuje (zwaną dalej „trzyetapową metodą analizy selektywności pomocy”).

- 29 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem właściwość Trybunału w ramach analizy odwołania jest ograniczona do oceny prawnej rozstrzygnięcia zarzutów i argumentów, w przedmiocie których toczył się spór w pierwszej instancji. Strona nie może więc podnieść po raz pierwszy przed Trybunałem zarzutu, którego nie podniosła przed Sądem, gdyż byłoby to równoznaczne z umożliwieniem jej zwrócenia się do Trybunału, którego właściwość w postępowaniu odwoławczym jest ograniczona, ze sprawą o szerszym zakresie niż sprawa rozpoznawana przez Sąd (wyrok z dnia 6 października 2021 r., Sigma Alimentos Exterior/Komisja, C-50/19 P, EU:C:2021:792, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 Niemniej jednak wnoszący odwołanie może w odwołaniu podnieść przed Trybunałem zarzuty i argumenty, których źródło stanowi sam zaskarżony wyrok i których przedmiotem jest krytyka zasadności tego wyroku pod względem prawnym (wyrok z dnia 6 października 2021 r. Sigma Alimentos Exterior/Komisja, C-50/19 P, EU:C:2021:792, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 31 W niniejszej sprawie wnoszący odwołanie twierdzą, że Sąd naruszył prawo, gdy oddalił oparty na naruszeniu art. 107 ust. 1 TFUE zarzut dotyczący selektywności SLP ze względu na odejście od zastosowania trzyetapowej metody analizy selektywności pomocy. Tak więc w zakresie, w jakim zarzut drugi odwołania w sprawie C-649/20 P i zarzut pierwszy odwołań w sprawach C-658/20 P i C-662/20 P dotyczą podważenia skutków prawnych wyciągniętych przez Sąd z rozstrzygnięcia, jakie Sąd sam podjął w odniesieniu do diskutowanego przed nim zarzutu, nie można uznać, że zmienia on przedmiot sporu przed Sądem.
- 32 Wspomniane zarzuty są zatem dopuszczalne.

2. Co do istoty

- 33 Poprzez swe zarzuty wnoszący odwołanie zarzucają Sądowi, że nie zastosował trzyetapowej metody analizy selektywności pomocy, że uznał, z naruszeniem prawa, iż SLP jest selektywny, uzasadniając to tym, iż organ podatkowy ma szerokie uprawnienia dyskrecjonalne do zezwolenia na wcześniejszą amortyzację, że naruszył prawo, ponieważ nie dokonał porównania sytuacji przedsiębiorstw, którym przyznano możliwość skorzystania z SLP z sytuacjami przedsiębiorstw, które nie miały takiej możliwości, oraz że zbadał selektywność SLP w świetle tylko jednego z tworzących go środków, a nie jako całość.

a) W przedmiocie zastrzeżenia dotyczącego niezastosowania metody analizy selektywności pomocy w trzech etapach

1) Argumentacja stron

- 34 Wnoszące odwołanie zarzucają Sądowi, że nie zastosował trzyetapowej metody analizy wymaganej przez Trybunał do dokonania oceny selektywności pomocy, gdy nie określił powszechnego systemu podatkowego, nie dokonał oceny, czy SLP ma selektywny charakter, poprzez zweryfikowanie, czy stanowi on odstępstwo od tego powszechnego systemu podatkowego, ponieważ wprowadza rozróżnienie między podmiotami gospodarczymi

znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, oraz nie zbadał, czy państwo członkowskie wykazało, że środek ten jest uzasadniony charakterem lub strukturą systemu, w który się wpisuje.

- 35 W tym względzie w ramach pierwszego zarzutu odwołania Królestwo Hiszpanii twierdzi, że Sąd naruszył to, co zostało orzeczone przez Trybunał w pkt 71 wyroku z dnia 25 lipca 2018 r. Komisja/Hiszpania i in. (C-128/16 P, EU:C:2018:591).
- 36 Caixabank i in. utrzymują, że po ustaleniu, iż Komisja nie zastosowała w spornej decyzji trzyetapowej metody analizy selektywności pomocy, Sąd nie wyciągnął z tego właściwych skutków prawnych poprzez przeinaczenie pkt 156 tej decyzji. Zauważył on bowiem w pkt 87 zaskarżonego wyroku, że Komisja oparła twierdzenie o istnieniu selektywności SLP na dwóch alternatywnych liniach uzasadnienia, a mianowicie na istnieniu uprawnień dyskrejonalnych organów podatkowych i na sektorowym charakterze SLP, mimo że w rzeczywistości Komisja przedstawiła te dwa elementy nie jako dwie alternatywne linie uzasadnienia, lecz jako nierozzerwalne części jednej i tej samej linii uzasadnienia. Wobec tego Sąd naruszył prawo, zastępując uzasadnienie wspomnianej decyzji swoim własnym uzasadnieniem.
- 37 Komisja uważa, że zarzut ten jest bezzasadny.

2) Ocena Trybunału

- 38 W pierwszej kolejności należy zauważyć, że w pkt 46 zaskarżonego wyroku z dnia 25 lipca 2018 r., Komisja/Hiszpania i in. (C-128/16 P, EU:C:2018:591) Trybunał orzekł, iż nie przyznając owym UIG statusu beneficjentów spornych środków podatkowych z tego powodu, że jednostki te były „przejrzyste pod względem podatkowym”, Sąd naruszył prawo.
- 39 W pkt 58 tego wyroku Trybunał stwierdził, że rozważania, które doprowadziły Sąd do podważenia oceny dokonanej przez Komisję, są oparte na błędnym założeniu, iż jedynie inwestorzy, a nie UIG, mogli zostać uznani za beneficjentów korzyści wynikających ze spornych środków podatkowych. Trybunał zaznaczył, że stąd też, ze względu na brak zbadania, czy w ramach systemu udzielania zezwoleń na wcześniejszą amortyzację przyznano organom podatkowym uprawnienia dyskrejonalne mogące sprzyjać działalności wykonywanej przez UIG uczestniczące w SLP lub skutkujące sprzyjaniem takiej działalności, Sąd naruszył prawo.
- 40 Ponadto w pkt 67 wyroku z dnia 25 lipca 2018 r., Komisja/Hiszpania i in. (C-128/16 P, EU:C:2018:591) Trybunał zaznaczył, ustosunkowując się do zarzutu podniesionego przez Komisję, że oparta na tym samym błędnym założeniu była dokonana przez Sąd ocena, iż korzyści uzyskanych przez inwestorów zaangażowanych w operacje SLP nie można uznać za selektywne, ponieważ operacje te były dostępne na takich samych warunkach dla każdego przedsiębiorstwa bez rozróżnienia. Trybunał dodał w pkt 68–71 tego wyroku, że ponadto ocena ta stanowi w świetle wyroku z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981) naruszenie prawa, gdyż Sąd nie zbadał, czy Komisja ustaliła, że sporne środki podatkowe wprowadzały – poprzez ich konkretne skutki – zróżnicowane traktowanie wśród podmiotów gospodarczych, mimo że podmioty gospodarcze, które są beneficjentami korzyści podatkowych, i podmioty gospodarcze, które są wykluczone z zakresu zastosowania tej korzyści, znajdowały się, w świetle celu przyświecającego systemowi podatkowemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

- 41 Z owych punktów wyroku z dnia 25 lipca 2018 r., Komisja/Hiszpania i in. (C-128/16 P, EU:C:2018:591) wynika, że Trybunał, wbrew twierdzeniom Królestwa Hiszpanii, nie nakazał dokonania w niniejszej sprawie trzyetapowej analizy selektywności SLP i że, przeciwnie, wezwał Sąd do zbadania, czy w ramach procedury udzielania zezwolenia na wcześniejszą amortyzację przyznano organom podatkowym uprawnienia dyskrecjonalne mogące sprzyjać działalności wykonywanej przez UIG uczestniczące w SLP lub skutkujące sprzyjaniem takiej działalności.
- 42 Argument Królestwa Hiszpanii, w myśl którego Sąd w zaskarżonym wyroku naruszył to, co Trybunał orzekł w wyroku z dnia 25 lipca 2018 r., Komisja/Hiszpania i in. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), jest zatem bezzasadny.
- 43 W drugiej kolejności należy zaznaczyć, że w pkt 87 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził, iż w spornej decyzji Komisja nie przeprowadziła – przynajmniej w sposób wyraźny – trzyetapowej analizy selektywności SLP, lecz w motywie 156 tej decyzji wskazała, że SLP rozpatrywany jako całość jest selektywny z jednej strony z uwagi na uprawnienia dyskrecjonalne organów podatkowych w odniesieniu do udzielania zezwoleń na wcześniejszą amortyzację na podstawie warunków, które są nieprecyzyjne, a z drugiej strony ponieważ organy podatkowe zatwierdzają tylko operacje SLP mające na celu finansowanie statków morskich. W tym punkcie owego wyroku Sąd zauważył również, że Komisja podniosła na rozprawie, iż istnienie uprawnień dyskrecjonalnych organów podatkowych w zakresie udzielania zezwolenia wystarcza samo w sobie, by nadać całemu SLP charakter selektywny.
- 44 Chociaż we wspomnianym punkcie zaskarżonego wyroku Sąd nie powtórzył wiernie brzmienia pkt 156 spornej decyzji, w którym nie znajdują się wyrażenia „z jednej strony” i „z drugiej strony”, które mogłyby sugerować, że ocena selektywności SLP dokonana przez Komisję jest oparta na dwóch odmiennych liniach uzasadnienia, to jednak w punkcie tym Komisja stwierdziła, że „korzyść jest selektywna, ponieważ była uwarunkowana swobodą decyzyjną, jaką otrzymały organy podatkowe w ramach obowiązkowej procedury udzielania wcześniejszego zezwolenia oraz wskutek nieprecyzyjnego sformułowania warunków mających zastosowanie do wcześniejszej amortyzacji” i że „[p]onieważ przedsięwzięcie innych środków mających zastosowanie jedynie do działalności w zakresie transportu morskiego, kwalifikującej się zgodnie z wytycznymi w sprawie transportu morskiego [...] zależy od wspomnianego udzielenia wcześniejszego zezwolenia, cały system leasingu podatkowego jest selektywny”. Komisja dodała, że „[w] rezultacie organy podatkowe zatwierdzałyby tylko operacje systemu leasingu podatkowego w zakresie finansowania statków morskich (selektywność sektorowa)”.
- 45 Z powyższego wynika, że o ile nie ma wątpliwości, że Komisja powołała się na istnienie selektywności sektorowej, o tyle oparła się ona w spornej decyzji na istnieniu uprawnień dyskrecjonalnych organu podatkowego w celu stwierdzenia, iż SLP jest selektywny w całości. W związku z tym, wbrew twierdzeniom Caixabank i in., Sąd nie przeinaczył tej decyzji ani nie zastąpił własnym uzasadnieniem uzasadnienia zawartego w owej decyzji.
- 46 W trzeciej kolejności należy przypomnieć, że w odniesieniu do warunku dotyczącego selektywności korzyści, który ma charakter konstytutywny dla pojęcia „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, ponieważ artykuł ten zakazuje przyznawania pomocy „[sprzyjającej] niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów”, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że ocena tego warunku wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego środek krajowy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji

niektórych towarów” w porównaniu z innymi, znajdującymi się, w świetle celu przyświecającego temu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 47 W przypadku gdy sporny środek jest pomyślany jako system pomocy, a nie pomoc indywidualna, na Komisji spoczywa obowiązek udowodnienia, że nawet jeśli środek ten przewiduje korzyść o charakterze generalnym, przyznaje on wyłączną korzyść niektórym przedsiębiorstwom lub niektórym sektorom działalności (zob. podobnie wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 55).
- 48 Trzyetapowa metoda analizy selektywności pomocy, na którą powołują się wnoszący odwołanie, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 47 opinii, została wypracowana w celu ujawnienia selektywności zamaskowanej korzystnymi środkami podatkowymi, z których pozornie może korzystać każde przedsiębiorstwo. Owa metoda nie jest natomiast właściwa dla zbadania selektywności środka podatkowego przewidującego korzyści, którego przyznanie zależy od uprawnień dyskrecjonalnych organu podatkowego i którego nie można zatem uznać za posiadający ogólny charakter (zob. podobnie wyrok z dnia 29 czerwca 1999 r., DM Transport, C-256/97, EU:C:1999:332, pkt 27).
- 49 Z powyższego wynika, że argument Caixabank i in., w myśl którego Sąd nie wyciągnął skutków prawnych ze swego stwierdzenia, iż Komisja nie zastosowała trzyetapowej metody analizy selektywności pomocy, jest bezzasadny i że należy zatem oddalić zastrzeżenie dotyczące takiego pominięcia.

b) W przedmiocie zastrzeżeń dotyczących uprawnień dyskrecjonalnych organu podatkowego, niezbadania porównywalności sytuacji i niezbadania selektywności SLP jako całości

1) Argumentacja stron

- 50 Poprzez te zastrzeżenia, które należy zbadać łącznie, w pierwszej kolejności wnoszący odwołanie zarzucają Sądowi, że uznał on w pkt 88–100 zaskarżonego wyroku, iż organ podatkowy ma szerokie uprawnienia dyskrecjonalne do zezwolenia na wcześniejszą amortyzację. Rozumowanie Sądu jest w tym zakresie błędne i sprzeczne z orzecznictwem Trybunału.
- 51 Wnoszący odwołanie utrzymują w szczególności, że Sąd naruszył prawo, gdy dokonał rozróżnienia pomiędzy „selektywnością de iure” i „selektywnością de facto”, a zatem nie zbadał, czy w rzeczywistości wykonanie uprawnień organów faktycznie doprowadziło do nieuzasadnionego korzystnego traktowania niektórych przedsiębiorców w porównaniu z innymi podmiotami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji. W każdym wypadku Sąd nie dokonał wzmianki o przepisie wykonawczym lub praktyce administracyjnej, która wskazywałaby, że dany środek był korzystny konkretnie dla UIG. Ostatecznie rozróżnienie pomiędzy „selektywnością de iure” a „selektywnością de facto” prowadzi do odwrócenia ciężaru dowodu ze względu na to, że z takiego rozróżnienia wynika zwolnienie Komisji z obowiązku wykazania, iż system podatkowy jest selektywny ze względu na jego skutki.
- 52 Ponadto Sąd niesłusznie uznał za „selektywny” SLP, uzasadniając to tym, że organ podatkowy jest uprawniony do dokonywania oceny wniosków mających na celu skorzystanie z wcześniejszej amortyzacji. Postępując w ten sposób, Sąd nie uwzględnił tego, że istnienie uprawnień dyskrecjonalnych organu podatkowego nie pozwala domniemywać, iż dany środek ma selektywny

charakter, i pomylił uznaniowy charakter decyzji tego organu z oceną dokumentów przedstawionych przez podmioty gospodarcze, której ten organ musi dokonać w ramach wykonywania uprawnień administracyjnych.

- 53 System udzielania zezwoleń na wcześniejszą amortyzację opierał się na obiektywnych kryteriach niepozwalających organowi podatkowemu na wybranie beneficjentów i umożliwiał zapobieganie oszustwom i nadużyciom, co jest celem właściwym spornemu systemowi podatkowemu i stanowiącym jego nieodłączną część. W tym względzie Sąd niesłusznie stwierdził w pkt 97 zaskarżonego wyroku, że art. 49 ust. 6 RIS nie umożliwia zapewnienia, by jego stosowanie było ograniczone do sytuacji zwalczania oszustw.
- 54 W drugiej kolejności wnoszący odwołanie zarzucają Sądowi, że w pkt 101 zaskarżonego wyroku doszedł do wniosku, iż SLP był selektywny jako całość, mimo że zbadał tylko jeden z tworzących go środków, a w konsekwencji nie dokonał analizy innych środków oraz skutków, jakie wywołałyby łącznie.
- 55 W trzeciej kolejności Królestwo Hiszpanii oraz Caixabank i in. uważają, że Sąd naruszył prawo w pkt 100 zaskarżonego wyroku, nie dokonując porównania pomiędzy sytuacjami faktycznymi i prawnymi przedsiębiorstw, którym przyznano możliwość skorzystania z SLP i sytuacji przedsiębiorstw, które nie miały takiej możliwości.
- 56 Komisja uważa, że wspomniane zarzuty są bezzasadne.

2) Ocena Trybunału

- 57 Należy zauważyć, że Sąd słusznie przypomniał w pkt 88 zaskarżonego wyroku, iż istnienie systemu udzielania zezwoleń nie oznacza samo w sobie istnienia selektywnego środka, i że jest tak w przypadku, gdy uprawnienia dyskrecyjne właściwego organu ograniczają się do weryfikacji warunków ustanowionych po to, aby służyć dającemu się zidentyfikować celowi podatkowemu, a kryteria, które organ ten ma stosować, są nieodłączną częścią regulacji podatkowej w jej istocie (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., P, C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 23, 24). Przypomniał on także słusznie, że jeżeli natomiast właściwe organy dysponują szerokimi uprawnieniami dyskrecyjnymi obejmującymi określanie beneficjentów i warunków stosowania przyznanego środka, wykonywanie tych uprawnień należy uznać za stawiające niektóre przedsiębiorstwa lub produkcję niektórych towarów w pozycji uprzywilejowanej w stosunku do innych, które w świetle celu tej regulacji znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., P, C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 27).
- 58 W pkt 89–93 zaskarżonego wyroku Sąd uznał w świetle art. 115 TRLIS oraz z art. 49 RIS, że, jak zauważyła Komisja w spornej decyzji, sporny system był oparty raczej na uzyskaniu uprzedniego zezwolenia niż na zwykłym zgłoszeniu, na podstawie nieprecyzyjnych kryteriów, wymagających interpretacji przez organy podatkowe, ponieważ nie opublikowały one wytycznych, i że kryteriów tych nie można było w konsekwencji uznać za obiektywne. Sąd stwierdził w szczególności, że z art. 115 ust. 11 TRLIS wynika, iż organy podatkowe mogły wyznaczyć datę rozpoczęcia amortyzacji, uwzględniając „określone elementy właściwe dla okresu obowiązywania umowy” lub „określony charakter [...] wykorzystania [składnika majątku]”, które z natury stanowiły nieprecyzyjne kryteria i których interpretacja pozwalała organom podatkowym na znaczny zakres uznania, jak słusznie zauważyła Komisja w motywie 133 spornej decyzji.

- 59 Sąd stwierdził w pkt 94 zaskarżonego wyroku, że w art. 49 RIS także przyznano organom podatkowym znaczny zakres uznania, pozwalający im z jednej strony żądać wszelkich informacji i dokumentów uważanych przez nie za stosowne, w tym informacji dotyczących korzystnych następstw dla gospodarki i zatrudnienia w Hiszpanii związanych z umowami o budowę statków a niepowiązanych w oczywisty sposób z przestrzeganiem kryteriów przewidzianych w art. 115 ust. 11 TRLIS, a z drugiej strony uwzględnić lub oddalić wnioski, ale także wyznaczyć rozpoczęcie amortyzacji na datę odmienną od zaproponowanej przez podatnika bez dalszych wyjaśnień.
- 60 W pkt 97 zaskarżonego wyroku Sąd zauważył, że w tym zakresie brzmienie art. 49 RIS nie umożliwia zapewnienia, by jego stosowanie było ograniczone do sytuacji zwalczania oszustw
- 61 W pkt 100 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził, że istnienie względów uznaniowych mogło stawiać beneficjentów w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do innych podatników znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i że w szczególności z tych względów uznaniowych wynika, że inne UIG mogły nie korzystać z wcześniejszej amortyzacji na tych samych warunkach, podobnie jak, z powodu wspomnianych względów uznaniowych, inne przedsiębiorstwa prowadzące działalność w innych sektorach lub mające inną formę, ale znajdujące się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, niekoniecznie mogły korzystać z tej amortyzacji na tych samych warunkach. Sąd uznał, że ze względu na uznaniowy *de iure* charakter badanych przepisów wspomnianych niewielkie znaczenie ma to, czy ich stosowanie było uznaniowe, czy też *de facto* takie nie było.
- 62 Wreszcie w pkt 101 zaskarżonego wyroku Sąd orzekł, że ponieważ jeden ze środków umożliwiających skorzystanie z SLP, mianowicie zezwolenie na wcześniejszą amortyzację, jest w całości selektywny, Komisja nie popełniła błędu, gdy uznała, iż sporny system podatkowy jest selektywny w całości.
- 63 W tym względzie należy zauważyć w pierwszej kolejności, że wbrew twierdzeniom wnoszących odwołanie aby ocenić, czy uprawnienia organów podatkowych do udzielania zezwoleń na wcześniejszą amortyzację miały charakter dyskrecyjny, Sąd nie był zobowiązany do zbadania, czy w rzeczywistości wykonanie tych uprawnień faktycznie doprowadziło do nieuzasadnionego korzystnego traktowania niektórych przedsiębiorców w porównaniu z innymi podmiotami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji. W wypadku systemu pomocy Komisja jest bowiem zobowiązana, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 68 swej opinii, do przeprowadzenia badania tego systemu w odniesieniu do chwili przyjęcia danego systemu, przeprowadzając analizę *ex ante*. Komisja powinna jedynie dowieść, że sporny system podatkowy może uprzywilejowywać jego beneficjentów, sprawdzając, czy ów system, rozpatrywany całościowo, może, z uwagi na jego cechy szczególne, prowadzić w chwili jego przyjęcia do niższego opodatkowania niż to, które wynika z zastosowania powszechnego systemu podatkowego (zob. podobnie wyrok z dnia 4 marca 2021 r., Komisja/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, pkt 86, 87).
- 64 Sąd nie naruszył zatem prawa, gdy stwierdził w pkt 100 zaskarżonego wyroku, że ze względu na uznaniowy *de iure* charakter badanych przepisów krajowych niewielkie znaczenie ma to, czy ich stosowanie było uznaniowe, czy też *de facto* takie nie było.
- 65 Należy przypomnieć w drugiej kolejności, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w zakresie dotyczącym prowadzonej w ramach odwołania analizy dokonanej przez Sąd oceny prawa krajowego Trybunał jest uprawniony jedynie do zbadania, czy nie doszło do przeinaczenia tego prawa, które to przeinaczenie musiałoby w oczywisty sposób wynikać z akt sprawy, bez

konieczności dokonywania nowej oceny faktów i dowodów (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 lipca 2011 r., Edwin/OHIM, C-263/09 P, EU:C:2011:452, pkt 53; z dnia 9 listopada 2017 r., TV2/Danmark/Komisja, C-649/15 P, EU:C:2017:835, pkt 49, 50; a także z dnia 20 grudnia 2017 r., Comunidad Autónoma de Galicia i Retegal/Komisja, C-70/16 P, EU:C:2017:1002, pkt 72).

- 66 Tymczasem wnoszący odwołanie nie powołali się na takie przeinaczenie prawa krajowego. W szczególności nie utrzymywali oni ani nie wykazali, że Sąd dokonał ustaleń, które byłyby w sposób oczywisty sprzeczne z treścią przepisów prawa krajowego, czy też że przypisał któremuś z nich zakres, którego przepis ten w porównaniu z innymi składającymi się na akta sprawy elementami ewidentnie nie posiada (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 21).
- 67 Z powyższego wynika, że należy odrzucić jako niedopuszczalne argumenty wnoszących odwołanie mające na celu wykazanie, iż wbrew temu, co orzekł Sąd, system udzielania zezwoleń na wcześniejszą amortyzację opierał się na obiektywnych kryteriach niepozwalających organowi podatkowemu na wybranie beneficjentów, podobnie jak twierdzenie, w myśl którego Sąd niesłusznie uznał, że art. 49 RIS nie umożliwiał zapewnienia, by jego stosowanie było ograniczone do sytuacji zwalczania oszustw.
- 68 Ponadto z pkt 57 i 63 niniejszego wyroku wynika, że aby ocenić charakter dyskrejonalny SLP, Sąd nie był zobowiązany do zbadania, czy sytuacja faktyczna i prawna przedsiębiorstw, którym przyznano możliwość skorzystania z tego środka, i sytuacja przedsiębiorstw, które nie miały takiej możliwości, były porównywalne, lecz do niego należała ocena, czy wspomniany środek mógł stawiać niektóre przedsiębiorstwa w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do innych znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, co ma miejsce, jeżeli właściwe organy dysponują szerokimi uprawnieniami dyskrejonalnymi obejmującymi określanie beneficjentów tego środka i jego warunków stosowania.
- 69 Wobec tego ponieważ Sąd orzekł w ramach dokonanej przez siebie oceny prawa krajowego, że prawo to ze względów przedstawionych pokrótce w pkt 58 i 59 niniejszego wyroku przyznawało organom podatkowym znaczny zakres uznania do zezwolenia na wcześniejszą amortyzację, nie naruszył on prawa, gdy stwierdził w pkt 100 zaskarżonego wyroku, że istnienie względów uznaniowych tego systemu mogło stawiać beneficjentów w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do innych podatników znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i że w konsekwencji orzekł on, iż środek ten ma selektywny charakter.
- 70 W trzeciej kolejności, co do kwestii, czy SLP można było uznać za selektywny w całości, należy przypomnieć, że w spornej decyzji, po zbadaniu selektywności każdego ze środków wchodzących w skład SLP, Komisja uznała w motywie 156 tej decyzji, iż przysporzona przez SLP korzyść jest selektywna, ponieważ jest uwarunkowana swobodą decyzyjną organów podatkowych w ramach procedury udzielania uprzedniego zezwolenia na wcześniejszą amortyzację i ponieważ pozostałe środki wchodzące w skład SLP – mianowicie system podatku tonażowego i nieopodatkowanie zysków kapitałowych – zależą od uprzedniej zgody tych organów.
- 71 Otóż z jednej strony nie wydaje się, by wnoszący odwołanie zakwestionowali przed Sądem, że system podatku tonażowego i nieopodatkowanie zysków kapitałowych zależały od uprzedniej zgody organów podatkowych na przeprowadzenie wcześniejszej amortyzacji. Z drugiej strony wnoszący odwołanie nie twierdzą, że Sąd przeinaczył prawo krajowe poprzez uznanie, iż zezwolenie na wcześniejszą amortyzację umożliwiało skorzystanie z całego SLP.

- 72 Wobec powyższego Sąd mógł słusznie uznać, że Komisja nie naruszyła prawa, gdy stwierdziła, iż wcześniejsza amortyzacja nadaje całemu SLP charakter selektywny.
- 73 W związku z powyższym należy oddalić jako bezzasadne zastrzeżenia dotyczące uprawnień dyskrecjonalnych organów podatkowych, niezbadania porównywalności sytuacji i niezbadania selektywności SLP jako całości.
- 74 W konsekwencji zarzut drugi odwołania w sprawie C-649/20 P i zarzut pierwszy odwołań w sprawach C-658/20 P et C-662/20 P należy oddalić jako bezzasadne.

C. Zarzuty dotyczące zasad ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa

- 75 Poprzez podniesione pomocniczo zarzut trzeci odwołania w sprawie C-649/20 P, zarzuty drugi i trzeci odwołania w sprawie C-658/20 P, a także zarzut drugi odwołania w sprawie C-662/20 P, które należy rozpatryć łącznie w drugiej kolejności, Królestwo Hiszpanii, Lico Leasing i PYMAR, a także Caixabank i in. twierdzą, że Sąd naruszył prawo przy stosowaniu zasad ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa.

1. Argumentacja stron

- 76 Królestwo Hiszpanii zarzuca Sądowi, że przeinaczył podniesiony przez nie argument, zgodnie z którym zachowanie Komisji przyczyniło się do uczynienia ram regulacyjnych niestabilnymi, ponieważ pozwoliło podmiotom gospodarczym sądzić, że SLP był zgodny z prawem Unii, poprzez przeprowadzenie odrębnej analizy tych dwóch zasad, chociaż Królestwo Hiszpanii powołało się na te zasady w ramach jednego zarzutu. Sąd zbadał zatem niektóre elementy przedstawione w kontekście zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, a inne elementy w kontekście zasady pewności praw, zamiast zbadać łącznie wszystkie te elementy w kontekście owych dwóch zasad, co spowodowało niespójności w rozumowaniu przyjętym w pkt 163, 164, 168, 199 i 201 zaskarżonego wyroku, w szczególności w odniesieniu do decyzji w sprawie francuskich podatkowych UIG, okresu, jaki upłynął do dnia wszczęcia postępowania wyjaśniającego, systemu podatku tonażowego i pisma członka Komisji odpowiedzialnego za Dyрекcję Generalną (DG) ds. Konkurencji z dnia 9 marca 2009 r. Co więcej, w odniesieniu do każdego z tych punktów ocena dokonana przez Sąd jest błędna.
- 77 Lico Leasing i PYMAR zarzucają Sądowi, że w pkt 174 zaskarżonego wyroku przeinaczył on pismo komisarz kierującej DG ds. Konkurencji z dnia 9 marca 2009 r. Zarzucają one w szczególności Sądowi, że nie dokonał wzmianki o dwóch ustępach tego pisma, które ich zdaniem są istotne dla zrozumienia jego znaczenia.
- 78 Lico Leasing i PYMAR zarzucają ponadto Sądowi, że błędnie zakwalifikował on w pkt 199 i 201 zaskarżonego wyroku w ramach badania zarzutu dotyczącego zasad pewności prawa niektóre okoliczności faktyczne co się tyczy decyzji w sprawie francuskich podatkowych UIG i pisma komisarz kierującej DG ds. Konkurencji z dnia 9 marca 2009 r.
- 79 Caixabank i in., popierani przez Decal España, utrzymują, że Sąd naruszył prawo, gdy oddalił w pkt 166 zaskarżonego wyroku argument Królestwa Hiszpanii, iż odzyskanie pomocy, które nakazano w spornej decyzji, naruszało zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań, mając na uwadze na decyzję Komisji z dnia 27 lutego 2002 r. w sprawie podatku tonażowego. Uzasadnienie przedstawione bowiem przez Sąd, mianowicie podnoszony finansowy charakter działalności UIG,

jest sprzeczne z kwalifikacją tej działalności dokonaną przez Trybunał w wyroku z dnia 25 lipca 2018 r., Komisja/Hiszpania i in. (C-128/16 P, EU:C:2018:591). Ponadto rozumowanie przyjęte przez Sąd jest błędne, a w każdym wypadku niewystarczające, gdyż UIG są przedsiębiorstwami prowadzącymi działalność gospodarczą w sektorze transportu morskiego, ponieważ Komisja wielokrotnie uznała, że charter bez załogi jest działalnością w sektorze morskim i wyraziła zgodę na jego objęcie różnymi zatwierdzonymi przez nią systemami tonażowymi.

- 80 Komisja uważa, że argumenty podniesione przez wnoszących odwołanie są – w odniesieniu do niektórych – niedopuszczalne, a w odniesieniu do pozostałych – bezzasadne.

2. Ocena Trybunału

- 81 Należy przypomnieć przede wszystkim, że jak przypomniał Sąd w pkt 158 zaskarżonego wyroku, prawo powoływania się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań przysługuje każdej jednostce znajdującej się w sytuacji, w której instytucja Unii Europejskiej, udzielając konkretnych zapewnień, wzbudziła u niej uzasadnione nadzieje. Zapewnieniami takimi są, niezależnie od formy, w jakiej zostały przekazane, dokładne, bezwarunkowe i spójne informacje (wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r., Kahla Thüringen Porzellan/Komisja, C-537/08 P, EU:C:2010:769, pkt 63). Co do zasady pewności prawa, która stanowi podstawową zasadę prawa Unii – ma ona na celu zagwarantowanie przewidywalności sytuacji i stosunków prawnych powstających na gruncie prawa Unii i wymaga, by każdy akt administracji, który wywołuje skutki prawne, był jasny i precyzyjny, tak aby zainteresowani mieli możliwość jednoznacznego poznania swoich praw i obowiązków i podjęcia w związku z tym odpowiednich działań (zob. podobnie wyrok z dnia 3 czerwca 2008 r., Intertanko i in., C-308/06, EU:C:2008:312, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 82 Jak również przypomniał zasadniczo Sąd w pkt 155, 156 i 193 zaskarżonego wyroku, jedynie w wyjątkowych okolicznościach w celu sprzeciwienia się odzyskaniu pomocy państwa, która nie została przyznana zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 108 TFUE, można powołać się na uzasadnione oczekiwania co do prawidłowości takiej pomocy państwa lub na naruszenie zasady pewności prawa (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 kwietnia 2008 r., Komisja/Salzgitter, C-408/04 P, EU:C:2008:236, pkt 107; a także z dnia 13 czerwca 2013 r., HGA i in./Komisja, od C-630/11 P do C-633/11 P, EU:C:2013:387, pkt 134).
- 83 Jako że zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań i zasada pewności prawa są dwiema odmiennymi zasadami, należy zauważyć, iż Sąd mógł zbadać odrębnie argumenty Królestwa Hiszpanii dotyczące tych zasad, mimo że zostały one przedstawione przez nie łącznie. Takie odrębne badanie podniesionych argumentów nie stanowi samo w sobie ich przeinaczenia i nie można go zakwestionować, jeżeli nie prowadzi ono do nieustosunkowania się do nich. Tymczasem Królestwo Hiszpanii, które uważa, że to odrębne badanie doprowadziło do niespójności w rozumowaniu przyjętym przez Sąd przy oddalaniu podniesionego przez nie zarzutu, nie utrzymuje, iż Sąd nie ustosunkował się do podniesionych przez nie argumentów.
- 84 W drugiej kolejności, w odniesieniu do wewnętrznych niespójności w rozumowaniu Sądu, na które powołało się Królestwo Hiszpanii, należy przypomnieć, że w motywie 261 spornej decyzji Komisja uznała, iż ze względu na złożoność spornych środków nie może wykluczyć, że niepewność prawa co do zaklasyfikowania systemu leasingu podatkowego jako pomocy mogła zostać spowodowana decyzją Komisji 2002/15/WE z dnia 8 maja 2001 r. w sprawie pomocy państwa wdrożonej przez Francję na rzecz spółki Bretagne Angleterre Irlande („BAI” lub

„Brittany Ferries”) (Dz.U. 2002, L 12, s. 33; zwaną dalej „decyzją Brittany Ferries”), co dotyczy jednak tylko okresu do publikacji w dniu 30 kwietnia 2007 r. w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* decyzji dotyczącej francuskich podatkowych UIG.

- 85 W celu oddalenia argumentów Królestwa Hiszpanii, Lico Leasing i PYMAR mających na celu stwierdzenie nieważności nakazu odzyskania spornej pomocy w odniesieniu do okresu do dnia publikacji decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, czyli dnia 21 września 2011 r., Sąd w punktach zaskarżonego wyroku będących przedmiotem odwołania i jako punkt wyjścia w pkt 163 tego wyroku zauważył, że decyzji Brittany Ferries i decyzji w sprawie francuskich podatkowych UIG nie można było uznać za zawierające w niniejszej sprawie dokładne, bezwarunkowe i spójne zapewnienia, ponieważ nie zawierały one ani bezpośrednio, ani pośrednio wzmianki o SLP.
- 86 W pkt 164 zaskarżonego wyroku Sąd oddalił argument oparty na skierowanym do władz hiszpańskich żądaniu informacji wystosowanym przez Komisję w dniu 21 grudnia 2001 r., ponieważ żądanie to i ewentualna późniejsza beczynność Komisji w pewnym okresie nie stanowią dokładnych, bezwarunkowych i spójnych zapewnień co do zgodności SLP z prawem. Uznał on z jednej strony, że w tym żądaniu informacji Komisja poprzestała na domaganiu się dodatkowych informacji dotyczących ewentualnego istnienia systemu leasingu podatkowego mającego zastosowanie do statków w Hiszpanii, aby móc go zbadać w świetle reguł pomocy państwa, a z drugiej strony, że późniejsza beczynność Komisji nie może stanowić dokładnych, bezwarunkowych i spójnych zapewnień ze względu na treść odpowiedzi władz hiszpańskich.
- 87 W pkt 166 zaskarżonego wyroku Sąd uznał, że decyzja Komisji z dnia 27 lutego 2002 r. w sprawie podatku tonażowego, uznająca zgodność tego systemu z rynkiem wewnętrznym, nie może powodować uzasadnionych oczekiwań, ponieważ dotyczyła ona użytkowania własnych lub wynajętych statków, a nie działalności finansowej związanej z prowadzeniem czarteru statków bez załogi.
- 88 W pkt 168 zaskarżonego wyroku Sąd zauważył, że decyzja Komisji 2005/122/WE z dnia 30 czerwca 2004 r. dotycząca pomocy państwa, którą Niderlandy zamierzają świadczyć na rzecz czterech stoczni dla potrzeb realizacji sześciu kontraktów na budowę statków (Dz.U. 2005, L 39, s. 48) nie zawiera dokładnych, bezwarunkowych i spójnych zapewnień co do zgodności SLP z prawem, gdyż zasadniczo z jednej strony w decyzji tej Komisja nie stwierdziła w sposób dokładny, bezwarunkowy i spójny, że po dokonaniu pełnej i szczegółowej analizy doszła do wniosku, iż SLP nie stanowi pomocy państwa, a z drugiej strony przedmiotem wspomnianej decyzji nie było SLP, lecz system niderlandzki.
- 89 W pkt 169 zaskarżonego wyroku, w odniesieniu do pisma komisarz kierującej DG ds. Konkurencji z dnia 9 marca 2009 r., Sąd wskazał, że zostało ono wysłane w odpowiedzi do minister przemysłu i handlu Królestwa Norwegii, która po zasugerowaniu, iż SLP stanowi system pomocy hiszpańskim stoczniom, zwróciła się o udzielenie informacji dotyczących działań planowanych przez Komisję w tym zakresie. Sąd zauważył, że w swej odpowiedzi komisarz kierująca DG ds. Konkurencji wskazała, że Komisja zbadała tę kwestię i że ponieważ można było zastosować ten system bez dyskryminacji w celu nabycia statków zbudowanych w stoczniach innych krajów członkowskich, nie zamierza „na tym etapie” przyjmować dodatkowych środków. W pkt 174 tego wyroku Sąd uznał jednak, że pismo to nie udzielało dokładnych, bezwarunkowych i spójnych zapewnień, ponieważ nie stwierdzono w nim sposób dokładny, bezwarunkowy i spójny, iż po dokonaniu pełnej i szczegółowej analizy Komisja doszła do wniosku, iż SLP nie stanowi pomocy państwa.

- 90 W pkt 199 zaskarżonego wyroku Sąd zauważył w odniesieniu do skutków publikacji decyzji w sprawie francuskich podatkowych UIG w kwietniu 2007 r., że Komisja mogła, nie popełniając przy tym błędu, uznać, iż decyzja ta położyła kres wszelkiemu brakowi pewności prawa, ponieważ powinna była ona skłonić rozsądny i przezorny podmiot gospodarczy do uznania, że system podobny do SLP może stanowić pomoc państwa. W tym względzie Sąd zauważył, że z decyzji w sprawie francuskich podatkowych UIG wynika, iż system w odniesieniu do budowy statków morskich i ich udostępnienia przedsiębiorstwom żeglugowym za pośrednictwem UIG i z wykorzystaniem umów leasingu finansowego, który to system przysparzał pewnych korzyści podatkowych, mógł stanowić pomoc państwa. Dodał on, że o ile prawdą jest, że system omawiany w decyzji w sprawie francuskich podatkowych UIG i SLP nie były identyczne, o tyle żaden element nie pozwala ustalić, iż różnice pomiędzy nimi były bardziej wyraźne niż różnice istniejące między SLP a systemem omawianym w decyzji Brittany Ferries, na którą powołały się Królestwo Hiszpanii, Lico Leasing i PYMAR.
- 91 W pkt 200, 201 i 203–205 zaskarżonego wyroku Sąd orzekł, że okoliczności zaistniałe po publikacji decyzji w sprawie francuskich podatkowych UIG, na które powołały się Królestwo Hiszpanii, Lico Leasing i PYMAR, nie stoją na przeszkodzie temu, aby publikacja ta położyła kres sytuacji braku pewności prawa. Stwierdził on, że pismo komisarz kierującej DG ds. Konkurencji z dnia 9 marca 2009 r. nie mogło przyczynić się do powstania lub utrzymania sytuacji braku pewności prawa i że o ile decyzja o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego została opublikowana prawie cztery i pół roku po publikacji decyzji w sprawie francuskich podatkowych UIG, o tyle ze spornej decyzji wynika, iż Komisja wysłała w tym okresie do władz hiszpańskich osiem żądań informacji i że omawiane środki podatkowe były złożone, skutkiem czego nie można zarzucić Komisji, że pozostała bezczynna i że sytuacja ta była odmienna od sytuacji leżącej u podstaw sprawy, w której zapadł wyrok z dnia 24 listopada 1987 RSV/Komisja (223/85, EU:C:1987:502).
- 92 Należy stwierdzić, że brak jest niespójności między tymi różnymi dokonanyymi przez Sąd ocenami. W szczególności wbrew twierdzeniom Królestwa Hiszpanii nie istnieje żadna sprzeczność między stwierdzeniem, że decyzji Brittany Ferries i decyzji w sprawie francuskich podatkowych UIG nie można uznać za zawierające dokładne, bezwarunkowe i spójne zapewnienia co do zgodności SLP z prawem Unii, a uznaniem, że przed wydaniem tej drugiej decyzji istniał brak pewności prawa. Argumenty Królestwa Hiszpanii dotyczące tych podnoszonych niespójności są zatem pozbawione podstaw.
- 93 W trzeciej kolejności, w odniesieniu do błędów, jakich zdaniem Królestwa Hiszpanii dopuścił się Sąd, co się tyczy decyzji w sprawie francuskich podatkowych UIG, okresu, jaki upłynął do dnia wszczęcia postępowania wyjaśniającego, systemu podatku tonażowego i pisma komisarz kierującej DG ds. Konkurencji z dnia 9 marca 2009 r., należy, po pierwsze, oddalić argument, w myśl którego Sąd naruszył prawo, gdy uznał, że decyzja w sprawie francuskich podatkowych UIG doprowadziła do powstania sytuacji pewności lub pewności prawa, jako że zasada pewności prawa wymaga istnienia obiektywnie jasnych i stabilnych ram regulacyjnych.
- 94 Wystarczy bowiem zauważyć, że Sąd nie stwierdził, że decyzja w sprawie francuskich podatkowych UIG spowodowała pewność co do tego, iż SLP stanowi pomoc państwa, lecz stwierdził on, że Komisja mogła, nie popełniając przy tym błędu, uznać, iż decyzja ta położyła kres wszelkiemu brakowi pewności prawa, ponieważ powinna była skłonić rozsądny i przezorny podmiot gospodarczy do uznania, że system podobny do SLP może stanowić pomoc państwa. Otóż czyniąc to, Sąd nie naruszył prawa.

- 95 Po drugie, ponieważ Królestwo Hiszpanii zarzuca Sądowi, że ten popełnił błąd, gdyż nie dokonał prawidłowej oceny długiego okresu, jaki upłynął do dnia wszczęcia postępowania wyjaśniającego, należy stwierdzić, iż to zastrzeżenie ma na celu podważenie oceny okoliczności faktycznych, które nie podlegają kontroli Trybunału w ramach analizy odwołania, skutkiem czego argumenty na poparcie tego zastrzeżenia są niedopuszczalne.
- 96 Po trzecie, w odniesieniu do argumentu Królestwa Hiszpanii dotyczącego podnoszonego nieuwzględnienia przez Sąd decyzji Komisji z dnia 27 lutego 2002 r. w sprawie podatku tonażowego jako elementu prowadzącego do powstania uzasadnionych oczekiwań należy przypomnieć, że instytucja ta uznała w motywie 245 spornej decyzji, iż decyzja Komisji z dnia 27 lutego 2002 r. w sprawie podatku tonażowego nie może wzbudzić żadnego uzasadnionego oczekiwania, że podmioty, których działalność polega wyłącznie na prowadzeniu czarteru jednego statku bez załogi, kwalifikują się do objęcia systemem podatku tonażowego, ponieważ z tej decyzji wynika z niej jasno, iż system podatku tonażowego powinien mieć zastosowanie wyłącznie do kwalifikujących się statków i kwalifikujących się rodzajów działalności w zakresie transportu morskiego. Owa ocena systemu podatku tonażowego dokonana przez Komisję została potwierdzona przez Sąd w pkt 166 zaskarżonego wyroku. Królestwo Hiszpanii poprzestaje na twierdzeniu, że w decyzji Komisji z dnia 27 lutego 2002 r. w sprawie podatku tonażowego nie wykluczono użytkowania statków w systemie czarteru bez załogi, nie podnosząc jednakże argumentów, aby to wykazać. Ten argument Królestwa Hiszpanii należy zatem oddalić.
- 97 Ponadto ponieważ Królestwo Hiszpanii twierdzi, iż przy założeniu, że stanowisko Komisji było słuszne i że w niniejszej sprawie chodziło o nadużycia w stosowaniu systemu podatku tonażowego, Sąd powinien był uznać, że każdy podmiot gospodarczy mógł uważać, że te nadużycia w stosowaniu systemu pomocy zatwierdzonego przez Komisję nie skutkowały nałożeniem na tę instytucję obowiązku jej odzyskania, należy stwierdzić, że argument ten nie został podniesiony przed Sądem i że zatem nie można zarzucić Sądowi, iż nie oparł istnienia uzasadnionych oczekiwań w odniesieniu do beneficjentów na podnoszonych nadużyciach w stosowaniu systemu podatku tonażowego.
- 98 Po czwarte, ponieważ Królestwo Hiszpanii utrzymuje, że Sąd dokonał błędnej oceny pisma komisarz kierującej DG ds. Konkurencji z dnia 9 marca 2009 r., gdy poprzestał na dokonaniu analizy jego względów formalnych, należy przypomnieć, że z art. 256 ust. 1 akapit drugi TFUE i z art. 58 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika, iż odwołanie ogranicza się do kwestii prawnych. Wyłącznie Sąd jest właściwy do ustalenia i oceny istotnych okoliczności faktycznych, a także przedstawionych mu dowodów. Ocena tych okoliczności faktycznych i dowodów nie stanowi zatem – z zastrzeżeniem przypadków ich przeinaczenia – kwestii prawnej podlegającej jako taka kontroli Trybunału w ramach analizy odwołania (wyrok z dnia 16 lipca 2020 r., ACTC/EUIPO, C-714/18 P, EU:C:2020:573, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo). Jako że Królestwo Hiszpanii nie twierdziło ani nie wykazało, że Sąd przeinaczył to pismo, dotyczące go argumenty są niedopuszczalne.
- 99 W czwartej kolejności, w odniesieniu do argumentu Lico Leasing i PYMAR opartego na przeinaczeniu wspomnianego pisma, należy przypomnieć, że zarzut oparty na przeinaczeniu dowodów przedstawionych przed Sądem można uwzględnić tylko w przypadku, gdy podnoszone przeinaczenie w oczywisty sposób wynika z dokumentów zawartych w aktach sprawy, tak aby dokonywanie nowej oceny faktów i dowodów nie było konieczne (wyrok z dnia 2 marca 2021 r., Komisja/Włochy i in., C-425/19 P, EU:C:2021:154, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 100 Tymczasem o ile prawdą jest, że Sąd nie przytoczył dosłownie w pkt 174 zaskarżonego wyroku dwóch ustępów pisma komisarz kierującej DG ds. Konkurencji z dnia 9 marca 2009 r. przywołanych przez Lico Leasing i PYMAR, o tyle z brzmienia całego tego pisma nie wynika wyraźnie, by Sąd przeinaczył je w jakikolwiek sposób, gdy stwierdził w tym punkcie zaskarżonego wyroku, iż w piśmie tym ograniczono się do wskazania, że SLP nie wydaje się skutkować dyskryminacją stoczni innych państw członkowskich, i dodano w nim, że nie przewiduje się dodatkowych środków „na tym etapie”. Ten argument Lico Leasing i PYMAR jest zatem bezzasadny.
- 101 Co do argumentów Lico Leasing i PYMAR opartych na błędzie w kwalifikacji niektórych okoliczności faktycznych w ramach badania zarzutu dotyczącego zasad pewności prawa w odniesieniu do decyzji w sprawie francuskich podatkowych UIG i pisma komisarz kierującej DG ds. Konkurencji z dnia 9 marca 2009 r., okazuje się, że argumenty te mają w istocie na celu uzyskanie nowej oceny okoliczności faktycznych i dowodów, co nie należy do kontroli sprawowanej przez Trybunał w ramach analizy odwołania. Argumenty te są zatem niedopuszczalne.
- 102 W piątej kolejności, w odniesieniu do argumentów podniesionych przez Caixabank i in., popieranych przez Decal España, dotyczących tego, że Sąd naruszył prawo, gdy oddalił argument Królestwa Hiszpanii, iż odzyskanie pomocy, które nakazano w spornej decyzji, naruszało zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań, mając na uwadze decyzję Komisji z dnia 27 lutego 2002 r. w sprawie podatku tonażowego, należy zauważyć, iż nie ma wątpliwości co do tego, że Sąd dopuścił się błędu w pkt 166 zaskarżonego wyroku, gdy zaznaczył, iż ta ostatnia decyzja dotyczyła „użytkowania własnych lub wynajętych statków, a nie działalności finansowej związanej z prowadzeniem czarteru statków bez załogi, co ma miejsce w niniejszej sprawie”. Jak bowiem zauważył Trybunał w pkt 42 wyroku z dnia 25 lipca 2018 r., Komisja/Hiszpania i in. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), z opisu SLP wynika, że UIG prowadziły działalność w zakresie nabycia statków w drodze umów leasingu, w szczególności w celu prowadzenia czarteru bez załogi lub późniejszej odsprzedaży, z czego wypływa konkluzja, iż nie prowadziły one jedynie działalności finansowej.
- 103 Jednakże ten błąd nie ma wpływu na dokonaną przez Sąd ocenę, zgodnie z którą decyzja Komisji z dnia 27 lutego 2002 r. w sprawie podatku tonażowego nie spowodowała powstania uzasadnionych oczekiwań, ponieważ uzasadniając tę ocenę, Sąd odniósł się do motywu 245 spornej decyzji, w myśl którego z decyzji tej wyraźnie wynikało, że system podatku tonażowego powinien mieć zastosowanie wyłącznie do kwalifikujących się statków i kwalifikujących się rodzajów działalności w zakresie transportu morskiego, mianowicie przedsiębiorstw morskich zarejestrowanych na mocy prawa hiszpańskiego, których działalność obejmuje użytkowanie własnych i wyczarterowanych statków, skutkiem czego UIG były z tego systemu wykluczone, gdyż ich działalność polega wyłącznie na prowadzeniu czarteru pojedynczego statku bez załogi.
- 104 Oceny tej nie podważa również argument, że UIG prowadziły działalność w zakresie transportu morskiego, który to argument nie został podniesiony przed Sądem i w każdym wypadku nie został w żaden sposób przedstawiony, skutkiem czego jest ewidentnie bezzasadny. Oceny tej nie podważa ponadto okoliczność, że Komisja wielokrotnie w innych decyzjach uznała, że czarter bez załogi stanowi taką działalność, ponieważ w każdym wypadku oceny, czy dana pomoc spełnia przesłanki stosowania przewidziane w tym przepisie, należy dokonać w świetle art. 107 ust. 3 lit. c) TFUE, a nie na podstawie wcześniejszej praktyki lub innych decyzji Komisji (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 maja 2010 r., Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291, pkt 21; z dnia 22 września 2020 r., Austria/Komisja, C-594/18 P, EU:C:2020:742, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 105 Z powyższego wynika, że twierdzenia Caixabank i in. należy oddalić jako bezzasadne.
- 106 W konsekwencji należy zarzut trzeci odwołania w sprawie C-649/20 P, a także zarzuty drugi i trzeci odwołania w sprawie C-658/20 P częściowo odrzucić jako niedopuszczalne, a częściowo oddalić jako bezzasadne, a zarzut drugi odwołania w sprawie C-662/20 P oddalić jako bezzasadny.

D. W przedmiocie zarzutu Królestwa Hiszpanii opartego na braku uzasadnienia zaskarżonego wyroku w odniesieniu do selektywności SLP i odzyskania spornej pomocy

1. Argumentacja stron

- 107 Poprzez pierwszy zarzut swego odwołania, który należy rozpatrzyć w trzeciej kolejności, Królestwo Hiszpanii zarzuca Sądowi, że nie uzasadnił w wystarczający sposób zaskarżonego wyroku w odniesieniu do analizy selektywności SLP i odzyskania spornej pomocy, co naruszyło prawa do obrony zapisane w art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej.
- 108 Co się tyczy, po pierwsze, selektywności SLP, Sąd nie wyjaśnił przede wszystkim powodu, dla którego nie było możliwe zastosowanie trzyetapowej metody analizy selektywności pomocy i jedynie zgodził się z twierdzeniem Komisji, że cały system miał selektywny charakter z uwagi na uprawnienia dyskrecjonalne organów podatkowych w odniesieniu do udzielania zezwoleń na wcześniejszą amortyzację i ponieważ te organy zatwierdzają tylko operacje SLP mające na celu finansowanie statków morskich.
- 109 Następnie Sąd uchybił ciężącemu na nim obowiązкови uzasadnienia, stwierdzając, że sporna decyzja była uzasadniona w sposób wymagany prawem, mimo iż owa decyzja obejmowała nagromadzenie wewnętrznych sprzeczności i pominięć.
- 110 Wreszcie Sąd uchybił ciężącemu na nim obowiązкови uzasadnienia co do kwestii, czy wszystkie środki wchodzące w skład SLP należy uznać za jednolity system i analizować je jako całość, czy też odrębnie, wymagając, by wszystkie one były selektywne, gdy stwierdził w pkt 101 zaskarżonego wyroku, że ponieważ jeden ze środków umożliwiających skorzystanie z SLP jest selektywny, system jest selektywny w całości.
- 111 Po drugie, co do odzyskania spornej pomocy, Sąd uchybił ciężącemu na nim obowiązкови uzasadnienia ze względu na to, że poprzestał na powtórzeniu treści spornej decyzji bez uzasadnienia. Ponadto zaprzeczył on sam sobie, gdy odstąpił od pełnego obrazu SLP tworzącego całość w celu skupienia się na tylko jednej części podmiotów biorących udział w tym systemie, mianowicie na inwestorach, aby wymagać odzyskania od nich, bez uwzględnienia innych beneficjentów, środków wchodzących w skład SLP.
- 112 Ponieważ Komisja uważa, że zaskarżony wyrok jest wystarczająco uzasadniony, jej zdaniem zarzut ten jest bezzasadny.

2. Ocena Trybunału

- 113 Należy przypomnieć, że spoczywający na Sądzie na mocy art. 296 akapit drugi TFUE i art. 36 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej obowiązek wymaga od Sądu jasnego i jednoznacznego wskazania przyjętego przez niego rozumowania, tak aby umożliwić

zainteresowanym poznanie powodów wydanego orzeczenia, a Trybunałowi sprawowanie kontroli sądowej (zob. podobnie wyrok z dnia 5 maja 2022 r., Komisja/Missir Mamachi di Lusignano, C-54/20 P, EU:C:2022:349, pkt 70 i przytoczone tam orzecznictwo). Obowiązek ten nie wymaga od Sądu ustosunkowania się w sposób wyczerpujący do każdego punktu argumentacji przedstawionej przez strony sporu. Uzasadnienie to może być zatem dorozumiane, pod warunkiem że umożliwia ono zainteresowanym poznanie podstaw, na których Sąd oparł swe rozstrzygnięcie, a Trybunałowi dostarcza elementów wystarczających do dokonania kontroli w trybie analizy odwołania (wyrok z dnia 14 września 2016 r., Trafileries Meridionali/Komisja, C-519/15 P, EU:C:2016:682, pkt 41).

- 114 W niniejszej sprawie, w odniesieniu w pierwszej kolejności do selektywnego charakteru SLP, z pkt 87–101 zaskarżonego wyroku, których treść przedstawiono w pkt 43 i 57–62 niniejszego wyroku, wynika, że Sąd wystarczająco wskazał powody, dla których uznał z jednej strony, iż SLP ma selektywny charakter z uwagi na uprawnienia dyskrecjonalne organów podatkowych do udzielania zezwoleń na wcześniejszą amortyzację, z czego wynika, że w sposób dorozumiany, aczkolwiek niewątpliwie przyznał, iż zastosowanie trzyetapowej metody analizy selektywności pomocy selektywności pomocy nie jest konieczne, a z drugiej strony, że selektywny charakter wcześniejszej amortyzacji nadaje całemu SLP charakter selektywny.
- 115 Co do argumentu, że Sąd uchybił ciężącemu na nim obowiązkowi uzasadnienia, stwierdzając, że sporna decyzja była uzasadniona w sposób wymagany prawem, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału z art. 256 ust. 1 akapit drugi TFUE, art. 58 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz art. 168 § 1 lit. d) i art. 169 § 2 regulaminu postępowania wynika, że odwołanie musi dokładnie wskazywać zakwestionowane części wyroku, którego uchylenie ma na celu, oraz zawierać argumenty prawne, które szczegółowo uzasadniają to żądanie. W tym względzie w art. 169 § 2 przywołanego regulaminu postępowania sformułowany został wymóg, aby podnoszone zarzuty i argumenty prawne wskazywały precyzyjnie motywy orzeczenia Sądu, które wnoszący odwołanie kwestionuje (wyrok z dnia 20 września 2016 r., Mallis i in./Komisja i EBC, od C-105/15 P do C-109/15 P, EU:C:2016:702, pkt 33, 34). Tymczasem Królestwo Hiszpanii nie wskazało punktów zaskarżonego wyroku, których dotyczy ten argument, skutkiem czego jest on zbyt nieprecyzyjny, aby można było się do niego odnieść, a zatem jest niedopuszczalny.
- 116 Z powyższego wynika, że argumenty Królestwa Hiszpanii oparte na braku uzasadnienia zaskarżonego wyroku w odniesieniu do selektywnego charakteru SLP są częściowo niedopuszczalne, a częściowo bezzasadne.
- 117 W drugiej kolejności, jeśli chodzi o odzyskanie spornej pomocy, w celu odniesienia się do podniesionego przez Lico Leasing i PYMAR zarzutu, poprzez który kwestionowały one zasadniczo, jak zauważono w pkt 218 zaskarżonego wyroku, sporną decyzję w zakresie, w jakim nakazano w niej odzyskanie całości tej pomocy od inwestorów, podczas gdy 85–90% korzyści było regularnie przekazywane przedsiębiorstwom żeglugowym, Sąd stwierdził w pkt 219 tego wyroku, co następuje:

„Biorąc pod uwagę fakt, że Komisja zdecydowała w niniejszej sprawie, iż przedsiębiorstwa żeglugowe nie są beneficjentami pomocy, który to wniosek nie jest przedmiotem niniejszego sporu, nakaz odzyskania pomocy dotyczył zatem jedynie i całkowicie inwestorów, będących jedynymi beneficjentami całości pomocy zgodnie z [e sporną] decyzją ze względu na przejrzystość UIG. Zgodnie z jej własnym rozumowaniem nie popełniono zatem błędu, gdy w [spornej] decyzji nakazano odzyskanie całości pomocy od inwestorów, mimo że przekazali oni część korzyści

innym podmiotom gospodarczym, ponieważ nie traktowano tych podmiotów jako beneficjentów pomocy. Zgodnie bowiem z brzmieniem [spornej] decyzji to inwestorzy rzeczywiście skorzystali z pomocy z uwagi na okoliczność, że właściwe przepisy nie nakładały na nich obowiązku przekazania części pomocy osobom trzecim”.

- 118 Otóż poprzestając w ten sposób z jednej strony na stwierdzeniu, że Lico Leasing i PYMAR nie zakwestionowały dokonanego w spornej decyzji wskazania beneficjentów, i z drugiej strony na odniesieniu się do rozumowania oraz treści tej decyzji, choć z podniesionego zarzutu można wywieść, iż te przedsiębiorstwa – mimo że nie zakwestionowały tożsamości beneficjentów – twierdziły w sposób dorozumiany, ale jednoznacznie, iż nie były jedynymi beneficjentami spornej pomocy, gdyż znaczną jej część przekazano przedsiębiorstwom żeglugowym, Sąd nie odniósł się do tego zarzutu. W konsekwencji nie orzekł on w przedmiocie tego zarzutu, co stanowi naruszenie obowiązku uzasadnienia [zob. podobnie wyrok z dnia 14 lipca 2005 r., Acerinox/Komisja, C-57/02 P, EU:C:2005:453, pkt 36; postanowienie wiceprezesa Trybunału z dnia 17 sierpnia 2022 r., SJM Coordination Center/Magnetrol International i Komisja, C-4/22 P(I), EU:C:2022:626, pkt 19].
- 119 W konsekwencji należy uwzględnić zarzut Królestwa Hiszpanii oparty na braku uzasadnienia zaskarżonego wyroku w odniesieniu do odzyskania spornej pomocy od beneficjentów, bez konieczności badania pozostałych zarzutów i argumentów stron dotyczących tej samej części zaskarżonego wyroku.
- 120 W konsekwencji należy uchylić zaskarżony wyrok w zakresie, w jakim Sąd oddalił w nim skargi mające za przedmiot stwierdzenie nieważności art. 1 spornej decyzji, w którym wskazano UIG i ich inwestorów jako jedynych beneficjentów pomocy, o której mowa w tej decyzji, i art. 4 ust. 1 wspomnianej decyzji, w którym nakazano Królestwu Hiszpanii odzyskanie całości kwoty pomocy, o której mowa w tej decyzji, od inwestorów UIG, którzy z niej skorzystali.
- 121 W pozostałym zakresie odwołania zostają oddalone.

V. W przedmiocie skarg do Sądu

- 122 Zgodnie z art. 61 akapit pierwszy zdanie drugie statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w przypadku uchylecia orzeczenia Sądu Trybunał może wydać ostateczne orzeczenie w sprawie, jeśli stan postępowania na to pozwala.
- 123 W niniejszym wypadku, mając na względzie w szczególności okoliczność, że złożone przez wnoszących odwołanie skargi o stwierdzenie nieważności będące przedmiotem spraw T-515/13, T-515/13 RENV, T-719/13 i T-719/13 RENV są oparte na zarzutach, co do których przeprowadzono kontrydiktoryjną debatę przed Sądem i których rozpatrzenie nie wymaga zarządzenia żadnego dodatkowego środka organizacji postępowania lub środka dowodowego, Trybunał jest zdania, że stan postępowania pozwala na wydanie orzeczenia w przedmiocie części tych skarg, którą należy zbadać po częściowym uchyleciu zaskarżonego wyroku, dotyczącej zasadności obowiązku odzyskania spornej pomocy od beneficjentów, i że należy wydać orzeczenie ostateczne w sprawie (zob. analogicznie wyrok z dnia 2 września 2021 r., NeXovation/Komisja, C-665/19 P, EU:C:2021:667, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo).

A. Argumentacja stron

- 124 Królestwo Hiszpanii poprzez zarzuty od drugiego do czwartego oraz Lico Leasing i PYMAR poprzez swój zarzut drugi, podniesiony pomocniczo, twierdzą, że poprzez nakazanie odzyskania spornej pomocy Komisja naruszyła zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, pewności prawa i równego traktowania.
- 125 Poprzez swój zarzut trzeci, również podniesiony pomocniczo, Lico Leasing i PYMAR kwestionują określoną przez Komisję w spornej decyzji metodę obliczania pomocy, którą należy odzyskać, i twierdzą zasadniczo, że skutkuje ona wprowadzeniem wymogu zwrotu całości korzyści podatkowej, bez uwzględnienia okoliczności, że znaczną część tej korzyści przekazano przedsiębiorstwom żegludowym.
- 126 Komisja podważa zasadność wszystkich tych zarzutów i argumentów. W odniesieniu do odzyskania spornej pomocy twierdzi ona zasadniczo, że inwestorzy będący członkami UIG są jedynymi beneficjentami spornej pomocy i jako podatnicy jedynymi ewentualnymi partnerami do rozmów z Królestwem Hiszpanii do celów jej odzyskania. Jej zdaniem faktu, że pomoc ta mogła mieć skutki gospodarcze dla innych przedsiębiorstw, nie można uwzględnić przy ustalaniu kwoty pomocy otrzymanej i podlegającej odzyskaniu.

B. Ocena Trybunału

- 127 W pierwszej kolejności, co się tyczy zarzutów i argumentów podniesionych przez Królestwo Hiszpanii, Lico Leasing i PYMAR, opartych na naruszeniu zasad ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa, należy je oddalić jako bezzasadne z powodów wymienionych w pkt 81 i 82 niniejszego wyroku, a także powodów przedstawionych w pkt 163–169, 174, 199–205 zaskarżonego wyroku i przypomnianych w zasadniczym zakresie w pkt 85–91 niniejszego wyroku, które Trybunał podziela, z wyjątkiem błędu wskazanego w pkt 102 tego ostatniego.
- 128 Podobnie należy oddalić zarzut i argumenty Królestwa Hiszpanii dotyczące naruszenia zasady równego traktowania, a to z powodów przedstawionych w pkt 139–145 zaskarżonego wyroku, które Trybunał podziela, zgodnie z którymi zasadniczo z jednej strony Królestwo Hiszpanii nie wyjaśniło w sposób szczegółowy, pod jakimi względami sytuacja badana w decyzji Brittany Ferries i sytuacja będąca przedmiotem spornej decyzji są porównywalne, a państwo to może powoływać się na wcześniejszą praktykę Komisji, a z drugiej strony podnoszona różnica w traktowaniu w porównaniu z decyzją w sprawie francuskich podatkowych UIG, w której nakazano odzyskanie pomocy od dnia publikacji decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, była obiektywnie uzasadniona ze względu na to, że brak pewności wynikający z decyzji Brittany Ferries nie miał już miejsca od dnia wydania decyzji dotyczącej francuskich podatkowych UIG.
- 129 W drugiej kolejności, w odniesieniu do pomocy podlegającej odzyskaniu od inwestorów, jak zauważono w pkt 118 niniejszego wyroku, z zarzutu trzeciego podniesionego przez Lico Leasing i PYMAR można wywieść, że poprzez ten zarzut twierdzą one w sposób dorozumiany, ale jednoznacznie, iż nie były jedynymi beneficjentami spornej pomocy, gdyż znaczną jej część przekazano przedsiębiorstwom żegludowym, i że kwestionują one tym samym wskazanie beneficjentów tej pomocy dokonane przez Komisję.

- 130 W tym względzie należy przypomnieć, że celem nałożenia na państwo członkowskie obowiązku zniesienia pomocy uznanej przez Komisję za niezgodną ze wspólnym rynkiem 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 (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity, C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, pkt 89, 90 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 131 W niniejszej sprawie należy przede wszystkim stwierdzić, że w motywie 11 spornej decyzji Komisja wskazała, iż operacja SLP umożliwia przedsiębiorstwu żegludowemu zakup nowego statku po cenie o 20–30% niższej od ceny pobieranej przez stocznię. W motywie 12 tej decyzji Komisja uznała, że SLP stanowi system planowania podatkowego zasadniczo zorganizowany przez bank w celu generowania korzyści podatkowych dla inwestorów w ramach „przejrzystego fiskalnie” UIG oraz przekazania części z tych korzyści podatkowych przedsiębiorstwu żegludowemu w formie niższej ceny statku, przy czym inwestorzy zachowują resztę korzyści.
- 132 W motywie 162 spornej decyzji Komisji zauważyła również, że w sensie ekonomicznym znaczna część korzyści podatkowej skumulowanej przez UIG jest przekazywana wspomnianemu przedsiębiorstwu żegludowemu w formie niższej ceny. Sprecyzowała ona, że załączniki zawarte w niektórych dokumentacjach w przypadku wniosku o udzielenie uprzedniego zezwolenia na wcześniejszą amortyzację stanowią potwierdzenie tego, że podmioty gospodarcze biorące udział w SLP uwzględniają podział korzyści podatkowych wynikających z danej operacji między UIG lub ich inwestorami a przedsiębiorstwami żegludowymi.
- 133 Następnie, w odniesieniu do zezwolenia na wcześniejszą amortyzację udzielanego przez organy podatkowe, Komisja wskazała w motywach 135 i 136 spornej decyzji, że z przykładów przedstawionych przez władze hiszpańskie wynika, iż wnioski o zastosowanie wcześniejszej amortyzacji złożone przez UIG zawierają wszystkie istotne umowy, w szczególności umowę o budowę statku, umowę leasingu, umowę czarteru bez załogi, umowy opcji, umowę przejęcia i zwolnienia z długu. Wnioski te zawierały ponadto w niektórych z przedstawionych przykładów załączniki, które nie były konieczne do wykazania, że przestrzegano mających zastosowanie przepisów TRLIS lub RIS, mianowicie szczegółowe obliczenia całkowitych korzyści podatkowych oraz opis sposobu ich podziału między z jednej strony przedsiębiorstwo żegludowe i z drugiej strony ugrupowanie interesów gospodarczych lub jego inwestorów, a także oświadczenie stoczni zawierające wykaz oczekiwanych gospodarczych i społecznych korzyści wynikających z umowy o budowę statku.
- 134 Komisja, podobnie, stwierdziła w motywie 168 spornej decyzji, że skierowane do organów podatkowych wnioski zasadniczo zawierają obliczenia całkowitej korzyści podatkowej generowanej w ramach systemu oraz informacje na temat sposobu podziału tej korzyści między przedsiębiorstwo żegludowe i inwestorów UIG bądź przynajmniej dane niezbędne do przeprowadzenia tych obliczeń.
- 135 W motywach 133–139 i 156 spornej decyzji Komisja słusznie uznała, że organy podatkowe mają uprawnienia dyskrecjonalne do zezwolenia na wcześniejszą amortyzację i że nadaje to całemu SLP charakter selektywny.

- 136 Wreszcie w motywie 169 spornej decyzji Komisja uznała, że wszystkie gospodarcze skutki przyznania korzyści podatkowej UIG wynikają jednak z kombinacji transakcji prawnych przeprowadzanych między jednostkami prywatnymi, że w przepisach mających zastosowanie nie zobowiązuje się UIG do przeniesienia części korzyści podatkowej na przedsiębiorstwa żeglugowe i że fakt, iż przy wykonywaniu szerokich uprawnień dyskrecyjnych, które przysługiwały organom podatkowym, oceniają one gospodarczy wpływ całej transakcji, jest niewystarczającym argumentem, by ustalić, że to władze hiszpańskie decydują o przekazaniu części korzyści przedsiębiorstwom żeglugowym lub ustalają wartość takiego przekazania. Komisja wywiodła stąd w motywie 170 tej decyzji, że korzyści osiągniętych przez przedsiębiorstwa żeglugowe nie można przypisać danego państwu członkowskiemu.
- 137 Jednakże z przypomnianych w pkt 131–135 niniejszego wyroku własnych ustaleń Komisji wynikało, że SLP stanowi jako całość system pomocy wynikający z zastosowania hiszpańskiego ustawodawstwa podatkowego i zezwoleń udzielanych przez hiszpańskie organy podatkowe, przeznaczony – niezależnie od zastosowanych mechanizmów prawnych – do uzyskania korzyści nie tylko przez UIG, lecz także przez przedsiębiorstwa żeglugowe.
- 138 Ponadto z ustaleń Komisji przypomnianych w pkt 133 niniejszego wyroku wynika, że podział wygenerowanych przez SLP korzyści podatkowych między przedsiębiorstwo żeglugowe i inwestorów UIG przewidziano w prawnie wiążących umowach przedstawionych organom podatkowym, które to umowy zostały przez owe organy uwzględnione przy wykonywaniu przysługujących im w tym zakresie uprawnień dyskrecyjnych w celu udzielania zezwoleń na wcześniejszą amortyzację. W związku z tym wbrew temu, co Komisja potwierdziła co do zasady w motywie 169 spornej decyzji, UIG były na podstawie reguł systemu prawnego stosowanego do umów zawartych z przedsiębiorstwami żeglugowymi zobowiązane do przekazania tym ostatnim części uzyskanej korzyści podatkowej.
- 139 Z powyższego wynika, że Komisja naruszyła prawo co do wskazania beneficjentów spornej pomocy i w konsekwencji co do jej odzyskania, ponieważ nakazała Królestwu Hiszpanii, wbrew orzecznictwu przytoczonemu w pkt 130 tego wyroku, odzyskanie całości kwoty tej pomocy jedynie od inwestorów UIG.
- 140 W konsekwencji należy stwierdzić nieważność art. 1 spornej 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 całości kwoty spornej pomocy od inwestorów UIG, którzy z niej skorzystali.

W przedmiocie kosztów

- 141 Zgodnie z art. 184 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem jeżeli odwołanie jest bezzasadne lub jest zasadne i Trybunał wydaje orzeczenie kończące postępowanie w sprawie, rozstrzyga on również o kosztach.
- 142 Zgodnie z art. 138 § 3 zdanie pierwsze regulaminu postępowania, mającym zastosowanie do postępowania odwoławczego na podstawie art. 184 § 1 tego regulaminu, w razie częściowego tylko uwzględnienia żądań każdej ze stron każda z nich pokrywa własne koszty. Ponadto jeżeli jest to uzasadnione okolicznościami sprawy, Trybunał może orzec, że jedna ze stron pokryje, oprócz własnych kosztów, część kosztów poniesionych przez stronę przeciwną.

- 143 Ze względu na okoliczności niniejszej sprawy należy obciążyć Królestwo Hiszpanii, Lico Leasing, PYMAR i Caixabank i in. ich własnymi kosztami oraz trzema czwartymi kosztów poniesionych przez Komisję zarówno w postępowaniu w pierwszej instancji, jak i w postępowaniach odwoławczych będących przedmiotem sprawy C-128/16 P oraz spraw połączonych C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P. Instytucja ta winna pokryć jedną czwartą swoich kosztów.
- 144 Zgodnie z art. 140 § 3 regulaminu postępowania, mającym zastosowanie do postępowania odwoławczego na podstawie art. 184 § 1 tego regulaminu, Decal España, która przystąpiła do sprawy w charakterze interwenienta, winna pokryć własne koszty.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

- 1) Wyrok Sądu Unii Europejskiej z dnia 23 września 2020 r., Hiszpania i in./Komisja (T-515/13 RENV i T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), zostaje uchylony w zakresie, w jakim Sąd oddalił w nim skargi mające za przedmiot stwierdzenie nieważności 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 finansowego, w którym wskazano ugrupowania interesów gospodarczych i ich inwestorów jako jedynych beneficjentów pomocy, o której mowa w tej decyzji, oraz art. 4 ust. 1 wspomnianej decyzji, w którym nakazano Królestwu Hiszpanii odzyskanie całości kwoty pomocy, o której mowa w tej decyzji, od inwestorów ugrupowań interesów gospodarczych, którzy z niej skorzystali.
- 2) W pozostałym zakresie odwołania zostają oddalone.
- 3) Stwierdza się nieważność art. 1 decyzji 2014/200 w zakresie, w jakim wskazano w nim ugrupowania interesów gospodarczych jako jedynych beneficjentów pomocy, o której mowa w tej decyzji.
- 4) Stwierdza się nieważność art. 4 ust. 1 decyzji 2014/200 w zakresie, w jakim nakazano w nim Królestwu Hiszpanii odzyskanie całości kwoty pomocy, o której mowa w tej decyzji, od inwestorów ugrupowań interesów gospodarczych, którzy z niej skorzystali.
- 5) Królestwo Hiszpanii, Lico Leasing SA i Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA, a także Caixabank SA, Asociación Española de Banca, Unicaja Banco SA, Liberbank SA, Banco de Sabadell SA, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA, Banco Santander SA, Santander Investment SA, Naviera Séneca AIE, Industria de Diseño Textil SA (Inditex), Naviera Nebulosa de Omega AIE, Abanca Corporación Bancaria SA, Ibercaja Banco SA, 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 Albacete SA, Bodegas Muga SL i Aluminios Cortizo SAU pokrywają własne koszty oraz trzy czwarte kosztów poniesionych przez Komisję Europejską zarówno w postępowaniu w pierwszej instancji, jak i w postępowaniach odwoławczych będących przedmiotem sprawy C-128/16 P oraz spraw połączonych C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P.
- 6) Decal España SA pokrywa własne koszty.

- 7) Komisja Europejska pokrywa jedną czwartą kosztów, jakie poniosła zarówno w postępowaniu w pierwszej instancji, jak i w postępowaniach odwoławczych będących przedmiotem sprawy C-128/16 P oraz spraw połączonych C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P.**

Podpisy