GENERALINIO ADVOKATO
PRIIT PIKAMÄE IŠVADA,
pateikta 2022 m. rugsėjo 29 d.[1]

Sujungtos bylos C-649/20 P, C-658/20 P ir C-662/20 P

Ispanijos Karalystė (C-649/20 P),
Lico Leasing SA ir
Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (C-658/20 P)
prieš
Europos Komisiją (C-649/20 P ir C-658/20 P)
ir
Caixabank SA
ir kitos šalys
prieš
Europos Komisiją

(C-662/20 P)

„Apeliaciniai skundai – Valstybės pagalba – SESV 107 straipsnio 1 dalis – Ispanijos valdžios institucijų suteikta pagalba tam tikroms ekonominių interesų grupėms (EIG) ir jų investuotojams – Tam tikriems finansinės nuomos susitarimams dėl laivų įsigijimo taikoma mokesčių sistema (Ispanijos mokestinės nuomos sistema) – Atrankumas – Pagalbos susigrąžinimas – Netiesioginis pranašumas“

1. Šios sujungtos bylos susijusios su atitinkamai Ispanijos Karalystės (byla C-649/20 P), *Lico Leasing SA* ir *Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA* (toliau – PYMAR) (byla C-658/20 P) ir *Caixabank SA* ir kt. (byla C-662/20 P) apeliaciniais skundais dėl Europos Sąjungos Bendrojo Teismo 2020 m. rugsėjo 23 d. Sprendimo *Ispanija ir kt. / Komisija* (T-515/13 RENV ir T-719/13 RENV, EU:T:2020:434) (toliau – skundžiamas sprendimas); juo Bendrasis Teismas atmetė Ispanijos Karalystės ieškinį dėl 2013 m. liepos 17 d. Komisijos sprendimo 2014/200/ES dėl valstybės pagalbos SA 21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), kurią suteikė Ispanija tam tikriems finansinės nuomos susitarimams taikoma apmokestinimo sistema, taip pat vadinama Ispanijos mokestinės nuomos sistema (toliau – ginčijamas sprendimas), panaikinimo[2] ir *Lico Leasing* bei PYMAR ieškinį, kuriuo pirmiausia buvo prašoma panaikinti šį sprendimą, nepatenkinus šio reikalavimo, – panaikinti nurodymą dėl valstybės pagalbos susigrąžinimo, o nepatenkinus ir antrojo reikalavimo, – panaikinti nurodymą dėl pagalbos susigrąžinimo, kiek tai susiję su susigrąžintinos nesuderinamos pagalbos sumos apskaičiavimu.

[1] Originalo kalba: prancūzų.

[2] OL L 114, 2014, p. 1.

2. Tai yra antras kartas, kai Teisingumo Teismo prašoma išnagrinėti šią Ispanijos mokesčių sistemą, dėl kurios nuo 2013 m. Sąjungos teismuose vyksta tikra teisminė saga ir kuriai būdinga ypatinga forma, nes jos įgyvendinimas priklauso nuo to, ar mokesčių administratorius pasinaudoja plačia diskrecija.

3. Teisingumo Teismo prašymu šioje išvadoje dėmesys bus sutelktas į apeliacinių skundų pagrindus, kurie kelia labai sudėtingų teisinių klausimų ir yra svarbūs taikant valstybės pagalbos taisykles, t. y. susijusius su atrankumo analizės metodu ir jurisprudencijos dėl netiesioginio pranašumo nustatant iš tiesioginių jos gavėjų susigrąžintinos pagalbos sumą aiškinimu.

I. Bylos aplinkybės

4. Gavusi skundus, kad pagal Ispanijos mokestinės nuomos sistemą, taikomą tam tikriems finansinės nuomos susitarimams dėl laivų įsigijimo (toliau – IMNS), jūrų laivybos bendrovėms suteikta galimybė su 20–30 % nuolaida įsigyti laivus, pastatytus Ispanijos laivų statyklose, Europos Komisija 2011 m. birželio 29 d. Sprendimu C(2011) 4494 *final*[3] pradėjo SESV 108 straipsnio 2 dalyje numatytą formalią tyrimo procedūrą.

5. Per šią procedūrą Komisija konstatavo, kad IMNS iki šio sprendimo priėmimo dienos buvo naudojama sandoriams, pagal kuriuos laivų statyklų statomus laivus įsigyja jūrų laivybos bendrovės, o šiems sandoriams finansuoti naudojama banko *ad hoc* sukurta teisinė ir finansinė struktūra. Pagal IMNS vykdant kiekvieną laivo užsakymą dalyvavo laivybos bendrovė, laivų statykla, bankas, išperkamosios nuomos bendrovė ir ekonominio intereso grupė (EIG), įsteigta banko, bei investuotojai, perkantys šios EIG akcijas. Ši grupė nuomojosi laivą iš išperkamosios nuomos bendrovės nuo pat laivo statybos pradžios dienos, o vėliau nuomojo jį laivybos bendrovei pagal frachtavimo be įgulos sutartį. EIG įsipareigodavo nupirkti laivą pasibaigus išperkamosios nuomos sutarčiai, o laivybos bendrovė įsipareigodavo jį nupirkti pasibaigus frachtavimo be įgulos sutarčiai. Ginčijamame sprendime nurodyta, kad tai yra mokesčių planavimo sistema siekiant gauti mokesčių lengvatas investuotojams mokesčių požiūriu skaidrioje EIG ir perleisti dalį šių lengvatų laivybos bendrovei kaip laivo kainos nuolaidą.

6. Komisija konstatavo, kad vykdant sandorius pagal IMNS buvo taikytos penkios priemonės, numatytos keliose 2004 m. kovo 5 d. *Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades* (Karaliaus įstatyminis dekretas Nr. 4/2004 dėl nauja redakcija išdėstyto Pelno mokesčio įstatymo patvirtinimo) (toliau – TRLIS)[4] ir 2004 m. liepos 30 d. *Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades* (Karaliaus dekretas Nr. 1777/2004, kuriuo patvirtinamas bendrovių pelno mokesčio reglamentas) (toliau – RIS)[5] nuostatose. Šias penkias priemones sudarė: i) pagreitintas išnuomoto turto nusidėvėjimas, numatytas TRLIS 115 straipsnio 6 dalyje; ii) išnuomoto turto ankstyvo nusidėvėjimo taikymas savo nuožiūra, įtvirtintas TRLIS 48 straipsnio 4 dalyje ir 115 straipsnio 11 dalyje, taip pat RIS 49 straipsnyje; iii) EIG reglamentuojančios nuostatos; iv) tonažo apmokestinimo sistema, numatyta TRLIS 124–128 straipsniuose, ir v) RIS 50 straipsnio 3 dalies nuostatos.

[3] OL C 276, 2011, p. 5.

[4] BOE, Nr. 61, 2004 m. kovo 11 d., p. 10951.

[5] BOE, Nr. 189, 2004 m. rugpjūčio 6 d., p. 37072.

7. Pagal TRLIS 115 straipsnio 6 dalį išnuomoto turto pagreitintas nusidėvėjimas prasideda nuo tos dienos, kurią šis turtas pradedamas eksploatuoti, t. y. ne anksčiau negu tada, kai turtas pristatomas ir nuomininkas pradeda juo naudotis. Tačiau pagal TRLIS 115 straipsnio 11 dalį Ekonomikos ir finansų ministerija, gavusi oficialų nuomininko prašymą, gali nustatyti ankstesnę nusidėvėjimo pradžios datą. TRLIS 115 straipsnio 11 dalyje nustatytos dvi bendros šio ankstyvo nusidėvėjimo sąlygos. EIG taikomos specialiosios sąlygos įtvirtintos TRLIS 48 straipsnio 4 dalyje. TRLIS 115 straipsnio 11 dalyje numatyta leidimo procedūra buvo detalizuota RIS 49 straipsnyje.

8. Tonažo apmokestinimo sistemą buvo leista taikyti 2002 m. kaip su vidaus rinka suderinamą valstybės pagalbą pagal 1997 m. liepos 5 d. Bendrijos gaires dėl pagalbos jūrų transportui (OL C 205, 1997, p. 5), iš dalies pakeistas 2004 m. sausio 17 d. (OL C 13, 2004, p. 3); leidimas suteiktas 2002 m. vasario 27 d. Komisijos sprendimu C(2002) 582 *final* dėl valstybės pagalbos N 736/2001, kurią suteikė Ispanija – Laivybos bendrovių tonažo apmokestinimo sistema (OL C 38, 2004, p. 4). Pagal šią sistemą įmonės, įtrauktos į vieną iš laivybos bendrovių registrų ir gavusios atitinkamą mokesčių administratoriaus leidimą, apmokestinamos ne pagal jų pelną ir nuostolius, o pagal tonažą. Pagal Ispanijos įstatymus EIG gali būti įtrauktos į vieną iš šių registrų, nors jos ir nėra laivybos bendrovės.

9. TRLIS 125 straipsnio 2 dalyje buvo numatyta speciali procedūra, taikoma laivams, kurie jau buvo įsigyti tuo momentu, kai pereita prie tonažo apmokestinimo sistemos, ir naudotiems laivams, įsigytiems, kai įmonei jau buvo taikoma ši sistema. Taikant šią sistemą įprasta tvarka galimas kapitalo prieaugis buvo apmokestinamas pereinant į tonažo apmokestinimo sistemą ir buvo daroma prielaida, kad, nors kapitalo prieaugio apmokestinimas yra atidėtas, jis atliekamas vėliau parduodant ar sunaikinant laivą. Vis dėlto, nukrypstant nuo šios nuostatos, RIS 50 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad, kai laivai įsigyjami išpirkus juos pagal išperkamosios nuomos sutartį, pirma patvirtintą mokesčių administratoriaus, tie laivai laikomi naujais, o ne naudotais, kaip tai suprantama pagal TRLIS 125 straipsnio 2 dalį, neatsižvelgiant į tai, ar jie jau yra nusidėvėję, taigi galimas kapitalo prieaugis nėra apmokestinamas. Ši leidžianti nukrypti nuostata, apie kurią nepranešta Komisijai, buvo taikoma tik konkrečioms išperkamosios nuomos sutartims, mokesčių administratoriaus patvirtintoms gavus prašymus leisti taikyti ankstyvą nusidėvėjimą pagal TRLIS 115 straipsnio 11 dalį, t. y. išnuomotiems naujai pastatytiems laivams, kurie buvo įsigyti vykdant sandorius pagal IMNS; ir visi jie, išskyrus vieną, buvo gauti iš Ispanijos laivų statyklų.

10. Taikant visas šias priemones, EIG naudojosi mokesčių lengvatomis dviem etapais. Pirmame etape buvo taikomas ankstyvas ir pagreitintas pagal išperkamosios nuomos sutartį perkamo laivo nusidėvėjimas pagal įprastą pelno mokesčio sistemą, dėl kurios EIG patirdavo didelių nuostolių, o dėl EIG mokesčių skaidrumo šie nuostoliai galėjo būti atskaitomi iš investuotojų nuosavų pajamų proporcingai jų turimoms EIG akcijoms. Nors šis ankstyvas ir pagreitintas laivo nusidėvėjimas paprastai vėliau kompensuojamas padidėjusiais mokesčiais, kai laivas yra visiškai nusidėvėjęs arba kai pardavus laivą gaunamas kapitalo prieaugis, mokesčių sumažinimas dėl pradinių nuostolių perkėlimo investuotojams buvo išsaugotas antrame etape, nes EIG perėjo prie tonažo apmokestinimo sistemos, kuri leido taikyti visišką atleidimą nuo mokesčių už kapitalo prieaugį, gautą pardavus laivą laivybos bendrovei.

11. Komisija manė, kad IMNS turi būti vertinama kaip „sistema“, tačiau taip pat išnagrinėjo atskirai kiekvieną iš aptariamų priemonių. Ginčijamame sprendime ji nusprendė, kad priemonės, numatytos TRLIS 115 straipsnio 11 dalyje (susijusios su ankstyvu išnuomoto turto nusidėvėjimu), priemonės, susijusios su tonažo apmokestinimo sistemos taikymu jos reikalavimų neatitinkančioms įmonėms, laivams ar veiklai, ir priemonės, išplaukiančios iš RIS

50 straipsnio 3 dalies taikymo (toliau – nagrinėjamos mokestinės priemonės), yra valstybės pagalba EIG ir jų investuotojams, kurią Ispanijos Karalystė neteisėtai teikė nuo 2002 m. sausio 1 d. ir taip pažeidė SESV 108 straipsnio 3 dalį. Komisija pripažino, kad nagrinėjamos mokestinės priemonės yra nesuderinamos su vidaus rinka, išskyrus pagalbos dalį, atitinkančią atlygį rinkos sąlygomis už finansinių investuotojų įnašą, kuris yra perduodamas jūrų transporto bendrovėms, galinčioms gauti pagalbą pagal Jūrų transporto gairių nuostatas. Ji nusprendė, kad Ispanijos Karalystė turi nutraukti pagalbos teikimą pagal šią schemą, nes ji nesuderinama su vidaus rinka, ir susigrąžinti nesuderinamą pagalbą iš EIG investuotojų, kurie naudojosi ta pagalba, neleisdama tokios pagalbos gavėjams perduoti su jos grąžinimu susijusios naštos kitiems asmenims. Vis dėlto Komisija nusprendė, kad nereikalaujama grąžinti pagalbos, suteiktos per finansavimo operacijas, kurias kompetentingos nacionalinės institucijos įsipareigojo remti atitinkamomis priemonėmis pagal privalomą teisės aktą, priimtą iki 2007 m. balandžio 30 d., t. y. dienos, kai *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje* paskelbtas jos 2006 m. gruodžio 20 d. Sprendimas 2007/256/EB dėl pagalbos sistemos, Prancūzijos skirtos pagal Bendrojo mokesčių kodekso 39 CA straipsnį – Valstybės pagalba C 46/04 (ex NN 65/04) (OL L 112, 2007, p. 41).

II. Procesas iki apeliacinio skundo ir skundžiamas sprendimas

12. 2013 m. rugsėjo 25 d. ir gruodžio 30 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo atskirus, pirma, Ispanijos Karalystės ir, antra, *Lico Leasing* ir PYMAR ieškinius dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo. Abi bylos buvo sujungtos, kad būtų bendrai priimtas sprendimas.

13. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimu *Ispanija ir kt. / Komisija* (T-515/13 ir T-719/13, EU:T:2015:1004) Bendrasis Teismas panaikino ginčijamą sprendimą. Paskui, gavęs Komisijos apeliacinį skundą, Teisingumo Teismas 2018 m. liepos 25 d. Sprendimu *Komisija / Ispanija ir kt.* (C-128/16 P, toliau – Sprendimas *Komisija / Ispanija ir kt.*, EU:C:2018:591) panaikino šį Bendrojo Teismo sprendimą, grąžino bylą šiam teismui, atidėjo bylinėjimosi išlaidų klausimo nagrinėjimą ir nusprendė, kad į bylą apeliaciniame procese įstojusios šalys pačios padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

14. Po šio bylos grąžinimo priimtame sprendime Bendrasis Teismas atmetė prieštaravimą, susijusį su klaida, padaryta nagrinėjant IMNS atrankumą, ir iš esmės nusprendė jog tai, kad mokesčių administratorius turi didelę diskreciją suteikti leidimą taikyti ankstyvą nusidėvėjimą, yra pakankamas pagrindas kvalifikuoti visą IMNS esant atrankiojo pobūdžio. Bendrasis Teismas taip pat atmetė pagrindą, susijusį su susigrąžinimui taikomų principų pažeidimu dėl nesuderinamos pagalbos apskaičiavimo metodo, ir nusprendė, kad Komisija nepadarė klaidos, nurodžiusi susigrąžinti visą pagalbą iš EIG investuotojų, nors dalis lengvatos buvo perleista tretiesiems asmenims.

15. Paskui Bendrasis Teismas atmetė visus ieškinius.

III. Šalių reikalavimai ir procesas Teisingumo Teisme

16. Apeliaciniu skundu byloje C-649/20 P Ispanijos Karalystė prašo Teisingumo Teismo panaikinti skundžiamą sprendimą, priimti galutinį sprendimą byloje ir panaikinti ginčijamą sprendimą, taip pat priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

17. Komisija prašo atmesti apeliacinį skundą ir priteisti iš Ispanijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas.

18. Apeliaciniu skundu byloje C-658/20 P *Lico Leasing* ir PYMAR prašo Teisingumo Teismo panaikinti skundžiamą ir ginčijamą sprendimus ir priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

19. *Caixabank* ir kt. pateikia tuos pačius reikalavimus.

20. Komisija prašo atmesti apeliacinį skundą ir priteisti bylinėjimosi išlaidas iš *Lico Leasing* ir PYMAR, taip pat iš *Caixabank* ir kt.

21. Apeliaciniu skundu byloje C-662/20 P *Caixabank* ir kt. prašo Teisingumo Teismo panaikinti skundžiamą sprendimą, taip pat ginčijamą sprendimą, ypač jo 1 straipsnio 1 dalį, ir, nepatenkinus šio reikalavimo, panaikinti jo 4 straipsnio 1 dalį bei priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

22. *Decal España SA*, kuriai 2021 m. rugpjūčio 2 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi buvo leista įstoti į bylą palaikyti *Caixabank* ir kt. reikalavimų, pateikia tuos pačius reikalavimus.

23. Komisija prašo atmesti apeliacinį skundą kaip nepriimtiną ir, nepatenkinus šio reikalavimo, kaip nepagrįstą, taip pat priteisti iš *Caixabank* ir kt. bei iš *Decal España* bylinėjimosi išlaidas.

24. 2022 m. balandžio 26 d. Teisingumo Teismo pirmininko sprendimu šios trys bylos (C-649/20 P, C-658/20 P ir C-662/20 P) buvo sujungtos pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 54 straipsnį, kad būtų bendrai vykdomos rašytinė ir žodinė proceso dalys bei priimtas sprendimas.

25. Ispanijos Karalystė, *Lico Leasing*, *Caixabank* ir kt., *Decal España* ir Komisija buvo išklausytos per 2022 m. birželio 15 d. įvykusį posėdį.

IV. Dėl apeliacinio skundo

26. Teisingumo Teismo prašymu šioje išvadoje dėmesys bus sutelktas į pagrindą, susijusį su tariamos pagalbos atrankiuoju pobūdžiu (antrasis pagrindas byloje C-649/20 P, pirmasis pagrindas byloje C-658/20 P ir pirmasis pagrindas byloje C-662/20 P) ir susigrąžintinos pagalbos sumos nustatymu (ketvirtasis pagrindas byloje C-649/20 P, ketvirtasis pagrindas byloje C-658/20 P ir trečiasis pagrindas byloje C-662/20 P).

A. Dėl antrojo pagrindo byloje C-649/20 P, pirmojo pagrindo byloje C-658/20 P ir pirmojo pagrindo byloje C-662/20 P

1. Glausta šalių argumentų santrauka

27. Antrajame Ispanijos Karalystės pagrinde byloje C-649/20 P ir pirmuosiuose *Lico Leasing* ir PYMAR pagrinduose byloje C-658/20 P bei *Caixabank* ir kt. byloje C-662/20 P keliais aspektais kritikuojama IMNS atrankumo analizė, atlikta skundžiamame sprendime.

2. Dėl priimtinumo

28. Komisija mano, kad šie pagrindai yra nepriimtini, nes jais Teisingumo Teismui būtų pateiktas platesnis ginčas nei tas, kuris buvo nagrinėtas Bendrajame Teisme, kadangi apeliantės savo ieškiniuose pirmojoje instancijoje jokiu momentu neteigė, nei kad ginčijamame sprendime buvo padaryta klaida, nes Komisijai neišnagrinėjo IMNS atrankumo taikant trijų etapų analizę, nei kad Komisija padarė klaidą, nes neapibrėžė referencinio pagrindo arba neatliko palyginimo su ūkio subjektais, esančiais panašioje padėtyje kaip ir naudos gavėjai.

29. Manau, kad šį nepriimtinumo pagrindą reikia atmesti.

30. Nors iš suformuotos jurisprudencijos iš esmės aišku, kad apeliaciniame procese Teisingumo Teismas turi kompetenciją tik ištirti Bendrajame Teisme nagrinėtų pagrindų ir argumentų teisinį vertinimą[6], iš tos pačios suformuotos jurisprudencijos taip pat matyti, kad apeliaciniame skunde apeliantas gali remtis pagrindais, kylančiais iš paties skundžiamo sprendimo, kuriais siekiama teisiniu požiūriu ginčyti jo pagrįstumą[7].

31. Darant prielaidą, kad atitinkami pagrindai nebuvo nagrinėti pirmojoje instancijoje, reikia konstatuoti, kad skundžiamo sprendimo 87–102 punktuose Bendrasis Teismas nagrinėjo klausimą, ar Komisija padarė teisės klaidą, nes neatliko trijų etapų analizės. Kaip išsamiau išdėstysiu kitame šios išvados skirsnyje, Bendrasis Teismas, atlikdamas šį nagrinėjimą, iš esmės nusprendė, kad jis gali apsiriboti patikrinimu, ar egzistuoja mokesčių administratoriaus diskrecija suteikti leidimą taikyti ankstyvą nusidėvėjimą, nes tokios diskrecijos buvimo pakanka, kad visa IMNS būtų laikoma atrankiąja. Iš to matyti, kad aptariami pagrindai išplaukia iš skundžiamo sprendimo.

32. Atsižvelgdamas į šias aplinkybes, siūlau Teisingumo Teismui pripažinti antrąjį pagrindą byloje C-649/20 P, pirmąjį pagrindą byloje C-658/20 P ir pirmąjį pagrindą byloje C-662/20 P priimtinais.

3. Dėl esmės

a) Dėl trijų etapų analizės nebuvimo

33. Visų pirma reikia priminti, kad skundžiamo sprendimo 87 punkte Bendrasis Teismas konstatavo, jog ginčijamame sprendime Komisija neatliko trijų etapų analizės, reikalingos tam, kad būti pripažintas atrankusis pagalbos pobūdis, tačiau ji nurodė, kad IMNS, vertinama kaip visuma, yra atrankioji, viena vertus, dėl mokesčių administratoriaus turimos diskrecijos išduoti privalomą leidimą dėl ankstyvo nusidėvėjimo remiantis netiksliai nustatytomis sąlygomis ir, kita vertus, dėl to, kad mokesčių administratorius suteikia leidimą tik tiems su IMNS susijusiems sandoriams, kuriais finansuojami jūrų laivai. Paskui tame pačiame skundžiamo sprendimo punkte Bendrasis Teismas patikslino, kad per teismo posėdį Komisija teigė, jog mokesčių administratoriaus turima diskrecija suteikti leidimą savaime yra pakankama, kad IMNS, kaip visuma, būtų laikoma atrankiąja. Taigi, analizuodamas atrankumą skundžiamo sprendimo 88–102 punktuose jis daugiausia dėmesio skyrė pastarajam teisiniam klausimui.

[6] 2021 m. spalio 6 d. Sprendimas *World Duty Free Group ir Ispanija / Komisija* (C-51/19 P ir C-64/19 P, EU:C:2021:793, 55 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

[7] 2021 m. spalio 6 d. Sprendimas *Sigma Alimentos Exterior / Komisija* (C-50/19 P, EU:C:2021:792, 59 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

34. Pirmiausia reikia pažymėti, kad *Caixabank* (palaikoma *Decal*) kritikuoja šį ginčijamo sprendimo aiškinimą. Jos teigimu, Bendrasis Teismas nusprendė, jog to sprendimo 156 konstatuojamojoje dalyje Komisija atrankumo buvimą grindė dviem alternatyviais motyvais, iš kurių vienas paremtas mokesčių administratoriaus diskrecijos buvimu, o kitas – tuo, kad IMNS taikoma tam tikram sektoriui, todėl trijų etapų analizės neatlikimas neturi įtakos minėtos diskrecijos buvimui. Tačiau Komisija šiuos du motyvus nurodė ne kaip du alternatyvius argumentus, o kaip neatskiriamas dalis vieno ir to paties argumento, kuriuo remiantis padaryta išvada dėl IMNS sektorinio atrankumo. Todėl *Caixabank* ir kt. teigia, kad pakeisdamas ginčijamo sprendimo motyvus savaisiais Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą.

35. Man atrodo, kad šis argumentas grindžiamas pernelyg formaliu ginčijamo sprendimo aiškinimu.

36. Skundžiamo sprendimo 87 punkte vartojami žodžiai „viena vertus“ ir „kita vertus“ nereiškia, kaip teigė *Caixabank* ir kt., kad Bendrasis Teismas nusprendė, jog Komisija padarė išvadą dėl atrankumo buvimo, remdamasi dviem alternatyviais motyvais.

37. Atvirkščiai, šiame skundžiamo sprendimo punkte iš esmės tiksliai pakartojami teisiniai argumentai, pateikti ginčijamo sprendimo 156 konstatuojamojoje dalyje, pagal kurią visos IMNS atrankumas priklauso tik nuo mokesčių administratoriaus, kuriam pateiktas prašymas leisti taikyti ankstyvą nusidėvėjimą, diskrecinio vertinimo buvimo. Atsižvelgiant į šią diskreciją, grindžiamą neaiškiais kriterijais, nustatytais teisės aktuose, kuriais remdamasi administratorius suteikia leidimus taikyti ankstyvą nusidėvėjimą, šioje konstatuojamojoje dalyje patikslinta, kad tik EIG, kurios vykdė sandorius pagal jūrų laivams finansuoti skirtą IMNS, galėjo pasinaudoti visomis IMNS mokesčių lengvatomis. Todėl vien minėtos diskrecijos egzistavimo, kaip teigiama ginčijamame sprendime, pakako, kad būtų galima daryti išvadą dėl IMNS atrankumo.

38. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Bendrasis Teismas ne tik nepakeitė ginčijamo sprendimo motyvų savaisiais, bet ir skundžiamo sprendimo 87 punkte tik pasinaudojo teisėta laisve aiškinti šį sprendimą[8].

39. Pagrindinis apeliančių argumentas yra tas, kad Bendrasis Teismas nenustatė referencinio pagrindo ir neatliko Teisingumo Teismo reikalaujamos trijų etapų analizės, pagal kurią reikia nustatyti bendrą mokesčių sistemą, įvertinti, ar nagrinėjama priemonė yra atrankiojo pobūdžio tiek, kiek ja diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši, ir išnagrinėti, ar valstybė narė įrodė, kad ši priemonė pateisinama sistemos, kuriai ji priklauso, pobūdžiu ar struktūra.

40. Ispanijos Karalystė, be kita ko, teigia, kad taip Bendrasis Teismas nepaisė Sprendimo *Komisija / Ispanija ir kt.*, nes tame sprendime Teisingumo Teismas reikalavo, kad Bendrasis Teismas įvertintų IMNS atrankumą, taikydamas trijų etapų analizę.

41. Kaip ir Komisija, manau, kad Teisingumo Teismas neketino įpareigoti atlikti tokią analizę.

[8] Žr. 2020 m. kovo 26 d. Sprendimą *Larko / Komisija* (C-244/18 P, EU:C:2020:238, 104 ir 105 punktai).

42. Pirmiausia punktus, kuriuos Ispanijos Karalystė nurodė savo teiginiui pagrįsti, reikia vertinti atsižvelgiant į jų kontekstą. Sprendime *Komisija / Ispanija ir kt.* Teisingumo Teismas atsakė į argumentą, kad Bendrasis Teismas klaidingai nusprendė, jog mokesčių lengvatos, suteiktos dėl investicijų į konkretų turtą ir netaikomos kitam turtui ar kitoms investicijoms, nebuvo atrankiosios investuotojų atžvilgiu, nes sandorį galėjo vykdyti bet kuri įmonė.

43. Šiuo klausimu to sprendimo 67 punkte Teisingumo Teismas iš pradžių pripažino, kad Bendrojo Teismo atlikta analizė grindžiama klaidinga prielaida, kad investuotojai, o ne EIG, gali būti laikomi nagrinėjamų mokestinių priemonių teikiamos naudos gavėjais ir kad atrankumo sąlygą reikėtų nagrinėti atsižvelgiant būtent tik į investuotojus. Paskui minėto sprendimo 68–71 punktuose jis konstatavo, kad Bendrasis Teismas, be kita ko, klaidingai įvertino atrankumą, kai nusprendė, kad nauda, kurią gavo investuotojai, dalyvavę sandoriuose pagal IMNS, nebuvo atrankioji, nes šie sandoriai tokiomis pačiomis sąlygomis buvo prieinami visoms įmonėms, jų neskirstant. Teisingumo Teismo teigimu, Bendrasis Teismas turėjo atlikti trijų etapų analizę, kaip išplaukia iš Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*[9], ir patikrinti, be kita ko, ar Komisija įrodė, kad nagrinėjamų mokestinių priemonių konkrečiais padariniais diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši, atsižvelgiant į IMNS tikslą.

44. Mano nuomone, iš šių Sprendimo *Komisija / Ispanija ir kt.* punktų matyti, kad trijų etapų analizė buvo laikoma būtina, nes Bendrasis Teismas pripažino investuotojus kaip IMNS naudos gavėjus. Tokį aiškinimą patvirtina Teisingumo Teismo nustatytas ryšys tarp tokio (klaidingo) gavėjų identifikavimo ir teisės klaidos, susijusios su tuo, kad nebuvo atlikta trijų etapų analizė, kaip tai patvirtina žodžių junginio „be to“ vartojimas to sprendimo 68 punkto pradžioje.

45. Taip pat reikia pažymėti, kad Sprendimo *Komisija / Ispanija ir kt.* 58 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, neišnagrinėjęs, ar leidimo taikyti ankstyvą nusidėvėjimą sistema mokesčių administratoriui suteikia diskreciją, galinčią sukurti IMNS dalyvaujančių EIG veiklai palankesnę situaciją arba faktiškai sukuriančią palankesnę situaciją tokiai veiklai. Tai nurodęs Teisingumo Teismas, mano manymu, aiškiai paragino Bendrąjį Teismą atlikti tokį nagrinėjimą ir skundžiamo sprendimo 88–102 punktuose šio teismo atliktas vertinimas visiškai atitinka šį raginimą.

46. Tokiomis aplinkybėmis negalima teigti, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kiek tai susiję su atrankumo nagrinėjimui taikytu metodu, nes jis laikėsi pirmesniame punkte primintos analizės sistemos.

47. Dėl apeliančių argumentų, susijusių apskritai su tuo, kad Bendrasis Teismas nekritikavo trijų etapų analizės neatlikimo ginčijamame sprendime, pirmiausia pažymėtina, jog ši analizė buvo sukurta siekiant atskleisti atrankumą, paslėptą už lengvatinių mokesčių priemonių, kurios atrodo prieinamos bet kuriai įmonės. Šia analize siekiama nustatyti, ar tokių bendro pobūdžio priemonių taikymas nėra nepagrįsta diskriminacija tarp įmonių, kurios atitinka lengvatos gavimo sąlygas, ir tų, kurios jų neatitinka.

48. Pagal Ispanijos teisės aktų, kuriais nustatytos IMNS priemonės, nuostatas EIG buvo suteikta galimybė prašyti leisti pasinaudoti ankstyvu nusidėvėjimu; jos leido EIG užsiregistruoti specialiame laivybos bendrovių registre – su sąlyga, kad jos vykdo veiklą, susijusią su laivo

[9] 2016 m. gruodžio 21 d. sprendimas (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981).

perdavimu tretiesiems asmenims pagal frachtavimo be įgulos sutartį, – ir taip įgyti teisę mokėti mokesčius pagal tonažo apmokestinimo sistemą; galiausiai jos leido EIG pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio už kapitalo prieaugį, atsiradusį dėl laivo pardavimo.

49. Tad man atrodo, kad nagrinėjamos priemonės gali būti aiškinamos kaip priskirtinos prie *prima facie* bendro pobūdžio priemonių kategorijos. Konkrečiai kalbant, galima teigti, kad dėl šių priemonių EIG buvo suteikta mokesčių lengvata vien dėl to, kad jų teisinė forma ir veiklos struktūra buvo apibrėžti atsižvelgiant į tokios naudos siekimą. Taigi kalbama apie lengvatą, suteikiamą iš principo bet kuriam ūkio subjektui, norinčiam taikyti mokesčių optimizavimo strategiją, todėl norint nustatyti galimą atrankųjį pobūdį reikėtų atlikti trijų etapų analizę.

50. Vis dėlto manau, kad šiuo atveju IMNS priemonės negali būti kvalifikuojamos kaip *a priori* bendro pobūdžio priemonės, nes tai, kad tenkinami kriterijai, leidžiantys jomis pasinaudoti, nebūtinai lemia naudojimąsi šiose priemonėse numatytomis mokesčių lengvatomis. Kaip parodyta pirma, šių lengvatų suteikimas iš tikrųjų priklausė nuo to, ar šios įmonės iš pradžių gavo leidimą taikyti ankstyvą nusidėvėjimą, kurį mokesčių administratorius suteikė turėdamas plačią diskrecijos teisę.

51. Ši diskrecija, pagrįsta neaiškiais ir jokio objektyvaus pagrindo neturinčiais kriterijais, leido mokesčių administratoriui nustatyti ankstyvo nusidėvėjimo naudos gavėjus arba tokio nusidėvėjimo sąlygas, o tai pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją [10] leidžia manyti, kad atrankumo kriterijus yra įvykdytas.

52. Mano nuomone, darytina išvada, kad trijų etapų analizė, apimanti referencinio pagrindo (arba „įprasto apmokestinimo“, mokesčių srityje) apibrėžimą, šiuo atveju nėra pagrįsta. Iš tiesų toks apibrėžimas yra būtinas tik siekiant nustatyti, ar galimai yra *nuostatų, leidžiančių nukrypti* nuo apmokestinimo tvarkos, taikomos visoms į jos taikymo sritį patenkančioms įmonėms. Tačiau man atrodo akivaizdu, kad, kai nacionalinės teisės aktais mokesčių administratoriui suteikiama tokia diskrecija, kaip nagrinėjama pagrindinėse bylose, naudojantis šiais įgaliojimais neišvengiamai nukrypstama nuo *bet kokio* iš anksto apibrėžto referencinio pagrindo.

53. Šiuo klausimu reikia pridurti, kad, priešingai, nei mano apeliantės, Teisingumo Teismo sprendime byloje *P* visiškai nereikalaujama atlikti trijų etapų analizės tuo atveju, kai mokesčio lengvatos suteikimas priklauso nuo kompetentingos nacionalinės institucijos leidimo. Iš tiesų, nors matyti, kad tame sprendime Teisingumo Teismas savo argumentus, susijusius su diskrecija, išdėstė kalbėdamas apie antrąjį etapą (nukrypti leidžiančios nuostatos buvimas) ir trečiąjį etapą (*a priori* atrankiojo pobūdžio priemonės pateisinimas) [11], vis dėlto prieš tai jis neapibrėžė referencinio pagrindo, nepaisant abejonių, išreikštų šiuo klausimu nacionalinio teismo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą [12].

54. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad šie apeliančių argumentai turi būti atmesti kaip nepagrįsti.

[10] Žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Prancūzija / Komisija* (C-241/94, EU:C:1996:353, 23 punktas), 1999 m. birželio 29 d. Sprendimą *DM Transport* (C-256/97, EU:C:1999:332, 27 punktas) ir 1998 m. gruodžio 1 d. Sprendimą *Ecotrade* (C-200/97, EU:C:1998:579, 40 punktas).

[11] 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *P* (C-6/12, toliau – Sprendimas *P*, EU:C:2013:525, 22–27 punktai).

[12] Žr. Sprendimo *P* 13 punktą.

b) Dėl to, kad nebuvo atlikta mokesčių administratoriaus diskrecijos įgyvendinimo analizės

55. Antra, apeliantės ginčija Bendrojo Teismo vertinimą dėl mokesčių administratoriaus diskrecijos leisti taikyti ankstyvą nusidėvėjimą. Jos, be kita ko, iš esmės kaltina šį teismą nepatikrinus, ar faktiškai dėl šios mokesčių administratoriaus diskrecijos tam tikri ūkio subjektai nepagrįstai buvo vertinami palankiau, palyginti su kitais panašioje padėtyje esančiais ūkio subjektais.

56. Pirmiausia reikia apibendrinti Bendrojo Teismo motyvus nagrinėjamuose skundžiamo sprendimo punktuose. Šio sprendimo 88 punkte Bendrasis Teismas, atsižvelgdamas į jurisprudenciją, be kita ko, priminė, kad leidimų sistemos egzistavimas savaime nereiškia atrankiosios priemonės buvimo ir kad, atvirkščiai, jeigu kompetentingos valdžios institucijos turi plačią diskreciją nustatyti gavėjus ir teikiamos priemonės sąlygas, naudojimasis tokia diskrecija turi būti vertinamas kaip palankesnių sąlygų sudarymas tam tikroms įmonėms ar tam tikrų prekių gamybai, palyginti su prekėmis ar kitomis įmonėms, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į siekiamą tikslą, yra panaši.

57. Paskui, skundžiamo sprendimo 89–100 punktuose išnagrinėjęs įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatas, reglamentuojančias nagrinėjamą leidimų sistemą, Bendrasis Teismas atsakė į tam tikrus šalių pateiktus konkrečius argumentus.

58. Jis, be kita ko, konstatavo, kad, kaip Komisija pažymėjo ginčijamame sprendime, ši sistema buvo grindžiama ne paprastu pranešimu, o veikiau išankstinio leidimo gavimu remiantis neaiškiais kriterijais, kuriuos mokesčių administratorius turėjo išaiškinti, tačiau nepaskelbė gairių. Toliau Bendrasis Teismas pažymėjo, kad pagal šias nuostatas mokesčių administratorius turėjo teisę reikalauti pateikti visą, jo nuomone, reikalingą informaciją ir dokumentus, įskaitant informaciją apie teigiamas pasekmes Ispanijos ekonomikai ir užimtumui, kylančias iš laivų statybos sutarčių. Bendrasis Teismas taip pat pažymėjo, kad mokesčių administratorius galėjo ne tik tenkinti ar atmesti prašymą suteikti leidimą, bet ir nepateikdamas jokių paaiškinimų nustatyti kitą nusidėvėjimo pradžios datą, nei siūlė mokesčių mokėtojas. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius turėjo didelę diskreciją.

59. Galiausiai skundžiamo sprendimo 100 punkte Bendrasis Teismas padarė išvadą, kad šių su diskrecija susijusių aspektų egzistavimas galėjo sudaryti palankesnes sąlygas priemonės gavėjams, palyginti su kitais mokesčių mokėtojais, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši, nes kitos EIG ar kitos įmonės, veikiančios kituose sektoriuose arba įsteigtos pagal kitą teisinę formą, galėjo nepasinaudoti ankstyvu nusidėvėjimu tokiomis pačiomis sąlygomis. Jis taip pat nurodė, kad, atsižvelgiant į jo nagrinėjamų nuostatų neišvengiamai diskrecinį pobūdį, nesvarbu, ar jų taikymas *de facto* buvo diskrecinis, ar ne.

60. Priešingai, nei teigia Ispanijos Karalystė, reikia pažymėti, kad Bendrasis Teismas neatskyrė *de jure* atrankumo nuo *de facto* atrankumo. Užuot nustatęs tokio skirtumą, jis tiesiog norėjo patikslinti, jog atsižvelgiant į tai, kad IMNS atrankusis pobūdis buvo pripažintas dėl diskrecinių elementų, kylančių iš taikytinose teisės nuostatose numatytos išankstinio leidimo sistemos, klausimas, ar iš tiesų šios sistemos taikymas praktikoje buvo diskrecinis, neturi reikšmės.

61. Šią Bendrojo Teismo išvadą apeliantės įnirtingai ginčijo tiek savo rašytinėse pastabose, tiek teismo posėdyje, motyvuodamos tuo, kad vien teisinis nacionalinės administracijos diskrecijos teisės pripažinimas neleidžia, remiantis jurisprudencija, daryti prielaidos dėl tokios, kaip

nagrinėjama, pagalbos schemos atrankiojo pobūdžio. Bet koks kitoks aiškinimas būtų klaidingas ir, jų nuomone, sudarytų precedentą, kuris turėtų sisteminį neigiamą poveikį valstybės pagalbos teisei.

62. Šiame etape reikėtų pažymėti, kad apeliantės neginčija analizės, pagal kurią IMNS – tai pagalbos schema. Nors ginčijamo sprendimo tekste ir skundžiamame sprendime šis kvalifikavimas minimas retai, nes Komisija ir Bendrasis Teismas vadina IMNS labiau „sistema“, kurią sudaro įvairios neatsiejamai tarpusavyje susijusios priemonės, minėtas kvalifikavimas akivaizdžiai išplaukia iš Komisijos sprendimo rezoliucinės dalies ir skundžiamame sprendime pateiktų motyvų.

63. Į tai būtina atsižvelgti vertinant apeliančių teiginį, paremtą Sprendimu *P*, – kad turi būti analizuojamas IMNS sudarančių mokestinių priemonių praktinis taikymas, siekiant atitinkamu atveju kvalifikuoti ją kaip atrankiąją.

64. Reikia trumpai priminti bylos, kurioje buvo priimtas tas sprendimas, aplinkybes. Nagrinėtuose Suomijos mokesčių teisės aktuose buvo numatyta, kad bendrovės patirti nuostoliai neatskaitomi, jei per mokestinius metus, kuriais buvo patirti nuostoliai, ar po jų daugiau nei pusės dalių savininkas pasikeitė ne įstatyminio paveldėjimo ar paveldėjimo pagal testamentą būdu. Tačiau mokesčių administratorius, gavęs prašymą, galėjo leisti atlikti tokį atskaitymą dėl ypatingų priežasčių, jei tai reikalinga tęsti bendrovės veiklą. „Ypatingos priežastys“, pateisinančios tokio leidimo nukrypti suteikimą, buvo išvardytos minėto mokesčio administratoriaus rekomendacijose ir apėmė, be kita ko, „ypatingus padarinius įdarbinimui“.

65. Sprendime Teisingumo Teismas iš esmės priminė, kad jei kompetentinga administracija turi plačią diskreciją, kuria remdamasi gali nustatyti suteikiamos priemonės gavėjus ar sąlygas pagal kriterijus, kurie nebūdingi aptariamai mokesčių sistemai, turi būti laikoma, kad įgyvendinant šią diskreciją palaikomos tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba, palyginti su kitomis įmonėmis ar prekėmis, ir pridūrė, kad naudojimasis šią vertinimo diskrecija yra pateisinamas, jeigu ji ribojama objektyvių kriterijų, būdingų minėtai mokesčių sistemai [13].

66. Būtent dėl Suomijos mokesčių administratoriaus įgaliojimus reglamentuojančių kriterijų, kurie visi buvo objektyvūs ir būdingi nagrinėjamos mokesčių sistemos pobūdžiui, išskyrus kriterijų, susijusį su „ypatingais padariniais įdarbinimui“, nevienodumo Teisingumo Teismas nusprendė, kad sprendime būtina patikslinti, kad siekiant konstatuoti atrankųjį pobūdį „reikia ne tik žinoti taikytinos teisės normos turinį, bet ir išnagrinėti jos apimtį remiantis *administracine ir teismų praktika* bei informacija, susijusia šios normos taikymo asmenims apimtimi“ [14].

67. Man atrodo, kad tokia išvada bent jau išplėsta Sprendime *Komisija / Fútbol Club Barcelona* [15].

68. Tame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagalbos schemos atveju Komisija privalo atlikti nagrinėjimą pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, remdamasi nagrinėjamos schemos priėmimo momentu buvusiomis aplinkybėmis ir atlikdama *ex ante* analizę [16]. Konkrečiau kalbant, Teisingumo Teismo teigimu, Komisija turi įrodyti, kad apmokestinimo sistema „gali sudaryti palankesnes sąlygas jos gavėjams, ir patikrinti, ar ji, vertinama bendrai, gali, atsižvelgiant į jos

[13] Sprendimo *P* 24–27 punktai.

[14] Sprendimo *P* 20 punktas. Kursyvu išskirta mano.

[15] 2021 m. kovo 4 d. Sprendimas *Komisija / Fútbol Club Barcelona* (C-362/19 P, toliau – Sprendimas *Komisija / Fútbol Club Barcelona*, EU:C:2021:169).

[16] Sprendimo *Komisija / Fútbol Club Barcelona* 86 punktas.

ypatybes, lemti [priėmimo momentu] mažesnį apmokestinimą, palyginti su taikant bendrą apmokestinimo schemą gautu apmokestinimu“ [17]. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas paaiškino, kad Komisijos atliekamas nagrinėjimas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį negali būti naudingesnis valstybėms narėms, kurios teikia pagalbą, pažeisdamos SESV 108 straipsnio 3 dalį, palyginti su tomis, kurios pagal šią nuostatą praneša apie planuojamą pagalbą ir jos neįgyvendina, kol bus priimtas galutinis Komisijos sprendimas. Iš tiesų, jei tikrindama, ar atsiranda atrankusis pranašumas, Komisija turėtų remtis mokesčių administratoriaus praktikos vertinimu pagal valstybės pagalbos schemą, pagrįstą diskreciniu leidimu, atitinkama valstybė narė negalėtų pranešti apie tokios schemos priemones planavimo etape. Priešingai, ji būtų priversta palaukti, kol mokesčių administratorius ją įgyvendins, o tai neišvengiamai reikštų neteisėtos pagalbos suteikimą prieš pranešant apie ją [18].

69. Tokiomis aplinkybėmis Komisijos pareigos vertinti pagalbos schemas *a posteriori* egzistavimas, kaip tai išplaukia iš ieškovių siūlomo aiškinimo, prieštarauja šiai jurisprudencijai, kuria siekiama apsaugoti vieną iš pagrindinių valstybės pagalbos kontrolės sistemos elementų, t. y. Sutartyje nustatytą pareigą pranešti apie pagalbą [19].

70. Darytina išvada, jog Bendrasis Teismui negali būti kaltinamas, kaip savo apeliaciniame skunde daro Ispanijos Karalystė, tuo, kad jis nenurodė jokios administracinės praktikos, iš kurios būtų matyti, jog mokesčių administratoriaus teisė nustatyti kitą ankstyvo nusidėvėjimo pradžios laiką buvo naudinga būtent EIG. Iš tiesų, kaip jau paaiškinau, nuoroda į administracinę praktiką nebuvo būtina, nes skundžiamame sprendime buvo nustatyta, kad mokesčių administratorius turi plačią diskreciją, kiek tai susiję su leidimu taikyti ankstyvą nusidėvėjimą [20].

71. Per posėdį *Caixabank* ir kt. teigė, kad, priešingai, nei matyti iš skundžiamo sprendimo, Sprendime *DM Transport* [21] nebuvo pateikta išaiškinimo, pagal kurį pagalbos schemos atrankumą lemia vien plačios diskrecijos teisės buvimas. Remiantis tuo, kaip ji supranta šį sprendimą, Teisingumo Teismas paprasčiausiai norėjo pasakyti, kad šios teisės egzistavimas *gali* suteikti atrankųjį pobūdį *a priori* bendro pobūdžio priemonei. Šiuo klausimu pažymėtina, kad byloje, kurioje priimtas tas sprendimas, Teisingumo Teismas nusprendė palikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui nustatyti, ar Belgijos teisėje numatyti kompetentingos nacionalinės institucijos įgaliojimai suteikti mokėjimo lengvatas, susijusias su socialinio draudimo įmokomis, yra diskreciniai, ir, *jei taip nėra*, – ar šios mokėjimo lengvatos yra bendro, ar atrankiojo pobūdžio [22]. Mano nuomone, šio konstatavimo pakanka, kad būtų atmestas *Caixabank* siūlomas aiškinimas.

72. Galiausiai man atrodo akivaizdu, kad, priešingai, nei savo apeliaciniame skunde teigia Ispanijos Karalystė, toks atrankumo aiškinimas, kokį siūlau, jokiu būdu nelemia tokio įrodinėjimo naštos perkėlimo, kuriuo remiantis, jei Teisingumo Teismas jam pritartų, Komisija nebeturėtų įrodinėti, jog mokesčių sistema yra atrankioji dėl savo poveikio. Atvirkščiai, iš skundžiamame

[17] Sprendimo *Komisija / Fútbol Club Barcelona* 87 punktas.

[18] Žr. Sprendimo *Komisija / Fútbol Club Barcelona* 92 ir 93 punktus.

[19] Žr. Sprendimo *Komisija / Fútbol Club Barcelona* 90 ir 91 punktus.

[20] Bendrasis Teismas negali būti kritikuojamas, kaip tai daro ir Ispanijos Karalystė, dėl to, kad nenurodė jokios teisės aktų nuostatos, kuri įrodytų, jog mokesčių administratoriaus galimybė nustatyti kitokį ankstyvojo nusidėvėjimo pradžios laiką buvo naudinga konkrečiai EIG. Kaip jau paaiškinau, nuoroda į tokio turinio teisės akto nuostatą nebuvo būtina, nes skundžiamame sprendime pateikta teisinė argumentacija nėra pagrįsta *de jure* atrankumo prielaida.

[21] 1999 m. birželio 29 d. sprendimas (C-256/97, EU:C:1999:332).

[22] 1999 m. birželio 29 d. Sprendimas *DM Transport* (C-256/97, EU:C:1999:332, 27 ir 28 punktai); Teisingumo Teismo teigimu, aptariama diskrecijos teisė turi leisti šiai institucijai „nustatyti suteikiamos priemonės gavėjus arba sąlygas“. Šiuo klausimu taip pat žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Prancūzija / Komisija* (C-241/94, EU:C:1996:353, 23 ir 24 punktai) ir 1998 m. gruodžio 1 d. Sprendimą *Ecotrade* (C-200/97, EU:C:1998:579, 39 ir 40 punktai).

sprendime Bendrojo Teismo pateikto aiškinimo matyti, kad Komisija turi įrodyti, jog nacionalinė administracija turi diskreciją, kylančią iš atitinkamų teisės nuostatų, nes, remiantis jurisprudencija, naudojimasis šia diskrecija neišvengiamai yra atrankusis dėl savo poveikio.

73. Mano nuomone, *Caixabank* ir kt. apeliaciniame skunde nurodyta jurisprudencija, t. y. Bendrojo Teismo ir Teisingumo Teismo priimti sprendimai byloje *MOL / Komisija*[23] ir Bendrojo Teismo priimti sprendimai tam tikrose bylose dėl kai kurių nacionalinių mokesčių administracijų išankstinių sprendimų („rulings fiscaux“), taip pat negali pagrįsti apeliančių požiūrio[24].

74. Dėl pirmosios bylos pažymėtina: nors tiesa, kad Sąjungos teismai nubaudė už tai, kad nebuvo atlikta faktinė nacionalinės administracijos diskrecijos įgyvendinimo analizė, savo išvadoje byloje *Airija / Komisija* pabrėžiau, kad sunku toje byloje nustatytus kriterijus perkelti kitiems atvejams, nes šių kriterijų taikymas reiškia, kad nagrinėjamos teisės nuostatos turi būti kvalifikuojamos kad „fakultatyviosios nacionalinės teisės nuostatos, kuriomis įtvirtinami papildomi mokesčiai“, o šioje byloje taip nėra[25]. Kalbant apie bylas, susijusias su išankstiniais sprendimais dėl mokesčių, pažymėtina, kad Bendrasis Teismas nusprendė, kad buvo būtina atlikti faktinę diskrecijos įgyvendinimo analizę vien dėl to, kad šie sprendimai buvo kvalifikuoti kaip individualios priemonės. Tačiau, kaip jau minėjau, šioje byloje neginčijamas IMNS, kaip pagalbos schemos, pobūdis.

75. Šiomis aplinkybėmis, mano nuomone, antroji apeliančių argumentų grupė turi būti atmesta kaip nepagrįsta.

c) Dėl to, kad nebuvo išnagrinėtas visos IMNS atrankumas

76. Trečia, apeliantės kaltina Bendrąjį Teismą tuo, kad jis skundžiamo sprendimo 101 punkte padarė išvadą dėl IMNS atrankiojo pobūdžio, išnagrinėjęs tik vieną iš ją sudarančių priemonių, t. y. neišnagrinėjo kitų IMNS sudarančių priemonių ir jų galimo bendro poveikio.

77. Šiuo klausimu reikia priminti, kad ginčijamame sprendime Komisija pirmiausia išnagrinėjo priemonių, sudarančių IMNS, atrankųjį pobūdį, paskui tai, ar visa IMNS yra atrankioji. To sprendimo 156 konstatuojamojoje dalyje ji nusprendė, kad šia sistema suteiktas pranašumas buvo atrankusis, nes jis priklausė nuo mokesčių administratorius diskrecijos vykstant išankstinio leidimo taikyti ankstyvą nusidėvėjimą procedūrai ir kadangi kitų IMNS sudarančių priemonių, t. y. tonažo apmokestinimo sistemos ir kapitalo prieaugio neapmokestinimo, taikymas priklausė nuo išankstinio šio mokesčių administratoriaus leidimo.

78. Skundžiamo sprendimo 101 punkte Bendrasis Teismas nusprendė, jog atsižvelgiant į tai, kad viena iš priemonių, leidžiančių pasinaudoti visa IMNS, t. y. leidimas taikyti ankstyvą nusidėvėjimą, yra atrankioji, Komisija nepadarė klaidos, kai nusprendė, kad visa sistema yra atrankioji.

79. Savo ruožtu nesuprantu, kaip Teisingumo Teismo vertinimas, kad ir koks glaustas būtų, gali būti laikomas nepakankamai griežtu ir dėl to rodančiu teisės klaidą, kaip teigia Ispanijos Karalystė. Atsižvelgiant į ginčijamame sprendime konstatuotą ir apeliančių neginčytą

[23] 2013 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *MOL / Komisija* (T-499/10, EU:T:2013:592), patvirtintas 2015 m. birželio 4 d. Sprendimu *Komisija / MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

[24] 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimas *Nyderlandai ir kt. / Komisija* (T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669), 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimas *Liuksemburgas ir Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (T-755/15 ir T-759/15, EU:T:2019:670) ir 2020 m. liepos 15 d. Sprendimas *Airija ir kt. / Komisija* (T-778/16 ir T-892/16, EU:T:2020:338).

[25] Žr. mano išvadą byloje *Airija / Komisija* (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, 192 punktas).

priklausomumo ryšį, siejantį tonažo apmokestinimo sistemos taikymą ir kapitalo prieaugio neapmokestinimą su išankstiniu leidimu atlikti ankstyvą nusidėvėjimą, kai šis leidimas yra tikras „prieigos raktas“ siekiant pasinaudoti mokesčių lengvatomis pagal IMNS, man atrodo akivaizdu, jog negalima pritarti apeliančių kritikai, susijusiai su tuo, kad nebuvo atliktas atrankumo nagrinėjimas dėl bendro IMNS sudarančių priemonių poveikio. Darytina išvada, kad šis argumentas turi būti atmestas kaip nepagrįstas.

d) Dėl to, kad nebuvo išnagrinėtas situacijų panašumas

80. Ketvirta, Ispanijos Karalystė ir *Caixabank* mano, kad Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 100 punkte padarė teisės klaidą, nes nepalygino įmonių, kurios gali pasinaudoti nagrinėjama priemonė, ir įmonių, kurioms ši priemonė netaikoma, faktinės ir teisinės situacijų ir kad tokiomis aplinkybėmis skundžiamas sprendimas yra nepakankamai motyvuotas šiuo klausimu.

81. Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad šie argumentai grindžiami prielaida, jog Komisija turėjo nuspręsti, kad leidimas, susijęs su ankstyvuoju nusidėvėjimu, buvo *a priori* bendrai taikoma priemonė ir kad jos galimas atrankusis pobūdis galėjo būti konstatuotas tik atlikus trijų etapų analizę. Tačiau, kaip paaiškinau šioje išvadoje, ši priemonė, reglamentuojanti galimybę naudotis IMNS ir iš jos kylančiomis mokesčių lengvatomis, suteikia mokesčių administratoriui plačią diskreciją išduodant šį leidimą. Remiantis jurisprudencija tokia savybė reiškia, kad būtina atlikti kitokio pobūdžio atrankumo analizę, susijusią tik su kompetentingos nacionalinės administracijos diskrecijos apimtimi. Jeigu ši diskrecija leidžia administracijai nustatyti šios priemonės gavėjus ir suteikimo sąlygas, tuomet naudojimasis šia teise, taip pat remiantis jurisprudencija, neišvengiamai sudarys palankesnes sąlygas šiems naudos gavėjams, palyginti su bet kuria kita įmone, esančia panašioje faktinėje ir teisinėje situacijoje, ir nebūtina nustatyti tokio palankaus požiūrio buvimo ar įrodyti, kad situacijos iš tikrųjų yra panašios, kaip teigia Ispanijos Karalystė ir *Caixabank ir kt.*

82. Darytina išvada, kad skundžiamo sprendimo 100 punkte pateiktame Bendrojo Teismo vertinime nėra teisės klaidų ir jokio motyvavimo trūkumo. Iš tiesų Bendrasis Teismas neprivalėjo nurodyti priežasčių, dėl kurių EIG, kurioms taikomos įprastos mokesčių taisyklės dėl amortizacijos, faktinė bei teisinė padėtis ir kitoje nei laivybos srityje veikiančių įmonių padėtis buvo panaši į EIG, kurios naudojasi IMNS, padėtį. Bendrasis Teismas pakankamai teisiškai įrodė atrankųjį pobūdį, kai skundžiamo sprendimo 100 punkte padarė išvadą, kad IMNS diskreciniai aspektai *galėjo* sudaryti palankesnes sąlygas nagrinėjamų priemonių gavėjams, palyginti su kitais mokesčių mokėtojais, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši.

83. Atsižvelgdamas į šias aplinkybes manau, kad šiuos argumentus reikia pripažinti nepagrįstais.

e) Dėl klaidingo vertinimo, susijusio su mokesčių administratoriaus diskrecijos apimtimi ir pateisinimo „sistemos pobūdžiu ar bendra struktūra“ buvimu

84. Galiausiai Ispanijos Karalystė teigia, kad Bendrasis Teismas padarė klaidą, kai nusprendė, jog leidimo taikyti išankstinį nusidėvėjimą procedūra yra diskrecinio pobūdžio ir neturi objektyvių sąlygų [26]. Kadangi šis argumentas susijęs su Bendrojo Teismo vertinimu dėl mokesčių administratoriaus diskrecijos išduodant šį leidimą pagal nacionalinės teisės aktus, manau, nekyla

[26] Man atrodo, kad apeliantė remiasi skundžiamo sprendimo 89–96 punktais.

abejonių, kad šį argumentą reikia laikyti nepriimtinu. Iš tiesų reikia pažymėti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją, kiek tai susiję su Bendrojo Teismo nacionalinės teisės vertinimo nagrinėjimu apeliaciniame procese, Teisingumo Teismas turi jurisdikciją tik patikrinti, ar ši teisė buvo iškraipyta, ir toks iškraipymas turi būti akivaizdžiai matomas iš bylos medžiagos, nesant reikalo iš naujo vertinti faktinių aplinkybių ir įrodymų [27]. Tačiau Ispanijos Karalystė nesiremia tokiu nacionalinės teisės iškraipymu. Visų pirma ji neteigė ir neįrodė, kad Bendrojo Teismo padarytos išvados *akivaizdžiai* prieštarauja RIS 49 straipsnio turiniui ar kad jis vienai iš šių nuostatų suteikė reikšmę, kuri jai *akivaizdžiai* nepriskirtina atsižvelgiant į kitus bylos duomenis [28].

85. Ispanijos Karalystė taip pat kaltina Bendrąjį Teismą tuo, kad jis iš esmės atmetė argumentą, jog nagrinėjamu atveju mokesčių administratoriaus diskrecija buvo pateisinama „sistemos pobūdžiu ar bendra struktūra“, nurodęs, kad RIS 49 straipsnio 6 dalies formuluotė, kiek ja mokesčių administratoriui suteikiama teisė nustatyti kitokią nusidėvėjimo pradžios dieną nei tą, kurią pasiūlė mokesčių mokėtojas, neleidžia užtikrinti, kad naudojimasis šia diskrecija apsiribotų tik kovos su sukčiavimu atvejais [29].

86. Šiuo klausimu ši apeliantė iš esmės teigia, jog, nesant šios mokesčių administratoriaus teisės, tai, kad nuomininkas pagal finansinės nuomos sutartį negalėtų pradėti susigrąžinti turto įsigijimo išlaidų prieš perduodant turtą, lemtų finansinį iškraipymą dėl nesuderinamumo su sutarties sąlygomis, pagal kurias mokėjimai turi būti atliekami prieš perduodant turtą nuomininkui. Tačiau nesuprantu, kaip toks teiginys gali paneigti skundžiamo sprendimo 97 punkte pateiktą Bendrojo Teismo išvadą, kad RIS 49 straipsnio 6 dalies formuluotė neleidžia užtikrinti, kad šios nuostatos taikymas apsiribotų *tik* kovos su sukčiavimu atvejais. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 94 punkte taip pat konstatavo, jog TRLIS 115 straipsnio 11 dalyje ir RIS 49 straipsnyje numatyti leidimų sistemos ypatumai neriboja administracijos diskrecinės teisės tikrinti sąlygas, nustatytas fiskaliniais tikslais. Kadangi šio argumento nepagrįstumas akivaizdus, siūlau jį atmesti.

f) Išvada

87. Kadangi visi argumentai turi būti atmesti kaip nepagrįsti, siūlau Teisingumo Teismui atmesti visą antrąjį pagrindą byloje C-649/20 P, visą pirmąjį pagrindą byloje C-658/20 P ir visą pirmąjį pagrindą byloje C-662/20 P.

B. Dėl ketvirtojo pagrindo byloje C-649/20 P, ketvirtojo pagrindo byloje C-658/20 P ir trečiojo pagrindo byloje C-662/20 P

1. Glausta šalių argumentų santrauka

88. Tuo atveju, jei nebūtų pritarta nė vienam iš ankstesnių pagrindų, pateikdamos apeliacinio skundo ketvirtuosius pagrindus bylose C-649/20 P ir C-658/20 P bei apeliacinio skundo trečiąjį pagrindą byloje C-662/20 P apeliantės papildomai tvirtina, kad skundžiamo sprendimo 219 ir 220 punktuose Bendrasis Teismas atmetė *Lico Leasing* ir PYMAR iškeltą bei, be kita ko,

[27] Žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimą *TV2/Danmark / Komisija* (C-649/15 P, EU:C:2017:835, 49 ir 50 punktai), 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimą *Comunidad Autónoma de Galicia ir Retegal / Komisija* (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, 72 punktas) ir 2018 m. rugsėjo 20 d. Sprendimą *Ispanija / Komisija* (C-114/17 P, EU:C:2018:753, 75 punktas).

[28] 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 21 punktas) ir 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimas *Ispanija / Komisija* (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, 43 punktas).

[29] Ispanijos Karalystė aiškiai remiasi skundžiamo sprendimo 97 punktu.

Caixabank ir kt. palaikomą pagrindą, susijusį su susigrąžinimui taikytinų principų pažeidimu, nes dėl taikyto nesuderinamos pagalbos apskaičiavimo metodo, jų nuomone, buvo nurodyta susigrąžinti visą pagalbą iš EIG investuotojų, nors šie gavo tik 10–15 % lengvatos, kylančios iš IMNS, o likusi dalis buvo perleista laivybos bendrovėms.

89. Nurodydamos šiuos pagrindus apeliantės teigia, kad: i) Bendrasis Teismas nepaisė Sprendimo *Komisija / Ispanija ir kt.* logikos, nusprendęs, jog investuotojai buvo tiesioginiai pagalbos gavėjai; ii) kad visos pagalbos susigrąžinimas iš EIG investuotojų prieštarauja principui, pagal kurį pagalbos susigrąžinimas nėra sankcija; iii) kad Bendrasis Teismas neatsižvelgė į tai, kad IMNS – tai sistema, kurią sudaro kelios priemonės, taip pat į jos sutartinius aspektus, ir kad jis atsižvelgė tik į tam tikrų priemonių fiskalinį poveikį, užuot atsižvelgęs vien į lengvatą, kurią EIG investuotojai faktiškai gavo dėl visos IMNS, ir iv) kadangi buvo pripažinta, jog EIG investuotojai, pasinaudoję IMNS, teisiškai privalėjo 90 % mokesčių lengvatos perleisti kitiems ūkio subjektams, Komisija ir Bendrasis Teismas nepagrįstai nusprendė, kad lengvatos perleidimas nėra priskirtinas valstybei, nes buvo atliktas pagal privačias sutartis.

90. Komisija mano, kad Ispanijos Karalystės, *Lico Leasing* ir PYMAR nurodyti pagrindai yra nepriimtini, nes šios jų nepateikė pirmojoje instancijoje, ir bet kuriuo atveju prieštarauja visiems pirma apibendrintiems apeliančių argumentams.

2. Dėl priimtinumo

91. Dėl nepriimtinumu grindžiamo prieštaravimo, susijusio su ketvirtuoju *Lico Leasing* ir PYMAR pagrindu byloje C-658/20 P, Komisija teigia, kad Teisingumo Teismas, remdamasis šiuo pagrindu, turėtų nagrinėti platesnės apimties ginčą nei tas, kurį nagrinėjo Bendrasis Teismas, nes apeliantės savo apeliaciniame skunde pirmą kartą užginčijo aptariamos pagalbos gavėjų tapatybę.

92. Mano nuomone, šis teiginys nėra įtikinamas. Abi dalys, kurios sudaro šį pagrindą, iš esmės susijusios su paskesnių gavėjų egzistavimu, palyginti su nurodytaisiais ginčijamame sprendime, siekiant įrodyti, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai patvirtino ginčijamą sprendimą, kiek tai susiję su *visos* pagalbos susigrąžinimu iš EIG investuotojų. Todėl *Lico Leasing* ir PYMAR neginčija ginčijamame sprendime nustatytos naudos gavėjų tapatybės.

93. Dėl nepriimtinumu grindžiamo prieštaravimo, susijusio su Ispanijos Karalystės ketvirtuoju pagrindu byloje C-649/20 P, Komisija mano, kad Bendrajame Teisme ši apeliantė nebuvo nei nurodžiusi kokį nors pagrindą, kuriuo būtų ginčijama pagalbos gavėjų tapatybė, nei teigusi, kad susigrąžinimo principai draudžia nurodyti susigrąžinti visą pagalbą iš EIG investuotojų. Šiuo klausimu tik priminsiu, kad pagal šiuo metu suformuotą jurisprudenciją, kai Bendrasis Teismas sujungia dvi bylas ir priima vieną sprendimą, kuriame atsakoma į visus ieškinio pagrindus, šalių pateiktus vykstant procesui Bendrajame Teisme, kiekviena iš šių šalių gali kritikuoti argumentus, susijusius su pagrindais, kuriuos Bendrajame Teisme nurodė tik ieškovė kitoje sujungtoje byloje [30]. Nagrinėjamu atveju Bendrasis Teismas pirmiausia sujungė bylas T-515/13 RENV ir T-719/13 RENV, paskui priėmė vieną sprendimą, kuriame pareiškė nuomonę dėl visų proceso šalių pateiktų pagrindų, o tai reiškia, kad Ispanijos Karalystė turi teisę ginčyti Bendrojo Teismo argumentus, susijusius su *Lico Leasing* ir PYMAR ieškinyje pirmojoje instancijoje nurodytu trečiuoju pagrindu.

[30] Be kita ko, žr. 2014 m. spalio 14 d. Sprendimą *Buono ir kt. / Komisija* (C-12/13 P ir C-13/13 P, EU:C:2014:2284, 52 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

94. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui ketvirtąjį pagrindą byloje C-658/20 P ir ketvirtąjį pagrindą byloje C-649/20 P pripažinti priimtinais.

3. Dėl esmės

95. Reikia priminti, kad nors *Lico Leasing* ir PYMAR teigia, kad Bendrojo Teismo atsakymas į trečiąjį ieškinio pagrindą, pateiktas skundžiamo sprendimo 219 ir 220 punktuose, yra teisės klaida, Ispanijos Karalystė mano, kad šis atsakymas taip pat yra nepakankamai motyvuotas. Man atrodo, kad Teisingumo Teismo vertinimas, susijęs su Bendrajam Teismui tenkančios pareigos motyvuoti laikymusi, yra išankstinė sąlyga, palyginti su teisės klaidos nagrinėjimu.

96. Nurodydamos šį pagrindą *Lico Leasing* ir PYMAR teigė, kad ginčijamas sprendimas neatitinka bendrųjų valstybės pagalbos susigrąžinimą reglamentuojančių principų, nes, atrodo, jame nurodyta susigrąžinti visą nagrinėjamą pagalbą iš investuotojų, nors dalis lengvatos buvo sistemingai perleidžiama laivybos bendrovėms. Jų teigimu, nurodymas susigrąžinti turėjo būti susijęs tik su pagalba, kurią investuotojai faktiškai gavo.

97. 219 ir 220 punktuose Bendrasis Teismas į šį pagrindą atsakė taip:

„219. Atsižvelgiant būtent į tai, kad Komisija šioje byloje nusprendė, jog laivybos bendrovės nebuvo pagalbos gavėjos (t. y. padarė išvadą, kuri nėra šio ginčo dalykas), nurodyme susigrąžinti buvo įvardyti tik investuotojai, kurie, remiantis ginčijamu sprendimu, buvo vieninteliai visos pagalbos gavėjai dėl EIG skaidrumo. Remiantis ginčijamam sprendimui būdinga logika, jame nebuvo padaryta klaidos nurodant susigrąžinti visą pagalbą iš investuotojų, nors dalį gautos lengvatos teikiamos naudos jie buvo pervedę kitiems ūkio subjektams, nes jie nebuvo laikomi pagalbos gavėjais. Iš tiesų, kaip nurodyta ginčijamame sprendime, būtent investuotojai faktiškai disponavo pagalba, nes pagal taikytinus teisės aktus jie neprivalėjo pervesti dalies pagalbos tretiesiems asmenims.

220. Dėl tos priežasties nurodymas susigrąžinti negali būti laikomas sankcija investuotojams arba priemone, iškraipančia konkurenciją jų konkurentų naudai, kaip teigia *Bankia ir kt.*“

98. Savo ruožtu pripažįstu, kad šiuose dviejuose punktuose man nepavyko įžvelgti ginčijamo sprendimo teisėtumo kontrolės, kiek tai susiję su iš investuotojų susigrąžintinos pagalbos sumos nustatymu, kuris yra *Lico Leasing* ir PYMAR Bendrajame Teisme nurodyto trečiojo pagrindo dalykas. Akivaizdu, kad nors šiuo pagrindu nesiekiama užginčyti pagalbos gavėjų tapatybės, kaip antai nustatyta ginčijamame sprendime, norėdamas atsakyti į šį pagrindą Bendrasis Teismas turėjo išnagrinėti, ar laivybos bendrovėms perleistos mokesčių lengvatos dalis galėjo būti laikoma netiesiogine nauda, gauta taikant IMNS.

99. Vis dėlto man atrodo, jog iš minėtų skundžiamo sprendimo punktų matyti, kad atmesdamas *Lico Leasing* ir PYMAR pagrindą Bendrasis Teismas apsiribojo konstatavimu, jog nebuvo ginčijama tai, kad laivybos bendrovės nebuvo nagrinėjamos pagalbos gavėjos, ir priminė ginčijamo sprendimo logiką, kiek tai susiję su motyvu, pateisinančiu susigrąžinimą tik iš investuotojų.

100. Reikia pridurti, kad pagal šį pagrindą reikalaujamos analizės atlikimui netrukdė punktai, dėl kurių Teisingumo Teismas pareiškė nuomonę 2018 m. liepos 25 d. Sprendime *Komisija / Ispanija ir kt.* To sprendimo 47 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, jog Komisijos sprendimas nurodyti susigrąžinti nesuderinamą pagalbą tik iš EIG investuotojų neturi reikšmės išvadai, kad

Bendrasis Teismas nepagrįstai atmetė galimybę, jog EIG gali būti šių mokestinių priemonių gavėjai dėl savo teisinės formos. Toliau tame pačiame punkte Teisingumo Teismas patikslino, kad nagrinėdamas jam pateiktą apeliacinį skundą jis neprivalo priimti sprendimo dėl minėto nurodymo susigrąžinti pagalbą teisėtumo.

101. Taigi, mano nuomone, skundžiamas sprendimas yra nepakankamai motyvuotas.

102. Atsižvelgdamas į šiuos argumentus siūlau Teisingumo Teismui pripažinti, kad neatsakęs į *Lico Leasing* ir PYMAR ieškinio trečiąjį pagrindą Bendrasis Teismas pažeidė jam tenkančią pareigą motyvuoti. Šiomis aplinkybėmis skundžiamas sprendimas turi būti iš dalies panaikintas.

V. Dėl ieškinio Bendrajame Teisme

103. Pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 61 straipsnio pirmą pastraipą, jeigu apeliacinis skundas yra pagrįstas ir Teisingumo Teismas panaikina Bendrojo Teismo sprendimą, Teisingumo Teismas gali pats priimti galutinį sprendimą byloje, jei toje bylos stadijoje tai galima padaryti.

104. Manau, kad taip yra šioje byloje, nes, pirma, Teisingumo Teismui pateiktos visas faktinės aplinkybės, būtinos sprendimui priimti, ir, antra, visi ginčo aspektai buvo aptarti Bendrajame Teisme laikantis rungimosi principo. Be to, negalima neatsižvelgti į tai, kad šios tikros teisminės sagos pradžia – 2013 m. rugsėjo 25 d., todėl atitinkamų teisės subjektų interesais būtina susilaikyti nuo pakartotinio bylos grąžinimo Bendrajam Teismui.

105. Dėl šios išvados 97 punkte apibendrinto *Lico Leasing* ir PYMAR Bendrajame Teisme nurodyto trečiojo pagrindo visų pirma reikia priminti, kad pagal klasikinę jurisprudenciją valstybių narių pareiga panaikinti, ją susigrąžinant, pagalbą, kurią Komisija laiko nesuderinama su vidaus rinka, siekiama atkurti iki pagalbos suteikimo buvusią padėtį[31].

106. Šis tikslas pasiekiamas, kai atitinkamą pagalbą, prireikus – su palūkanomis, grąžina jos gavėjas arba, kitaip tariant, įmonės, kurios ja realiai pasinaudojo[32]. Tai reiškia, kad reikia patikrinti, kurios įmonės naudojasi *ekonominiu poveikiu* dėl pagalbos suteikimo.

107. Iš to matyti, kad jei įmonė dalį valstybės priemonės teikiamos naudos perdavė kitam subjektui, būtina tiksliai apskaičiuoti iš tos įmonės susigrąžintiną pagalbą, kad ji prarastų tik tą pranašumą, kuriuo pasinaudojo prieš savo konkurentus, ir būtų atkurta iki pagalbos suteikimo buvusi padėtis. Didesnės sumos susigrąžinimas susilpnintų ankstesnę pagalbos gavėjo konkurencinę padėtį ir taip įgytų sankcijos pobūdį, o tai būtų nesuderinama su pirma nurodytu bendruoju pagalbos susigrąžinimo principu.

108. Šiuo atveju reikia nustatyti, ar taikant ginčijamame sprendime Komisijos nustatytą metodą iš investuotojų būtų reikalaujama grąžinti didesnę sumą nei ta, kuria jie faktiškai pasinaudojo dėl pagalbos suteikimo, nes dalį šios sumos šie investuotojai sistemingai perleisdavo laivybos bendrovėms.

[31] 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / Aer Lingus ir Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P ir C-165/15 P, EU:C:2016:990, 89 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

[32] 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / Aer Lingus ir Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P ir C-165/15 P, EU:C:2016:990, 90 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

109. Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad pagalbos susigrąžinimas paprastai apsiriboja tik tiesiogine nauda, gauta suteikus pagalbą, bet neapima jokios netiesioginės naudos, kylančios iš tokio pagalbos suteikimo. Tačiau Teisingumo Teismas keliuose sprendimuose yra nusprendęs, kad pranašumas gali būti suteiktas kitoms įmonėms nei tos, kurioms buvo tiesiogiai perduoti valstybės ištekliai.

110. Reikia trumpai išnagrinėti šiuos sprendimus siekiant nustatyti aspektus, leidžiančius atsižvelgti į tokį „netiesioginį pranašumą“.

111. Sprendime *Vokietija / Komisija* [33] Teisingumo Teismas turėjo įvertinti Pajamų mokesčio įstatyme numatytą mokesčių lengvatų sistemą, pagal kurią mokesčių atskaita buvo taikoma visiems apmokestinamiesiems asmenims, įsigijusiems akcijų kapitalo bendrovėse, kurių registruota buveinė ir valdymo organai buvo naujose *Länder* ar Berlyne (Vokietija) ir kuriuose buvo ne daugiau nei 250 darbuotojų. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas iš esmės padarė išvadą, kad įmonės, kurioms buvo taikomos šios teisės nuostatos, turėjo netiesioginį pranašumą, nes galimas investuotojų kapitalo dalių šiose įmonėse įsigijimas palankesnėmis mokestinėmis sąlygomis atsirado dėl to, kad atitinkama valstybė narė atsisakė mokestinių pajamų, kurias paprastai būtų gavusi. Be to, jis pridūrė, kad investuotojų savarankiško sprendimo priėmimas nepanaikino šios sąsajos, „nes ekonominiu požiūriu rinkos sąlygų pasikeitimas, dėl kurio atsirado minėtas pranašumas, buvo viešosios valdžios institucijų mokestinių išteklių praradimo rezultatas“ [34].

112. Sprendime *Nyderlandai / Komisija* [35], buvo kalbama apie teisės aktus, numatančius subsidijas Nyderlandų degalinių operatoriams, esantiems visų pirma Nyderlandų pasienyje, siekiant sumažinti Nyderlanduose ir Vokietijoje galiojančių akcizų tarifų skirtumą. Teisingumo Teismas nusprendė, kad šitaip didžiosios naftos bendrovės naudojosi netiesioginiu pranašumu, nes tam tikrose išimtinio pirkimo sutartyse, sudarytose tarp šių bendrovių ir minėtų operatorių, buvo įtvirtintos „kainų reguliavimo sąlygos“, pagal kurias iš esmės buvo numatyta, kad naftos bendrovė padengia dalį operatoriaus suteiktos mažmeninės kainos sumažinimo sąnaudų, jei dėl rinkos sąlygų šis sumažinimas buvo pageidautinas arba būtinas. Teisingumo Teismo teigimu, šis netiesioginis pranašumas atsirado dėl pagal Nyderlandų teisės aktus suteiktos pagalbos, nes dėl šių teisės aktų kainų reguliavimo sąlygų taikymas praktiškai tapo nereikalingas [36].

113. Byloje *Mediaset* Bendrasis Teismas ir Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad Italijos teisės nuostatos, kuriose buvo numatytos subsidijos vartotojams perkant antžeminius skaitmeninius dekoderius, suteikė netiesioginį pranašumą antžeminės televizijos transliuotojams, nes skatinant šiuos vartotojus pereiti nuo analoginio prie skaitmeninio transliavimo būdo šiomis teisės nuostatomis buvo sumažintos išlaidos, kurias šie operatoriai būtų turėję patirti, siekdami plėsti auditoriją ir taip sustiprinti savo padėtį rinkoje [37].

[33] 2000 m. rugsėjo 19 d. sprendimas (C-156/98, EU:C:2000:467).

[34] 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Vokietija / Komisija* (C-156/98, EU:C:2000:467, 26 ir 27 punktai).

[35] 2002 m. birželio 13 d. sprendimas (C-382/99, EU:C:2002:363).

[36] 2002 m. birželio 13 d. Sprendimas *Nyderlandai / Komisija* (C-382/99, EU:C:2002:363, 62 punktas).

[37] 2010 m. birželio 15 d. Sprendimas *Mediaset / Komisija* (T-177/07, EU:T:2010:233, 62 punktas) ir 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Mediaset / Komisija* (C-403/10 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2011:533, 76 ir 77 punktai).

114. Pažymiu, kad Pranešimo dėl valstybės pagalbos sąvokos 116 punkte Komisija nusprendė, jog iš šios jurisprudencijos matyti, kad, siekiant patikrinti netiesioginio pranašumo buvimą „numatomą priemonės poveikį reikėtų vertinti *ex ante* požiūriu“ ir kad „[n]etiesioginis pranašumas yra tada, jeigu priemonė parengta taip, kad jos antrinis poveikis būtų nukreiptas į įmones ar įmonių grupes, kurias galima nustatyti“ [38].

115. Nors sutinku su Komisijos aiškinimu, iš šios jurisprudencijos taip pat darau išvadą, kad tokio pranašumo egzistavimas kyla iš taikytinų nuostatų turinio (byla *Vokietija / Komisija*) arba iš tų pačių nuostatų turinio atsižvelgiant į esamas faktines aplinkybes (byla *Nyderlandai / Komisija* ir *Mediaset*). Vien šie atvejai, Teisingumo Teismo nuomone, leidžia laikyti, kad antrinis ekonominis poveikis, atsirandantis valstybei narei atsisakius mokestinių pajamų, kurias ji paprastai būtų gavusi, yra nukreiptas netiesioginiams nagrinėjamos schemos naudos gavėjams.

116. Mano nuomone, tai taip pat patvirtina, jog vien tai, kad dalies ar viso lengvatos perleidimas netiesioginiams gavėjams nėra privalomas, jokiu būdu savaime nereiškia, kad tokio perleidimo negalima priskirti valstybei.

117. Šiame etape reikia patikrinti, ar priemonių, kurios sudaro IMNS, turinys savaime arba atsižvelgiant į faktines aplinkybes, kuriomis ji taikoma, leidžia tvirtinti, kad IMNS parengta taip, kad jos antrinis poveikis būtų nukreiptas laivybos bendrovėms.

118. Norint atsakyti į šį klausimą, pirmiausia reikia atsižvelgti į ypatingą IMNS sandarą, grindžiamą keliomis mokestinėmis priemonėmis, kurių taikymas priklauso nuo mokesčių administratoriaus diskrecijos įgyvendinimo išduodant išankstinį administracinį leidimą, ir sutarčių grandinės, kuri galiausiai apima sutartį, pagal kurią EIG nuomoja laivą laivybos bendrovėms pagal frachtavimo be įgulos sutartį, o šios bendrovės įsipareigoja įsigyti šį laivą pasibaigus numatytam terminui.

119. Atsižvelgdamas į šią situaciją manau, kad IMNS sutartinė struktūra yra susijusi su esamomis faktinėmis aplinkybėmis, kaip tai suprantama pagal pirmiau nagrinėtą jurisprudenciją. Valstybės įsikišimas suteikiant leidimą taikyti ankstyvą nusidėvėjimą, kuris yra esminis veiksnys, leidžiantis pasinaudoti IMNS mokesčių lengvatomis, neišvengiamai išplaukia iš šios struktūros sukūrimo.

120. Jei būtų įrodyta, kad visa tokia sutartinė struktūra, įskaitant EIG ir laivybos bendrovių sudarytą sutartį, buvo mokesčių administratoriaus vertinimo, atliekamo siekiant galimai suteikti minėtą leidimą, objektas, tai reikštų, jog laivybos bendrovių įgytas ekonominis pranašumas išplaukia iš Ispanijos valstybės atsisakymo gauti jai priklausančius mokesčius.

121. Vis dėlto man atrodo, kad šio vertinimo negalima atriboti nuo jurisprudencijos konteksto, kuriame jis turi būti atliktas. Mano nuomone, jurisprudencija netiesioginio pranašumo srityje skatina mus vadovautis Cicerono posakiu „summum ius summa iniuria“ (perteklinis teisės taikymas lemia neteisingumą) ir atsisakyti bet kokio pernelyg formalaus požiūrio, siekiant užtikrinti, kad teisinis aiškinimas atitiktų ekonominę tikrovę. Tokį požiūrį pagrindžiantys motyvai – būtinybė išvengti bet kokio bandymo apeiti pirma nurodytus valstybės pagalbos susigrąžinimo principus.

[38] Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos (OL C 262, 2016, p. 1).

122. Ši rizika neginčijamai egzistuoja nagrinėjamu atveju. Vien pagalbos schemos, kuri mokesčių administratoriui suteikia diskreciją pasirinkti pagalbos gavėjus ir jos suteikimo sąlygas, kaip antai IMNS sistema, sukūrimas leistų valstybėms narėms „paslėpti“ netiesioginių naudos gavėjų buvimą ir išvengti jos dalies ar visos pagalbos susigrąžinimo iš jų[39]. Šiuo klausimu primenu, kad į administracinę praktiką, susijusią su leidimu taikyti ankstyvą nusidėvėjimą, negali būti atsižvelgta atliekant analizę pagal SESV 107 straipsnį, nes pagal savo esmę tai yra vėlesnis veiksnys nei IMNS patvirtinimas[40].

123. Mano nuomone, tai, kas išdėstyta, reiškia, kad EIG tenkančios teisinės prievolės perleisti lengvatą laivybos bendrovėms nebuvimas ir negalimumas atsižvelgti į administracinę praktiką, susijusią su leidimų taikyti ankstyvą nusidėvėjimą išdavimu, nebūtinai turėtų užkirsti kelią išvadai, jog ekonominis pranašumas, kurį laivybos bendrovės gavo dėl to, kad į EIG susivienijusiems investuotojams buvo mokama laivo įsigijimo kaina su 20–30 % nuolaida, priskirtinas Ispanijos valstybei.

124. Dėl anksčiau pabrėžto reikalavimo vengti apeiti valstybės pagalbos susigrąžinimą reglamentuojančius principus reikėtų atmesti tokį aiškinimą, pripažįstant, kad netiesioginio pranašumo ir valstybės įsikišimo ryšį galima nustatyti remiantis rodiklių, susijusių su IMNS priėmimu ir veikimu, visuma.

125. Pirma, pati Komisija ginčijamo sprendimo 12 konstatuojamojoje dalyje apibūdina IMNS taip, kad ją sudaro „mokesčių planavimo schema, paprastai organizuojama banko, siekiant gauti mokesčių lengvatas investuotojams mokesčių požiūriu skaidrioje EIG ir *perleisti jų dalį laivybos bendrovei kaip laivo kainos nuolaidą*. Likusią mokesčių lengvatų dalį pasilieka EIG investuotojai kaip atlygį už investiciją“[41]. Taigi šis perleidimas atrodo iš tiesų integruotas į IMNS ir yra vienas iš jos tikslų, o EIG investuotojams paliekama mokesčių lengvatos dalis yra laikoma būtinu atlygiu, užtikrinančiu jų, kaip tarpininkų, dalyvavimą sistemoje.

126. Antra, reikia pažymėti, jog Ispanijos teisės aktais paliekama veiksmų laisvė, kad diskrecija leisti taikyti ankstyvą nusidėvėjimą, t. y. priemonė, suteikianti prieigą prie mokesčių lengvatų, išplaukiančių iš IMNS, galėtų būti įgyvendinama atsižvelgiant į EIG ir laivybos bendrovių sutartinių santykių sąlygas. Pagal RIS 49 straipsnio 4 dalį Finansų direktoratas, atsakingas už leidimų išdavimo procedūras Ekonomikos ministerijoje, iš tiesų turėjo teisę prašyti visos, jo nuomone, reikalingos informacijos ir dokumentų, o tai reiškia, kad visi su sutartiniais santykiais susiję dokumentai galėjo būti įtraukti į mokesčių administratoriui pateikiamą bylą. Šiuo klausimu svarbu priminti, kad ginčijamo sprendimo 169 punkte Komisija pripažino, jog Ispanijos mokesčių administratorius, norėdamas priimti sprendimą dėl leidimo taikyti išankstinį nusidėvėjimą suteikimo, atlikdavo *viso* sandorio ekonominio poveikio vertinimą.

127. Trečia, mano nuomone, svarbu pabrėžti, kad sutarčių sistema buvo sudaroma laivybos bendrovių iniciatyva, joms susitariant su laivų statykla dėl laivo statybos už pirkimo kainą, į kurią buvo įtraukta nuolaida, atitinkanti 85–90 % mokesčių lengvatos, gaunamos dėl IMNS sudarančių priemonių taikymo, ir paskui tos pačios laivybos bendrovės sumokėdavo šią sumažintą kainą pagal

[39] Šiuo klausimu norėčiau priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją valstybės pagalbos kvalifikavimas negali priklausyti nuo valstybių narių taikomo reguliavimo metodo. Be kita ko, žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimą *World Duty Free Group ir Espagne / Komisija* (C-51/19 P ir C-64/19 P, EU:C:2021:793, 95 punktas).

[40] Svarbu pažymėti, kad ginčijamo sprendimo 135 ir 136 konstatuojamosiose dalyse Komisija pabrėžė, jog iš Ispanijos valdžios institucijų pateiktų pavyzdžių matyti, kad EIG paraiškose dėl leidimo išdavimo buvo išsamiai aprašoma visa IMNS, pateikiamos visos susijusios sutartys ir pridėdami priedai, kuriuose išsamiai apskaičiuota bendra mokesčių nauda ir jos paskirstymo tarp, pirma, laivybos bendrovės ir, antra, EIG arba jų investuotojų būdas (arba tokiam skaičiavimui reikalingi elementai).

[41] Kursyvu išskirta mano.

savo sutartinius santykius su EIG. Šiomis aplinkybėmis man atrodo pagrįsta manyti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas patikrinimą, kurio tikslas – suteikti leidimą taikyti išankstinį nusidėvėjimą, atsižvelgdavo į EIG ir laivybos bendrovių sutartį, antraip būtų paneigta sutarčių sistemos logika, kuri sudarė, mažiausiai, būtiną išankstinę sąlygą norint pasinaudoti IMNS teikiamomis mokesčių lengvatomis.

128. Atsižvelgiant į tai, man atrodo, kad Komisijos vertinimas, apribotas tik vienu šios sutartinės struktūros segmentu, neleidžia tinkamai atspindėti IMNS ekonominių pasekmių. Šią išvadą patvirtina tai, kad tiek atsiliepime į ieškinį, tiek per posėdį Komisija teigė, jog šios bylos aplinkybės panašios į tas, dėl kurių buvo priimtas Sprendimas *Komisija / Aer Lingus ir Ryanair Designated Activity*[42].

129. Byloje, kurioje buvo priimtas tas sprendimas, Teisingumo Teismas turėjo įvertinti Airijos mokestį, taikomą oro transporto bendrovėms. Pagal šį mokestį buvo numatyti du atskiri tarifai, t. y. 2 EUR už keleivį skrendant į vietoves, esančias ne daugiau kaip 300 km. atstumu nuo Dublino (Airija), ir 10 EUR už keleivį visais kitais atvejais, ir šio mokesčio suma galėjo būti įtraukta į keleiviams siūlomą bilieto kainą. Savo sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad, siekiant susigrąžinti taikant lengvatinį tarifą suteiktą pranašumą, mokesčių administratorius turėjo susigrąžinti iš oro transporto bendrovių, įgijusių šį pranašumą, skirtumą tarp mokesčio sumos, kuri turėjo būti sumokėta už kiekvieną iš vykdomų skrydžių, ir faktiškai sumokėtos sumos, nes ekonominė nauda, kurią minėtos bendrovės galėjo gauti *pasinaudojusios* šiuo pranašumu, neturi reikšmės susigrąžinant pagalbą[43]. Šią išvadą pagrindžia tai, kad galimas lengvatos perkėlimas keleiviams siūlomų bilietų kainai priklausė išimtinai nuo bendrovių, nagrinėjamos pagalbos gavėjų, komercinio pasirinkimo.

130. Vis dėlto, jei šis sprendimas būtų pritaikytas šiai nagrinėjamai bylai, tai reikštų, kad EIG investuotojų atliktas dalies mokesčių lengvatos, gautos dėl IMNS taikymo, perleidimas laivybos bendrovėms – tai šių investuotojų, nusprendusių pasinaudoti šia lengvata siūlant laivo pardavimo kainą, kuri apima apie 30 % nuolaidą, komercinis pasirinkimas. Mano nuomone, vargu ar galima abejoti tokio aiškinimo klaidingumu.

131. Iš tiesų, kaip per teismo posėdį teigė Ispanijos Karalystė, EIG laivybos bendrovėms suteikta patraukli kaina už laivų pirkimą nėra reali pirmųjų sutartinės autonomijos išraiška, nes EIG veikė esant tokiai schemai, kai laivo pardavimo pelningumas buvo iš anksto apibrėžtas dėl sutartinės struktūros, visų pirma prieš tai sudarytos laivų statybos sutarties. Taigi šios EIG buvo paprasčiausiai įpareigotos paskirstyti IMNS suteikiamą mokesčių lengvatą taip, kad laivybos bendrovės gautų jos dalį. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad ginčijamame sprendime nagrinėdama aptariamos pagalbos suderinamumą Komisija ne kartą buvo nurodžiusi, kad EIG yra tarpininkai, kurie perleidžia dalį minėtos lengvatos laivybos bendrovėms[44].

132. Atsižvelgdamas į šiuos argumentus siūlau Teisingumo Teismui pripažinti, kad dalis mokesčių lengvatos, kurią EIG perleisdavo laivybos bendrovėms pagal tarp jų sudarytas privačias sutartis, neturi būti įtraukta į sumą, susigrąžintiną iš EIG investuotojų, ir patenkinti trečiąjį *Lico Leasing* ir PYMAR ieškinio pagrindą, pateiktą Bendrajame Teisme.

[42] 2016 m. gruodžio 21 d. sprendimas (C-164/15 P ir C-165/15 P, EU:C:2016:990).

[43] 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / Aer Lingus ir Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P ir C-165/15 P, EU:C:2016:990, 92 punktas).

[44] Be kita ko, žr. ginčijamo sprendimo 203 punktą.

VI. Išvada

133. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui iš dalies panaikinti 2020 m. rugsėjo 23 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimą *Ispanija ir kt. / Komisija* (T-515/13 RENV ir T-719/13 RENV, EU:T:2020:434) tiek, kiek Bendrasis Teismas neįvykdė savo pareigos motyvuoti atsakydamas į trečiąjį *Lico Leasing SA* ir *Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA* pateiktą ieškinio pagrindą, ir iš dalies panaikinti 2013 m. liepos 17 d. Komisijos sprendimą 2014/200/ES dėl valstybės pagalbos SA 21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), kurią suteikė Ispanija tam tikriems finansinės nuomos susitarimams taikoma apmokestinimo sistema, taip pat vadinama Ispanijos mokestinės nuomos sistema, konkrečiau – nurodymą dėl pagalbos susigrąžinimo tiek, kiek jis susijęs su susigrąžintinos nesuderinamos pagalbos sumos apskaičiavimu.