ĢENERĀLADVOKĀTA PRĪTA PIKAMĒES [*PRIIT PIKAMÄE*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2022. gada 29. septembrī[1]

Apvienotās lietas C-649/20 P, C-658/20 P un C-662/20 P

Spānijas Karaliste (C-649/20 P),
***Lico Leasing SA* un**
***Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA* (C-658/20 P)**
pret
Eiropas Komisiju (C-649/20 P un C-658/20 P)
un
Caixabank SA
un citas personas
pret
Eiropas Komisiju

(C-662/20 P)

Apelācijas – Valsts atbalsts – LESD 107. panta 1. punkts – Spānijas iestāžu piešķirts atbalsts dažām ekonomisko interešu grupām (EIG) un to ieguldītājiem – Atsevišķiem kuģu iegādei paredzētiem finanšu līzinga līgumiem piemērojamais nodokļu režīms (Spānijas nodokļu līzinga sistēma) – Selektivitāte – Atbalsta atgūšana – Netieša priekšrocība

1. Šo apvienoto lietu priekšmets ir apelācijas sūdzības, kuras iesniegušas attiecīgi Spānijas Karaliste (lieta C-649/20 P), *Lico Leasing SA* un *Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA* (turpmāk tekstā – "*PYMAR*") (lieta C-658/20 P) un *Caixabank SA* u.c. (lieta C-662/20 P) par Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2020. gada 23. septembra spriedumu Spānija u.c./Komisija (T-515/13 RENV un T-719/13 RENV, EU:T:2020:434) (turpmāk tekstā – "pārsūdzētais spriedums"), ar kuru Vispārējā tiesa noraidīja Spānijas Karalistes prasību atcelt Komisijas Lēmumu 2014/200/ES (2013. gada 17. jūlijs) par valsts atbalstu SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), ko īstenojusi Spānija – Noteiktiem finanšu līzinga līgumiem piemērojamais nodokļu režīms, pazīstams arī kā "Spānijas nodokļu līzinga sistēma" (turpmāk tekstā – "strīdīgais lēmums")[2], un *Lico Leasing* un *PYMAR* prasību, galvenokārt, atcelt šo lēmumu, pakārtoti, atcelt rīkojumu atgūt valsts atbalstu un, vēl pakārtotāk, atcelt atgūšanas rīkojumu, ciktāl tas attiecas uz atgūstamā nesaderīgā atbalsta apmēra aprēķinu.

[1] Oriģinālvaloda – franču.

[2] OV 2014, L 114, 1. lpp.

2. Šī ir otrā reize, kad Tiesa ir aicināta izskatīt šo Spānijas nodokļu režīmu, par kuru kopš 2013. gada Savienības tiesās ir izvērsusies patiesa tiesvedības sāga un kurš pastāv īpašā formā, jo tā īstenošana ir atkarīga no nodokļu administrācijas plašas diskrecionārās varas izmantošanas.

3. Atbilstoši Tiesas lūgumam šajos secinājumos galvenokārt tiks aplūkoti apelācijas sūdzību pamati, kuros ir izvirzīti ļoti sarežģīti juridiskie jautājumi un kuri ir svarīgi valsts atbalsta noteikumu piemērošanai, proti, tie, kas attiecas uz selektivitātes analīzes metodi un judikatūras par netiešu priekšrocību interpretāciju, lai noteiktu atbalsta summu, kas ir jāatgūst no tā tiešajiem saņēmējiem.

I. Tiesvedības priekšvēsture

4. Pēc sūdzībām par to, ka tāda Spānijas nodokļu līzinga sistēma, kāda tiek piemērota atsevišķiem finanšu līzinga līgumiem kuģu iegādei (turpmāk tekstā – "SNLS"), ļāva kuģniecības sabiedrībām iegādāties kuģus, ko būvējušas Spānijas kuģu būvētavas, saņemot 20 % līdz 30 % cenas atlaidi, Eiropas Komisija uzsāka LESD 108. panta 2. punktā paredzēto formālo izmeklēšanas procedūru, pieņemot 2011. gada 29. jūnija Lēmumu C(2011) 4494, galīgā redakcija [3].

5. Šīs procedūras gaitā Komisija konstatēja, ka līdz šī lēmuma pieņemšanas dienai SNLS tika izmantota darījumos, ko veido kuģubūve kuģu būvētavās un to iegāde, kuru veic kuģniecības sabiedrības, kā arī šo darījumu finansēšana, izmantojot bankas izveidotu *ad hoc* juridisku un finansiālu struktūru. Saistībā ar katru kuģubūves pasūtījumu SNLS ir iesaistīta kuģniecības sabiedrība, kuģu būvētava, banka, līzinga (*leasing*) sabiedrība un ekonomisko interešu grupa (EIG), ko veido banka un ieguldītāji, kuri iegādājas kapitāldaļas šajā EIG. Pēdējā minētā nomāja kuģi no līzinga sabiedrības, sākot no kuģa būvēšanas pirmās dienas, un pēc tam to iznomāja kuģniecības sabiedrībai saskaņā ar berbouta fraktēšanas līgumu. EIG apņēmās iegādāties kuģi līzinga līguma termiņa beigās, bet kuģniecības sabiedrība apņēmās to iegādāties berbouta fraktēšanas līguma termiņa beigās. Saskaņā ar strīdīgo lēmumu šīs nodokļu plānošanas shēmas mērķis bija radīt nodokļu priekšrocības nodokļu ziņā pārredzamas EIG ieguldītājiem un daļu no šīm priekšrocībām nodot kuģniecības sabiedrībai kā atlaidi no kuģa cenas.

6. Komisija konstatēja, ka darījumi, kas veikti atbilstoši SNLS, apvieno piecus pasākumus, kas ir paredzēti vairākos 2004. gada 5. marta *Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades* (Karaļa Likumdošanas dekrēts 4/2004, ar ko apstiprina Likuma par uzņēmuma ienākuma nodokli konsolidēto versiju, turpmāk tekstā – "*TRLIS*") [4] noteikumos un 2004. gada 30. jūlija *Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades* (Karaļa Dekrēts 1777/2004, ar ko apstiprina Noteikumus par uzņēmuma ienākuma nodokli, turpmāk tekstā – "*RIS*") [5] noteikumos. Šie pieci pasākumi ietvēra i) nomāto aktīvu paātrinātu norakstīšanu, kā tas ir paredzēts *TRLIS* 115. panta 6. punktā; ii) nomāto aktīvu priekšlaicīgas norakstīšanas diskrecionāru piemērošanu, kas izriet no *TRLIS* 48. panta 4. punkta un 115. panta 11. punkta, kā arī no *RIS* 49. panta; iii) noteikumus par EIG; iv) tonnāžas nodokļa sistēmu, kas ir paredzēta *TRLIS* 124.–128. pantā, un v) *RIS* 50. panta 3. punkta noteikumus.

[3] OV 2011, C 276, 5. lpp.

[4] 2004. gada 11. marta *BOE* Nr. 61, 10951. lpp.

[5] 2004. gada 6. augusta *BOE* Nr. 189, 37072. lpp.

7. Saskaņā ar *TRLIS* 115. panta 6. punktu nomāto aktīvu paātrināta norakstīšana sākās aktīvu darbības pirmajā dienā, t.i., ne ātrāk kā no brīža, kad nomnieks saņem un sāk izmantot minētos aktīvus. Tomēr *TRLIS* 115. panta 11. punktā bija paredzēts, ka Ekonomikas un finanšu ministrija pēc nomnieka oficiāla pieprasījuma drīkst noteikt ātrāku norakstīšanas sākuma datumu. *TRLIS* 115. panta 11. punktā šai priekšlaicīgajai norakstīšanai bija paredzēti divi vispārīgi nosacījumi. Īpašie nosacījumi, kas bija piemērojami EIG, bija ietverti *TRLIS* 48. panta 4. punktā. *TRLIS* 115. panta 11. punktā paredzētā atļauju saņemšanas procedūra sīki bija aprakstīta *RIS* 49. pantā.

8. Tonnāžas nodokļa sistēma tika atļauta 2002. gadā kā ar iekšējo tirgu saderīgs valsts atbalsts saskaņā ar 1997. gada 5. jūlija Kopienas pamatnostādnēm par valsts atbalstu jūras transportam (OV 1997, C 205, 5. lpp.), kas grozītas 2004. gada 17. janvārī (OV 2004, C 13, 3. lpp.) ar Komisijas Lēmumu C(2002) 582, galīgā redakcija (2002. gada 27. februāris), par valsts atbalstu N 736/2001, ko piešķīrusi Spānija – Režīms jūras pārvadājumu sabiedrību aplikšanai ar nodokli atkarībā no tonnāžas (OV 2004, C 38, 4. lpp.). Pamatojoties uz šo sistēmu, uzņēmumi, kas ir iekļauti kādā no kuģniecības sabiedrību reģistriem un kas šajā nolūkā ir ieguvuši nodokļu iestādes atļauju, tiek aplikti ar nodokļiem nevis atkarībā no to peļņas un zaudējumiem, bet gan atkarībā no tonnāžas. Spānijas tiesību akti ļauj EIG reģistrēties vienā no šiem reģistriem, lai gan tās nav kuģniecības sabiedrības.

9. *TRLIS* 125. panta 2. punktā bija paredzēta īpaša procedūra kuģiem, kas jau ir nopirkti brīdī, kad notiek pāreja uz tonnāžas nodokļa sistēmu, un lietotiem kuģiem, kuri ir nopirkti brīdī, kad uzņēmumam jau bija piemērojama šī sistēma. Piemērojot minēto sistēmu parastā veidā, iespējamais kapitāla pieaugums tika aplikts ar nodokli saskaņā ar tonnāžas nodokļa sistēmu, un tika pieņemts, ka, kaut arī novēloti, tomēr kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokli notiek pēc tam, kad kuģis ir pārdots vai demontēts. Tomēr, atkāpjoties no šī noteikuma, *RIS* 50. panta 3. punktā bija paredzēts, ka gadījumos, ja kuģis bija iegādāts, izmantojot atpirkšanas tiesības, kas ietvertas nodokļu iestāžu iepriekš apstiprinātajā līzinga līgumā, kuģi uzskata par jaunu un neizmantotu *TRLIS* 125. panta 2. punkta izpratnē, neņemot vērā, ka tas jau ir ticis norakstīts, līdz ar to iespējamais kapitāla pieaugums netika aplikts ar nodokli. Šī atkāpe, kas nav tikusi paziņota Komisijai, tika piemērota tikai īpašiem līzinga līgumiem, kurus nodokļu iestādes ir apstiprinājušas saistībā ar pieteikumiem par priekšlaicīgu norakstīšanu saskaņā ar *TRLIS* 115. panta 11. punktu, t.i., saistībā ar nomātiem jaunbūvētiem kuģiem, kas iegādāti SNLS darbību rezultātā un – ar vienu izņēmumu – no Spānijas kuģu būvētavām.

10. Piemērojot visus šos pasākumus, EIG saņēma nodokļu priekšrocības divos posmos. Pirmajā posmā saskaņā ar parasto uzņēmuma ienākuma nodokļa sistēmu nomātajam kuģim tika piemērota priekšlaicīga un paātrināta norakstīšana, kas izpaudās kā lieli EIG zaudējumi, kuri, ņemot vērā EIG pārredzamību nodokļu ziņā, varēja tikt atskaitīti no ieguldītāju pašu ieņēmumiem proporcionāli to kapitāldaļām EIG. Lai gan šī kuģa vērtības priekšlaicīgā un paātrinātā norakstīšana parasti tika kompensēta vēlākā posmā ar palielinātiem nodokļu maksājumiem, ja kuģis bija pilnībā norakstīts vai ja kuģis bija pārdots, radot kapitāla pieaugumu, otrajā posmā nodokļu ietaupījumi, kuri gūti ieguldītājiem nodoto sākotnējo zaudējumu rezultātā, tika nodrošināti, veicot EIG pāreju uz tonnāžas nodokļa sistēmu, kas ļāva pilnībā no nodokļa atbrīvot kapitāla pieaugumu, kurš rodas, pārdodot kuģi kuģniecības sabiedrībai.

11. Kaut arī Komisija uzskatīja, ka SNLS ir jāraksturo kā "sistēma", tā analizēja arī katru attiecīgo pasākumu atsevišķi. Strīdīgajā lēmumā tā nolēma, ka tie no šiem pasākumiem, kas izriet no *TRLIS* 115. panta 11. punkta (tie, kuri attiecas uz nomāto aktīvu priekšlaicīgu norakstīšanu), kas izriet no tonnāžas nodokļa sistēmas piemērošanas uzņēmumiem, kuģiem vai darbībām, kurām uz to nav tiesību, un no *RIS* 50. panta 3. punkta piemērošanas (turpmāk tekstā – "attiecīgie nodokļu

pasākumi"), ir valsts atbalsts EIG un to ieguldītājiem, kuru kopš 2002. gada 1. janvāra nelikumīgi īstenojusi Spānijas Karaliste, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktu. Komisija paziņoja, ka attiecīgie nodokļu pasākumi nav saderīgi ar iekšējo tirgu, izņemot atbalstu, kas atbilst atlīdzībai par finanšu ieguldītāju starpniecību atbilstīgi tirgum un kas tiek nodots jūras transporta uzņēmumiem, kuriem saskaņā ar Jūras transporta pamatnostādnēm uz to ir tiesības. Tā nolēma, ka Spānijas Karalistei ir jāizbeidz šī atbalsta shēma, ciktāl tā nav saderīga ar iekšējo tirgu, un ir jāatgūst nesaderīgais atbalsts no EIG ieguldītājiem, kas ir guvuši no tā labumu, nedodot iespēju šādiem saņēmējiem nodot atgūšanas slogu citām personām. Komisija tomēr nolēma, ka netikšot atgūts atbalsts, kas ir piešķirts kā daļa no finansēšanas darbībām, ar kurām kompetentās valsts iestādes ir apņēmušās piešķirt pasākumu sniegtās priekšrocības saskaņā ar pirms 2007. gada 30. aprīļa pieņemtiem juridiski saistošiem tiesību aktiem, kad *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* tika publicēts tās Lēmums 2007/256/EK (2006. gada 20. decembris) par Francijas ieviesto atbalsta shēmu saskaņā ar Vispārējā nodokļu kodeksa 39.CA pantu – Valsts atbalsts C 46/2004 (ex NN 65/04) (OV 2007, L 112, 41. lpp.).

II. Tiesvedība pirms apelācijas sūdzībām un pārsūdzētais spriedums

12. Ar atsevišķiem prasības pieteikumiem, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegti 2013. gada 25. septembrī un 30. decembrī, Spānijas Karaliste, no vienas puses, kā arī *Lico Leasing* un *PYMAR*, no otras puses, iesniedza prasību atcelt strīdīgo lēmumu. Abas lietas tika apvienotas sprieduma taisīšanai.

13. Ar 2015. gada 17. decembra spriedumu Spānija u.c./Komisija (T-515/13 un T-719/13, EU:T:2015:1004) Vispārējā tiesa atcēla strīdīgo lēmumu. Pēc tam, kad Komisija iesniedza apelācijas sūdzību, Tiesa ar 2018. gada 25. jūlija spriedumu Komisija/Spānija u.c. (C-128/16 P, turpmāk tekstā – "spriedums Komisija/Spānija u.c.", EU:C:2018:591) atcēla šo Vispārējās tiesas spriedumu, nodeva lietu atpakaļ Vispārējai tiesai, atlika lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu un nosprieda, ka personas, kas iestājušās lietā apelācijas instancē, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

14. Savā spriedumā, kas tika pasludināts pēc šīs lietas nodošanas atpakaļ, Vispārējā tiesa noraidīja iebildumu par kļūdu SNLS selektivitātes pārbaudē, būtībā nospriežot, ka ar to, ka nodokļu administrācijai ir plaša diskrecionāra vara piešķirt atļauju veikt priekšlaicīgu norakstīšanu, pietiek, lai SNLS kvalificētu par selektīvu kopumā. Vispārējā tiesa noraidīja arī pamatu par atbalsta atgūšanai piemērojamo principu pārkāpumu, ņemot vērā nesaderīgā atbalsta apmēra aprēķināšanas metodi, uzskatot, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdu, kad tā bija izdevusi rīkojumu visu atbalstu atgūt no EIG ieguldītājiem, lai gan daļa no priekšrocības tika nodota trešām personām.

15. Pēc tam Vispārējā tiesa noraidīja visas prasības.

III. Lietas dalībnieku prasījumi un tiesvedība Tiesā

16. Ar apelācijas sūdzību lietā C-649/20 P Spānijas Karaliste lūdz Tiesu atcelt pārsūdzēto spriedumu, pieņemt galīgo spriedumu lietā, atceļot strīdīgo lēmumu, un piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

17. Komisija lūdz apelācijas sūdzību noraidīt un piespriest Spānijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

18. Ar apelācijas sūdzību lietā C-658/20 P *Lico Leasing* un *PYMAR* lūdz Tiesu atcelt pārsūdzēto spriedumu, atcelt strīdīgo lēmumu un piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

19. *Caixabank* u.c. lūdz to pašu.

20. Komisija lūdz noraidīt apelācijas sūdzību un piespriest *Lico Leasing* un *PYMAR*, kā arī *Caixabank* u.c. atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

21. Ar apelācijas sūdzību lietā C-662/20 P *Caixabank* u.c. lūdz Tiesu atcelt pārsūdzēto spriedumu, atcelt strīdīgo lēmumu, it īpaši tā 1. panta 1. punktu un, pakārtoti, tā 4. panta 1. punktu, un piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

22. *Decal España SA*, kurai ar Tiesas priekšsēdētāja 2021. gada 2. augusta rīkojumu tika atļauts iestāties lietā *Caixabank* u.c. prasījumu atbalstam, lūdz to pašu.

23. Komisija lūdz apelācijas sūdzību noraidīt kā nepieņemamu un, pakārtoti, kā nepamatotu, kā arī piespriest *Caixabank* u.c. un *Decal España* atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

24. Ar Tiesas priekšsēdētāja 2022. gada 26. aprīļa lēmumu šīs trīs lietas (C-649/20 P, C-658/20 P un C-662/20 P) saskaņā ar Tiesas Reglamenta 54. pantu tika apvienotas tiesvedības mutvārdu daļā un sprieduma taisīšanai.

25. Spānijas Karaliste, *Lico Leasing*, *Caixabank* u.c., *Decal España* un Komisija tika uzklausītas tiesas sēdē, kas notika 2022. gada 15. jūnijā.

IV. Par apelācijas sūdzībām

26. Atbilstoši Tiesas lūgumam šajos secinājumos galvenā uzmanība tiks pievērsta pamatam par apgalvotā atbalsta selektīvo raksturu (otrais pamats lietā C-649/20 P, pirmais pamats lietā C-658/20 P un pirmais pamats lietā C-662/20 P) un atgūstamā atbalsta apmēra noteikšanai (ceturtais pamats lietā C-649/20 P, ceturtais pamats lietā C-658/20 P un trešais pamats lietā C-662/20 P).

A. Par otro pamatu lietā C-649/20 P, pirmo pamatu lietā C-658/20 P un pirmo pamatu lietā C-662/20 P

1. Īss lietas dalībnieku argumentu kopsavilkums

27. Spānijas Karalistes izvirzītais otrais pamats lietā C-649/20 P, kā arī *Lico Leasing* un *PYMAR* izvirzītais pirmais pamats lietā C-658/20 P un *Caixabank* u.c. izvirzītais pirmais pamats lietā C-662/20 P vairākos aspektos ir vērsts uz to, lai kritizētu pārsūdzētajā spriedumā veikto SNLS selektivitātes analīzi.

2. Par pieņemamību

28. Komisija uzskata, ka šie pamati ir nepieņemami, jo tie nozīmējot ļaut vērsties Tiesā ar plašāku strīdu nekā Vispārējā tiesā izskatītais, jo apelācijas sūdzību iesniedzējas savās prasībās pirmajā instancē nekad nav apgalvojušas nedz to, ka strīdīgajā lēmumā ir pieļauta kļūda tādēļ, ka Komisija nebija pārbaudījusi SNLS selektivitāti, izmantojot trīs posmu analīzi, nedz arī to, ka Komisija būtu pieļāvusi kļūdu, nenosakot atsauces sistēmu vai neveicot salīdzinājumu ar uzņēmējiem, kas atrodas salīdzināmā situācijā ar saņēmējiem.

29. Manuprāt, šis nepieņemamības pamats ir jānoraida.

30. Lai gan no iedibinātās judikatūras izriet, ka apelācijas tiesvedībā Tiesas kompetencē ir vienīgi izvērtēt juridisko risinājumu, kas rasts attiecībā uz Vispārējā tiesā apspriestajiem pamatiem [6], no tikpat pastāvīgas judikatūras izriet, ka apelācijas sūdzības iesniedzējs savā apelācijas sūdzībā var izvirzīt pamatus, kuri ir radušies no paša pārsūdzētā sprieduma un kuru mērķis ir kritizēt tā pamatotību no tiesību viedokļa [7].

31. Pieņemot, ka attiecīgie pamati netika apspriesti pirmajā instancē, ir konstatējams, ka pārsūdzētā sprieduma 87.–102. punktā Vispārējā tiesa izskatīja jautājumu, vai Komisija ir pieļāvusi tiesību kļūdu, neveicot trīs posmu analīzi. Kā es to detalizētāk izklāstīšu šo secinājumu nākamajā iedaļā, Vispārējā tiesa, veicot šo pārbaudi, būtībā ir uzskatījusi, ka tā var pārbaudīt tikai to, vai nodokļu administrācijai ir diskrecionāra vara piešķirt atļauju priekšlaicīgai norakstīšanai, jo ar šādas varas esamību pietiek, lai SNLS kopumā padarītu selektīvu. Tādējādi no tā izriet, ka attiecīgie pamati ir radušies no pārsūdzēta sprieduma.

32. Ņemot vērā šos apsvērumus, iesaku Tiesai atzīt otro pamatu lietā C-649/20 P, pirmo pamatu lietā C-658/20 P un pirmo pamatu lietā C-662/20 P par pieņemamu.

3. Par lietas būtību

a) Par trīs posmu analīzes neesamību

33. Jāatgādina, pirmām kārtām, ka pārsūdzētā sprieduma 87. punktā Vispārējā tiesa konstatēja, ka strīdīgajā lēmumā Komisija nav veikusi trīs posmu analīzi, kas ir vajadzīga, lai atbalstu kvalificētu par selektīvu, bet gan ir norādījusi, ka SNLS, aplūkojot to kopumā, bija selektīva, pirmkārt, ņemot vērā nodokļu administrācijas diskrecionāro varu piešķirt obligātu atļauju priekšlaicīgai norakstīšanai, pamatojoties uz nosacījumiem, kas ir neprecīzi, un, otrkārt, tāpēc, ka nodokļu administrācija atļāva tikai ar SNLS saistītas darbības jūras kuģu finansēšanai. Tajā pašā pārsūdzētā sprieduma punktā pēc tam Vispārējā tiesa precizēja, ka tiesas sēdē Komisija ir norādījusi, ka pietiek jau ar nodokļu administrācijas diskrecionāro varu, lai SNLS kopumā padarītu selektīvu. Tādējādi pārsūdzētā sprieduma 88.–102. punktā tā savu selektivitātes analīzi ir koncentrējusi uz šo pēdējo minēto juridisko jautājumu.

34. Iesākumā ir jānorāda, ka šādu strīdīgā lēmuma interpretāciju ir kritizējusi *Caixabank* (ko atbalsta *Decal*). Pēdējā minētā uzskata, ka tādējādi Vispārējā tiesa esot uzskatījusi, ka minētā lēmuma 156. apsvērumā Komisija selektivitātes esamību bija balstījusi uz diviem alternatīvu

[6] Spriedums, 2021. gada 6. oktobris, *World Duty Free Group* un Spānija/Komisija (C-51/19 P un C-64/19 P, EU:C:2021:793, 55. punkts un tajā minētā judikatūra).

[7] Spriedums, 2021. gada 6. oktobris, *Sigma Alimentos Exterior*/Komisija (C-50/19 P, EU:C:2021:792, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

argumentāciju veidiem, proti, viena argumentācija bija pamatota ar nodokļu administrācijas diskrecionārās varas esamību, bet otra – ar SNLS nozares raksturu, un tādējādi trīs posmu analīzes neveikšana neietekmējot minētās diskrecionārās varas esamību. Savukārt Komisija esot sniegusi šos divus elementus nevis kā divas alternatīvas argumentācijas, bet gan kā vienas un tās pašas argumentācijas neatdalāmas daļas, kuru rezultātā tika izdarīts secinājums par SNLS selektivitāti nozaru līmenī. Līdz ar to *Caixabank* u.c. apgalvo, ka, aizstājot strīdīgā lēmuma pamatojumu ar savējo, Vispārējā tiesa esot pieļāvusi tiesību kļūdu.

35. Man šķiet, ka šis arguments ir balstīts uz pārāk formālu strīdīgā lēmuma interpretāciju.

36. Vārdu "pirmkārt" un "otrkārt" lietojums pārsūdzētā sprieduma 87. punktā nenozīmē, kā to apgalvo *Caixabank* u.c., ka Vispārējā tiesa būtu uzskatījusi, ka Komisija ir secinājusi, ka selektivitāte pastāv saskaņā ar divām alternatīvām argumentācijām.

37. Gluži pretēji, šajā pārsūdzētā sprieduma punktā būtībā precīzi ir atkārtota juridiskā argumentācija, kura izriet no strīdīgā lēmuma 156. apsvēruma un saskaņā ar kuru SNLS, aplūkojot to kopumā, selektivitāte ir atkarīga tikai no tā, ka pastāv nodokļu administrācijas, kurai ir iesniegts pieteikums atļaujas saņemšanai, lai veiktu priekšlaicīgu norakstīšanu, diskrecionārs vērtējums. Ņemot vērā šo diskrecionāro varu, kas balstījās uz neskaidriem tāda tiesiskā regulējuma kritērijiem, uz kuru pamatojās administrācija, lai piešķirtu priekšlaicīgas norakstīšanas atļaujas, šajā apsvērumā tika precizēts, ka tikai EIG, kas veica darījumus atbilstoši SNLS, kuru mērķis ir finansēt jūras kuģus, bija piekļuve visām ar SNLS saistītajām nodokļu priekšrocībām. Līdz ar to saskaņā ar strīdīgo lēmumu, lai secinātu, ka SNLS ir selektīva, pietiek tikai ar minētās diskrecionārās varas esamību.

38. No šiem apsvērumiem izriet, ka, nebūt neaizstājot strīdīgā lēmuma pamatojumu ar savējo, pārsūdzētā sprieduma 87. punktā Vispārējā tiesa ir tikai izmantojusi likumīgu rīcības brīvību šī lēmuma interpretācijā [8].

39. Apelācijas sūdzību iesniedzēju galvenais arguments ir tas, ka Vispārējā tiesa nav noteikusi atsauces sistēmu un nav veikusi Tiesas noteikto trīs posmu analīzi, kas ietver to, ka tiek identificēts kopējais nodokļu režīms, tiek izvērtēts, vai attiecīgajam pasākumam ir selektīvs raksturs, jo ar to tiek ieviestas atšķirības starp uzņēmējiem, kuri atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, un tiek pārbaudīts, vai dalībvalsts ir pierādījusi, ka šis pasākums ir pamatots ar sistēmas, kurā tas iekļaujas, raksturu vai uzbūvi.

40. Spānijas Karaliste it īpaši apgalvo, ka, šādi rīkojoties, Vispārējā tiesa neesot ievērojusi spriedumu Komisija/Spānija u.c., jo šajā spriedumā Tiesa bija pieprasījusi, lai Vispārējā tiesa izvērtētu SNLS selektivitāti, izmantojot trīs posmu analīzi.

41. Tāpat kā Komisija, uzskatu, ka Tiesa nav vēlējusies pieprasīt veikt šādu analīzi.

42. Vispirms punkti, kurus Spānijas Karaliste ir minējusi sava apgalvojuma pamatojumam, ir jāaplūko to kontekstā. Spriedumā Komisija/Spānija u.c. Tiesa atbildēja uz argumentu, ka Vispārējā tiesa esot kļūdaini nospriedusi, ka nodokļu priekšrocības, kas tika piešķirtas, ņemot vērā ieguldījumus konkrētā precē, izslēdzot citas preces vai citus ieguldījumus, nav selektīvas attiecībā uz ieguldītājiem, jo darījums bija pieejams ikvienam uzņēmumam.

[8] Skat. spriedumu, 2020. gada 26. marts, *Larko*/Komisija (C-244/18 P, EU:C:2020:238, 104. un 105. punkts).

43. Šajā ziņā šī sprieduma 67. punktā vispirms Tiesa norādīja, ka Vispārējās tiesas veiktā analīze ir pamatota ar kļūdainu pieņēmumu, ka tikai ieguldītāji, nevis EIG var tikt uzskatīti par to priekšrocību saņēmējiem, kuras izriet no attiecīgajiem nodokļu pasākumiem, un ka tādējādi selektivitātes nosacījums bija jāpārbauda tikai saistībā ar ieguldītājiem. Tālāk minētā sprieduma 68.–71. punktā tā konstatēja, ka Vispārējā tiesa turklāt ir veikusi kļūdainu selektivitātes vērtējumu, atzīstot, ka to ieguldītāju saņemtās priekšrocības, kuri piedalījās darījumos atbilstoši SNLS, nebija selektīvas, jo šie darījumi ar vienādiem nosacījumiem un bez atšķirībām bija pieejami visiem uzņēmumiem. Pēc Tiesas domām, Vispārējai tiesai būtu bijis jāveic trīs posmu analīze, kas izriet no sprieduma Komisija/*World Duty Free Group* u.c.[9], it īpaši pārbaudot, vai Komisija ir pierādījusi, ka ar attiecīgajiem nodokļu pasākumiem to konkrēto seku dēļ tiek ieviesta atšķirīga attieksme pret uzņēmējiem, kuri, ievērojot SNLS mērķi, ir faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā.

44. Manuprāt, no šiem sprieduma Komisija/Spānija u.c. punktiem izriet, ka trīs posmu analīze tika uzskatīta par nepieciešamu, jo Vispārējā tiesa bija identificējusi ieguldītājus kā SNLS saņēmējus. Šādu interpretāciju apstiprina Tiesas konstatētā saikne starp šādu (kļūdainu) saņēmēju noteikšanu un tiesību kļūdu saistībā ar to, ka nav veikta trīs posmu analīze, par ko liecina vārda "turklāt" izmantošana šī sprieduma 68. punkta sākumā.

45. Turklāt ir jāatzīmē, ka sprieduma Komisija/Spānija u.c. 58. punktā Tiesa ir nospriedusi, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, jo nav pārbaudījusi, vai priekšlaicīgas norakstīšanas atļauju sistēma nodokļu administrācijai piešķir diskrecionāru varu, kura var likt dot priekšroku darbībām, ko veic EIG, kuras piedalās SNLS, vai kuras rezultātā šādām darbībām tiek dota priekšroka. Šādi rīkodamās, manuprāt, Tiesa skaidri ir vēlējusies aicināt Vispārējo tiesu veikt šādu pārbaudi, un šo aicinājumu šī tiesa pilnībā ir izpildījusi pārsūdzētā sprieduma 88.–102. punktā.

46. Šādos apstākļos nevar uzskatīt, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu attiecībā uz metodi, kas ir izmantota selektivitātes pārbaudei, jo tā ir ievērojusi iepriekšējā punktā atgādināto analīzes ietvaru.

47. Attiecībā uz apelācijas sūdzību iesniedzēju argumentiem, kuri vispārīgāk attiecas uz to, ka Vispārējā tiesa neesot nosodījusi to, ka strīdīgajā lēmumā nav veikta trīs posmu analīze, uzreiz ir jānorāda, ka šī analīze tika izstrādāta, lai atklātu selektivitāti, kas tiek slēpta ar labvēlīgākiem nodokļu pasākumiem, no kuriem ikviens uzņēmums šķietami var gūt labumu. Ar to tiek noteikts, vai šādu vispārpiemērojamu pasākumu piemērošana veido nepamatotu diskrimināciju starp uzņēmumiem, kuri atbilst nosacījumiem priekšrocības saņemšanai, un uzņēmumiem, kuri tiem neatbilst.

48. Spānijas tiesību aktu noteikumi, ar kuriem tika ieviesti SNLS pasākumi, deva iespēju EIG lūgt atļauju priekšlaicīgai norakstīšanai; tie ļāva tām tikt iekļautām īpašā kuģniecības sabiedrību reģistrā – ar nosacījumu, ka tās veic darbību, kas ietver kuģa nodošanu trešām personām, īstenojot berbouta fraktēšanu, – un tādējādi iegūt tiesības maksāt nodokļus saskaņā ar tonnāžas nodokļa sistēmu; visbeidzot tie ļāva gūt labumu no tā kapitāla pieauguma atbrīvojuma no nodokļa, kas rodas, pārdodot kuģi.

49. Tāpēc, manuprāt, attiecīgos pasākumus varētu interpretēt kā tādus, kuri ietilpst *prima facie* vispārēju pasākumu kategorijā. Konkrētāk, varētu apgalvot, ka ar šiem pasākumiem EIG tika piešķirta nodokļu priekšrocība tikai tādēļ, ka šo grupu darbību identitāte un struktūra tika

[9] Spriedums, 2016. gada 21. decembris (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981).

definētas atkarībā no šādas priekšrocības gūšanas. Tādējādi runa būtu par priekšrocību, kas principā ir pieejama jebkuram saimnieciskās darbības subjektam, kurš vēlas īstenot nodokļu optimizācijas stratēģiju, un tas liek veikt trīs posmu analīzi, lai noteiktu tās iespējamo selektīvo raksturu.

50. Tomēr uzskatu, ka šajā gadījumā SNLS pasākumus nevar kvalificēt kā *a priori* vispārējus pasākumus, jo tas, ka tiek izpildīti kritēriji, lai varētu tos izmantot, sistemātiski neizraisīja to, ka tiek izmantotas šajos pasākumos paredzētās nodokļu priekšrocības. Kā minēts iepriekš, šo priekšrocību piešķiršana bija atkarīga no tā, vai šie uzņēmumi iepriekš bija saņēmuši atļauju veikt priekšlaicīgu norakstīšanu, kuru piešķīra nodokļu administrācija saskaņā ar plašu diskrecionāro varu.

51. Šī diskrecionārā vara, ko regulē neskaidri kritēriji, kuriem nav nekāda objektīva rakstura, nodokļu administrācijai ļāva noteikt priekšlaicīgas norakstīšanas adresātus vai šīs norakstīšanas nosacījumus, kas saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru [10] ļauj uzskatīt, ka selektivitātes kritērijs ir izpildīts.

52. No tā, manuprāt, izriet, ka trīs posmu analīze, kurā ir ietverta atsauces sistēmas (vai "parastā nodokļa" nodokļu jomā) noteikšana, šajā gadījumā nav pamatota. Šāda noteikšana ir nepieciešama tikai tādēļ, lai konstatētu, vai, iespējams, pastāv *regulējums, ar ko atkāpjas* no nodokļu režīma, kuru piemēro visiem uzņēmumiem, kuri ietilpst tā piemērošanas jomā. Tomēr man šķiet acīmredzami, ka tad, ja ar valsts tiesisko regulējumu nodokļu administrācijai ir piešķirta tāda diskrecionāra vara kā pamatlietās, ar šādas varas īstenošanu noteikti tiks izdarīta atkāpe no *jebkādas* iepriekš noteiktas atsauces sistēmas.

53. Šajā ziņā ir jāpiebilst, ka pretēji tam, ko uzskata apelācijas sūdzību iesniedzējas, spriedumā, kuru Tiesa ir pasludinājusi lietā P, nekādi nav ieteikts veikt trīs posmu analīzi gadījumā, ja nodokļu priekšrocības piešķiršana ir atkarīga no kompetentās valsts administrācijas atļaujas. Lai gan šķiet, ka šajā spriedumā Tiesa savu argumentāciju par diskrecionāro varu ir iekļāvusi otrajā posmā (atkāpes esamība) un trešajā posmā (*a priori* selektīva pasākuma pamatojums) [11], tomēr tā nav iepriekš noteikusi atsauces sistēmu, neraugoties uz šaubām, kuras šajā ziņā bija paudusi valsts tiesa savā nolēmumā [12].

54. Ņemot vērā iepriekš minēto, uzskatu, ka šī apelācijas sūdzību iesniedzēju argumentu virkne ir jānoraida kā nepamatota.

b) Par nodokļu administrācijas diskrecionārās varas īstenošanas analīzes neesamību

55. Otrām kārtām, apelācijas sūdzību iesniedzējas apstrīd Vispārējās tiesas vērtējumu par nodokļu administrācijas diskrecionāro varu atļaut priekšlaicīgu norakstīšanu. It īpaši tās būtībā pārmet Vispārējai tiesai, ka tā nav noskaidrojusi, vai šī nodokļu administrācijas diskrecionārā vara faktiski nepamatoti bija izraisījusi to, ka pret atsevišķiem uzņēmējiem ir bijusi labvēlīgāka attieksme salīdzinājumā ar pārējiem, kuri atrodas salīdzināmā situācijā.

[10] Skat. spriedumus, 1996. gada 26. septembris, Francija/Komisija (C-241/94, EU:C:1996:353, 23. punkts); 1999. gada 29. jūnijs, *DM Transport* (C-256/97, EU:C:1999:332, 27. punkts), un 1998. gada 1. decembris, *Ecotrade* (C-200/97, EU:C:1998:579, 40. punkts).

[11] Spriedums, 2013. gada 18. jūlijs, P (C-6/12, turpmāk tekstā – "spriedums P", EU:C:2013:525, 22.–27. punkts).

[12] Skat. spriedumu P, 13. punkts.

56. Vispirms īsumā ir jāizklāsta Vispārējās tiesas argumentācija attiecīgajos pārsūdzētā sprieduma punktos. Minētā sprieduma 88. punktā Vispārējā tiesa, ņemot vērā judikatūru, it īpaši ir atgādinājusi, ka atļauju sistēmas esamība pati par sevi nenozīmē selektīvu pasākumu un ka savukārt tad, ja kompetentajām iestādēm ir plaša diskrecionārā vara noteikt piešķirtā pasākuma adresātus un nosacījumus, šīs varas īstenošana ir jāuzskata par tādu, kas dod priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai salīdzinājumā ar pārējiem, kuri, ņemot vēra šī režīma mērķi, faktiskā un juridiskā ziņā ir līdzīgā situācijā.

57. Pēc tam, pārsūdzētā sprieduma 89.–100. punktā pārbaudījusi tiesību normas, kuras reglamentē attiecīgo atļauju sistēmu, Vispārējā tiesa atbildēja uz dažiem konkrētiem lietas dalībnieku izvirzītajiem argumentiem.

58. Tā it īpaši konstatēja, kā Komisija to bija norādījusi strīdīgajā lēmumā, ka šī sistēma drīzāk bija pamatota ar iepriekšējas atļaujas saņemšanu, nevis ar vienkāršu paziņošanu, pamatojoties uz neskaidriem kritērijiem, kas prasa nodokļu administrācijas, kura nav publicējusi pamatnostādnes, interpretāciju. Pēc tam Vispārējā tiesa norādīja, ka saskaņā ar šīm tiesību normām nodokļu administrācijai bija iespēja lūgt visu informāciju un dokumentus, kurus tā uzskata par vajadzīgiem, tostarp informāciju par pozitīvo ietekmi uz ekonomiku un nodarbinātību Spānijā, kas izriet no kuģu būvniecības līgumiem. Turklāt Vispārējā tiesa norādīja, ka nodokļu administrācija varēja ne tikai piešķirt vai atteikt atļauju, bet arī noteikt norakstīšanas sākumu datumā, kas nav tas, kuru ir piedāvājis nodokļa maksātājs, nesniedzot citus precizējumus. No tā izrietēja, ka nodokļu administrācijai ir piešķirta būtiska rīcības brīvība.

59. Visbeidzot, pārsūdzētā sprieduma 100. punktā Vispārējā tiesa secināja, ka šo diskrecionāro aspektu esamība varēja būt labvēlīgāka atbalsta saņēmējiem salīdzinājumā ar citiem nodokļa maksātājiem, kas atrodas faktiski un juridiski līdzīgā situācijā, jo citas EIG vai citi uzņēmumi, kuri darbojas citās nozarēs vai kuriem piemīt cita forma, varētu arī nesaņemt priekšlaicīgu norakstīšanu ar tādiem pašiem nosacījumiem. Tā arī norādīja, ka, ņemot vērā tiesību normu, uz kurām attiecās tās pārbaude, pēc būtības diskrecionāro raksturu, nav svarīgi, vai to piemērošana ir vai nav bijusi diskrecionāra *de facto*.

60. Pretēji tam, ko apgalvo Spānijas Karaliste, ir jānorāda, ka Vispārējā tiesa nekādi nav nošķīrusi *de jure* selektivitāti un *de facto* selektivitāti. Tā vietā, lai veiktu šādu nošķiršanu, tā tikai ir vēlējusies precizēt, ka, tā kā SNLS selektīvais raksturs tika atzīts diskrecionāro elementu dēļ, kas izriet no piemērojamajā tiesiskajā regulējumā paredzētās iepriekšēju atļauju saņemšanas sistēmas, jautājumam par to, vai šī sistēma praksē faktiski tika piemērota diskrecionārā veidā, nav nozīmes.

61. Šo pēdējo minēto Vispārējās tiesas konstatējumu gan savos procesuālajos rakstos, gan tiesas sēdē aktīvi ir apstrīdējušas apelācijas sūdzību iesniedzējas, pamatojoties uz to, ka vienkārša diskrecionārās varas likumīga atzīšana attiecībā uz nodokļu administrāciju saskaņā ar judikatūru neļāva prezumēt tādas atbalsta shēmas, par kādu ir runa šajā lietā, selektīvo raksturu. Jebkāda cita interpretācija esot kļūdaina un, viņuprāt, radot precedentu, kam būtu sistēmiska negatīva ietekme uz valsts atbalsta tiesībām.

62. Šajā posmā jānorāda, ka apelācijas sūdzību iesniedzējas neapstrīd vērtējumu, saskaņā ar kuru SNLS ir atbalsta shēma. Lai gan strīdīgā lēmuma tekstā un pārsūdzētajā spriedumā tas parādās reti, jo Komisija un Vispārējā tiesa dod priekšroku SNLS dēvēt par "sistēmu", ko veido dažādi pasākumi, kuri ir nesaraujami saistīti, šāda kvalifikācija acīmredzami izriet no šī lēmuma rezolutīvās daļas un no pārsūdzētajā spriedumā ietvertās argumentācijas.

63. Tā ir jāņem vērā, izvērtējot apelācijas sūdzību iesniedzēju apgalvojumu, kas ir balstīts uz spriedumu P, ka ir jāanalizē nodokļu pasākumu, kuri veido SNLS, praktiskā piemērošana, lai vajadzības gadījumā to kvalificētu kā selektīvu.

64. Īsumā ir jāatgādina lietas, kurā tika pieņemts šis spriedums, konteksts. Attiecīgajā Somijas nodokļu tiesiskajā regulējumā bija paredzēts, ka sabiedrības zaudējumi netiek atskaitīti it īpaši tad, ja gadā, kas tiek noslēgts ar zaudējumiem, vai pēc tam vairāk nekā puse sabiedrības daļu ir mainījusi īpašnieku, kurš tās ir ieguvis citādi nekā mantojot vai saskaņā ar testamentu. Tomēr nodokļu administrācija īpašu iemeslu dēļ, ja tas ir vajadzīgs sabiedrības darbības turpināšanai, uz pieteikuma pamata varēja piešķirt atļauju atskaitīt zaudējumus. "Īpašie iemesli", kuri pamatoja šādas atkāpes piešķiršanu, bija uzskaitīti minētās administrācijas publicētajā skaidrojošā vēstulē un citu starpā ietvēra "īpašas sekas nodarbinātībai".

65. Spriedumā Tiesa būtībā ir atgādinājusi, ka gadījumā, ja kompetentajai administrācijai ir plaša diskrecionāra vara, kas tai ļauj noteikt tāda pasākuma adresātus vai nosacījumus, kas ir piešķirts, pamatojoties uz attiecīgajai nodokļu sistēmai neraksturīgiem kritērijiem, šīs varas īstenošana ir jāuzskata par tādu, kas dod priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai salīdzinājumā ar pārējiem, un ir piebildusi, ka šīs rīcības brīvības īstenošana ir pamatota, ja to ierobežo objektīvi kritēriji, kuri nav neraksturīgi minētajai nodokļu sistēmai [13].

66. Tieši to kritēriju neviendabības dēļ, kuri regulē Somijas nodokļu iestādes pilnvaras un kuri visi ir objektīvi un raksturīgi pārbaudāmās nodokļu sistēmas būtībai, izņemot kritēriju, kas attiecas uz "īpašām sekām nodarbinātībai", Tiesa ir uzskatījusi par nepieciešamu spriedumā precizēt, ka selektivitātes priekšnoteikums "ir ne tikai atbilstīgo tiesību normu satura pārzināšana, bet tas prasa pārbaudīt to piemērojamību, balstoties uz *administratīvo un tiesu praksi* un informāciju par šo normu *ratione personae*" [14].

67. Man šķiet, ka šis secinājums vismaz ir pārspēts spriedumā Komisija/*Fútbol Club Barcelona* [15].

68. Šajā spriedumā Tiesa nosprieda, ka atbalsta shēmas gadījumā pārbaude saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu Komisijai ir jāveic ar atsauci uz attiecīgā nodokļu režīma pieņemšanas brīdi, veicot *ex ante* analīzi [16]. Precīzāk, pēc Tiesas domām, Komisijai ir jāpierāda, ka nodokļu režīms "var sniegt priekšrocības [tā] saņēmējiem, pārbaudot, vai [šis režīms], vērtējot visaptveroši un ņemot vērā [tam] raksturīgās iezīmes, var novest pie tā, ka [tā] pieņemšanas brīdī tiek uzlikts mazāks nodoklis salīdzinājumā ar to, kas izriet no vispārējā nodokļu režīma piemērošanas" [17]. Šajā ziņā Tiesa ir paskaidrojusi, ka Komisijas veiktais vērtējums saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu nevar nostādīt labākā situācijā dalībvalstis, kuras pārskaita atbalstu, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktu, kaitējot tām, kuras saskaņā ar šo tiesību normu paziņo par atbalstu projekta stadijā un atturas to īstenot, gaidot Komisijas pieņemto galīgo lēmumu. Ja Komisijai būtu jāpārbauda, vai selektīva priekšrocība ir materializējusies, pamatojoties uz nodokļu administrācijas prakses novērtējumu saistībā ar atbalsta shēmu, kas ir balstīta uz diskrecionāru atļauju, attiecīgā

[13] Spriedums P, 24.–27. punkts).

[14] Spriedums P, 20. punkts. Mans izcēlums.

[15] Spriedums, 2021. gada 4. marts, Komisija/*Fútbol Club Barcelona* (C-362/19 P, turpmāk tekstā – "spriedums Komisija/*Fútbol Club Barcelona*", EU:C:2021:169).

[16] Spriedums Komisija/*Fútbol Club Barcelona*, 86. punkts.

[17] Spriedums Komisija/*Fútbol Club Barcelona*, 87. punkts.

dalībvalsts nevarētu paziņot par pasākumiem, kuri ietilpst šādā shēmā, projekta stadijā. Tai savukārt būtu jāgaida, kamēr nodokļu administrācija to īstenos, kas noteikti nozīmētu nelikumīga atbalsta piešķiršanu pirms paziņošanas [18].

69. Šādos apstākļos Komisijas pienākums *a posteriori* izvērtēt atbalsta shēmas, kāds tas izriet no apelācijas sūdzību iesniedzēju piedāvātās interpretācijas, ir pretrunā šai judikatūrai, kuras mērķis ir aizsargāt vienu no valsts atbalsta kontroles sistēmas pamatelementiem, proti, Līgumā noteikto paziņošanas pienākumu [19].

70. No tā izriet, ka Vispārējai tiesai nevar pārmest, kā savā apelācijas sūdzībā to dara Spānijas Karaliste, ka tā nav norādījusi nevienu administratīvo praksi, kas pierādītu, ka no nodokļu administrācijas iespējas noteikt citu priekšlaicīgas norakstīšanas sākuma brīdi guva labumu tieši EIG. Proti, kā esmu paskaidrojis iepriekš, atsauce uz administratīvo praksi nebija nepieciešama, jo pārsūdzētajā spriedumā ir konstatēta nodokļu administrācijas plaša diskrecionārā vara attiecībā uz priekšlaicīgas norakstīšanas atļauju [20].

71. Tiesas sēdē *Caixabank* u.c. ir apgalvojusi, ka, pretēji tam, kas izriet no pārsūdzētā sprieduma, spriedumā *DM Transport* [21] nav noteikta interpretācija, saskaņā ar kuru atbalsta shēmas selektivitāte izriet tikai no plašas diskrecionāras varas esamības. Saskaņā ar tās veikto šī sprieduma interpretāciju Tiesa vienkārši esot vēlējusies teikt, ka šīs diskrecionārās varas esamība *var* piešķirt *a priori* vispārējam pasākumam selektīvu raksturu. Šajā ziņā ir jāatzīmē, ka lietā, kurā tika pasludināts šis spriedums, Tiesa bija nolēmusi atstāt iesniedzējtiesas ziņā noteikt to, vai kompetentās valsts iestādes pilnvaras piešķirt maksājuma atvieglojumus attiecībā uz Beļģijas tiesību aktos paredzētajām sociālā nodrošinājuma iemaksām ir diskrecionāras, un, *ja tas tā nav*, noteikt, vai šiem maksājuma atvieglojumiem bija vispārējs vai selektīvs raksturs [22]. Manuprāt, ar šo konstatējumu pietiek, lai noraidītu *Caixabank* u.c. piedāvāto interpretāciju.

72. Visbeidzot, man šķiet acīmredzami, ka pretēji tam, ko savā apelācijas sūdzībā apgalvo Spānijas Karaliste, tāda selektivitātes interpretācija, kādu es ierosinu, nekādi neizraisa pierādīšanas pienākuma pāreju tādējādi, ka tad, ja Tiesa to apstiprinātu, Komisijai vairs nebūtu jāpierāda, ka nodokļu režīms ir selektīvs tā seku dēļ. Gluži pretēji, no Vispārējās tiesas veiktās interpretācijas pārsūdzētajā spriedumā izriet, ka Komisijai ir jāpierāda, ka valsts administrācijai ir diskrecionāra vara, kas izriet no atbilstošā tiesiskā regulējuma, jo saskaņā ar judikatūru šīs varas īstenošana noteikti ir selektīva saistībā ar tās sekām.

18 Skat. spriedumu Komisija/*Fútbol Club Barcelona*, 92. un 93. punkts.

19 Skat. spriedumu Komisija/*Fútbol Club Barcelona*, 90. un 91. punkts.

20 Tāpat Vispārējai tiesai nevar pārmest, kā to arī dara Spānijas Karaliste, ka tā nav norādījusi nevienu reglamentējošu noteikumu, kas pierādītu, ka no nodokļu administrācijas iespējas noteikt citu priekšlaicīgas norakstīšanas sākuma brīdi guva labumu tieši EIG. Kā jau esmu paskaidrojis iepriekš, atsauce uz reglamentējošu noteikumu, kuram ir šāds saturs, nebija nepieciešama, jo pārsūdzētajā spriedumā izmantotā juridiskā argumentācija nav balstīta uz *de jure* selektivitātes gadījumu.

21 Spriedums, 1999. gada 29. jūnijs (C-256/97, EU:C:1999:332).

22 Spriedums, 1999. gada 29. jūnijs, *DM Transport* (C-256/97, EU:C:1999:332, 27. un 28. punkts); saskaņā ar Tiesas viedokli attiecīgajai diskrecionārajai varai ir jāļauj šai iestādei "noteikt piešķirtā pasākuma adresātus vai nosacījumus". Šajā ziņā skat. arī spriedumus, 1996. gada 26. septembris, Francija/Komisija (C-241/94, EU:C:1996:353, 23. un 24. punkts), un 1998. gada 1. decembris, *Ecotrade* (C-200/97, EU:C:1998:579, 39. un 40. punkts).

73. Judikatūra, ko *Caixabank* u.c. ir minējušas savā apelācijas sūdzībā, proti, Vispārējās tiesas un Tiesas spriedumi lietā *MOL*/Komisija [23] un Vispārējās tiesas spriedumi lietās par atsevišķu valstu nodokļu administrāciju iepriekšējiem lēmumiem ("rulings fiscaux"), manuprāt, arī nevar pamatot apelācijas sūdzību iesniedzēju nostāju [24].

74. Runājot par pirmo lietu, lai gan ir taisnība, ka Savienības tiesas ir nosodījušas to, ka nav veikta faktu analīze par valsts administrācijas diskrecionārās varas īstenošanu, savos secinājumos lietā Īrija/Komisija esmu uzsvēris grūtības attiecināt no šīs lietas izrietošos kritērijus uz citiem gadījumiem, ņemot vērā, ka šo kritēriju īstenošana nozīmē, ka izskatāmais tiesiskais regulējums tiek kvalificēts kā "fakultatīva valsts tiesību norma, kurā noteikti papildu maksājumi", kas tā nav izskatāmajā lietā [25]. Attiecībā uz lietām par iepriekšējiem nodokļu lēmumiem Vispārējā tiesa ir uzskatījusi par nepieciešamu veikt faktu analīzi par diskrecionārās varas īstenošanu tikai tādēļ, ka šie lēmumi bija kvalificēti kā individuāli pasākumi. Taču, kā esmu precizējis iepriekš, SNLS atbalsta shēmas raksturs šajā lietā netiek apstrīdēts.

75. Šādos apstākļos, manuprāt, otrā argumentu virkne, kuru ir izvirzījušas apelācijas sūdzību iesniedzējas, būtu jānoraida kā nepamatota.

c) Par SNLS kopumā selektivitātes pārbaudes neesamību

76. Trešām kārtām, apelācijas sūdzību iesniedzējas pārmet Vispārējai tiesai, ka tā pārsūdzētā sprieduma 101. punktā ir secinājusi, ka SNLS bija selektīva, izvērtējot tikai vienu no pasākumiem, kuri to veido, un tādējādi neanalizējot pārējos SNLS veidojošos pasākumus un to kopīgi radītās sekas.

77. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka strīdīgajā lēmumā Komisija vispirms ir pārbaudījusi SNLS veidojošo pasākumu selektivitāti un pēc tam SNLS kopumā selektivitāti. Šī lēmuma 156. apsvērumā Komisija uzskatīja, ka tās radītā priekšrocība bija selektīva, jo uz to attiecās nodokļu administrācijas diskrecionārā vara saistībā ar iepriekšēju atļauju saņemšanas procedūru attiecībā uz priekšlaicīgu norakstīšanu un citu pasākumu, kuri veido SNLS, proti, tonnāžas nodokļa sistēmas un kapitāla pieauguma neaplikšanas ar nodokli, piemērošana bija atkarīga no šīs administrācijas iepriekšējas atļaujas.

78. Pārsūdzētā sprieduma 101. punktā Vispārējā tiesa nosprieda, ka, tā kā viens no pasākumiem, kas ļauj izmantot SNLS, proti, priekšlaicīgas norakstīšanas atļauja, kopumā bija selektīvs, Komisija nebija pieļāvusi kļūdu, strīdīgajā lēmumā uzskatot, ka sistēma ir selektīva kopumā.

79. Savukārt man nav saprotams, kādā veidā varētu uzskatīt, ka Vispārējās tiesas vērtējumam, lai cik īss tas būtu, trūkst stingrības un tādējādi tajā ir pieļauta tiesību kļūda, kā to apgalvo Spānijas Karaliste. Ņemot vērā strīdīgajā lēmumā konstatēto un apelācijas sūdzības iesniedzējas neapstrīdēto atkarības saikni, kas saista tonnāžas nodokļa sistēmas un kapitāla pieauguma neaplikšanas ar nodokli piemērošanu ar iepriekšēju atļauju veikt priekšlaicīgu norakstīšanu, kas ir patiesā "atslēga piekļuvei" nodokļu priekšrocībām, kuras izriet no SNLS, man šķiet acīmredzami,

[23] Spriedums, 2013. gada 12. novembris, *MOL*/Komisija (T-499/10, EU:T:2013:592), kas ir apstiprināts ar 2015. gada 4. jūnija spriedumu Komisija/*MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

[24] Spriedumi, 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija (T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669); 2019. gada 24. septembris, Luksemburga un *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (T-755/15 un T-759/15, EU:T:2019:670); kā arī 2020. gada 15. jūlijs, Īrija u.c./Komisija (T-778/16 un T-892/16, EU:T:2020:338).

[25] Skat. manus secinājumus lietā Īrija/Komisija (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, 192. punkts).

ka apelācijas sūdzību iesniedzēju kritika, kas attiecas uz selektivitātes pārbaudes neesamību saistībā ar SNLS veidojošo pasākumu kopīgi radītajām sekām, nevar tikt atbalstīta. No tā izriet, ka šis arguments ir jānoraida kā nepamatots.

d) Par situāciju salīdzināmības pārbaudes neesamību

80. Ceturtām kārtām, Spānijas Karaliste un *Caixabank* u.c. uzskata, ka pārsūdzētā sprieduma 100. punktā Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, jo tā nav salīdzinājusi to uzņēmumu faktiskās un tiesiskās situācijas, kuriem tiek piemērots attiecīgais pasākums, un to uzņēmumu situācijas, kuri no tā ir izslēgti, un ka šādos apstākļos pārsūdzētajā spriedumā šajā ziņā nav norādīts pamatojums.

81. Aplūkojot kopā šos argumentus, izriet, ka tie ir balstīti uz pieņēmumu, ka Komisijai esot bijis jāuzskata, ka atļauja priekšlaicīgai norakstīšanai bija *a priori* vispārējs pasākums un ka tā iespējamo selektīvo raksturu tādējādi varēja konstatēt tikai trīs posmu analīzes beigās. Tomēr, kā to jau esmu izklāstījis šajos secinājumos, ar šo pasākumu, kas reglamentē piekļuvi SNLS un no tās izrietošajām nodokļu priekšrocībām, nodokļu administrācijai ir piešķirta rīcības brīvība, piešķirot šo atļauju. Saskaņā ar judikatūru šāda iezīme nozīmē nepieciešamību veikt cita veida selektivitātes pārbaudi, kas attiecas tikai uz kompetentās valsts administrācijas diskrecionārās varas apjomu. Ja šī vara ļauj administrācijai noteikt šī pasākuma adresātus un piešķiršanas nosacījumus, tad tāpat saskaņā ar judikatūru šīs varas īstenošana neizbēgami radīs priekšrocības šiem saņēmējiem salīdzinājumā ar jebkuru citu uzņēmumu, kas atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, bet nav jāidentificē šādas labvēlīgas attieksmes esamība un jākonstatē, ka situācijas faktiski ir salīdzināmas, kā to apgalvo Spānijas Karaliste un *Caixabank* u.c.

82. No tā izriet, ka vērtējumā, ko Vispārējā tiesa ir sniegusi pārsūdzētā sprieduma 100. punktā, nav pieļauta tiesību kļūda un nav pieļauts nekāds pārkāpums saistībā ar pamatojuma nesniegšanu. Proti, Vispārējai tiesai nebija jāizklāsta iemesli, kuru dēļ EIG, uz kurām attiecas parastie nodokļu noteikumi norakstīšanas jomā, faktiskā un tiesiskā situācija un uzņēmumu, kuri darbojas nozarē, kas nav jūras kuģniecība, faktiskā un tiesiskā situācija bija salīdzināmas ar EIG, kuras izmanto SNLS, faktisko un tiesisko situāciju. Vispārējā tiesa juridiski pietiekami ir pierādījusi selektīvo raksturu, pārsūdzētā sprieduma 100. punktā izdarot secinājumu, ka SNLS diskrecionārie aspekti *varēja* sniegt priekšrocības attiecīgo pasākumu adresātiem salīdzinājumā ar jebkuru citu nodokļu maksātāju, kas atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā.

83. Ņemot vērā šos apsvērumus, šie argumenti, manuprāt, būtu jāatzīst par nepamatotiem.

e) Par nodokļu administrācijas diskrecionārās varas apjoma un pamatojuma ar "sistēmas raksturu vai vispārējo uzbūvi" esamības kļūdainu vērtējumu

84. Visbeidzot, Spānijas Karaliste apgalvo, ka Vispārējā tiesa esot pieļāvusi kļūdu, uzskatīdama, ka priekšlaicīgas norakstīšanas atļauju saņemšanas procedūrai ir diskrecionārs raksturs un tai nav objektīvu nosacījumu[26]. Tā kā šis arguments attiecas uz Vispārējās tiesas vērtējumu par diskrecionāro varu, kas bija nodokļu administrācijai, piešķirot šo atļauju saskaņā ar valsts tiesību aktiem, manuprāt, nav nekādu šaubu, ka šis arguments ir jāuzskata par nepieņemamu. Proti, ir jānorāda, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru saistībā ar novērtējumu, ko Vispārējā tiesa veikusi attiecībā uz valsts tiesībām, pārbaudi apelācijas tiesvedībā Tiesai ir tikai kompetence pārbaudīt,

[26] Man šķiet, ka tādējādi apelācijas sūdzības iesniedzēja atsaucas uz pārsūdzētā sprieduma 89.–96. punktu.

vai nav notikusi šo tiesību sagrozīšana, un šai sagrozīšanai ir acīmredzami jāizriet no lietas materiāliem tādējādi, lai nebūtu jāveic jauna faktu un pierādījumu izvērtēšana [27]. Taču Spānijas Karaliste nenorāda uz šādu valsts tiesību sagrozīšanu. Konkrētāk, nav nedz apgalvots, nedz pierādīts, ka Vispārējā tiesa būtu izvirzījusi apsvērumus, kas *acīmredzami* būtu pretrunā *RIS* 49. panta saturam, vai ka tā šai pēdējai minētajai tiesību normai būtu noteikusi tvērumu, kāda tai, ņemot vērā pārējos lietas materiālus, *acīmredzami* nav [28].

85. Tāpat Spānijas Karaliste pārmet Vispārējai tiesai arī, ka tā būtībā ir noraidījusi argumentu, ka rīcības brīvība, kas šajā gadījumā bija nodokļu administrācijai, ir pamatota "ar sistēmas raksturu vai vispārējo uzbūvi", jo tā ir norādījusi, ka *RIS* 49. panta 6. punkta formulējums, ciktāl tas dod nodokļu administrācijai iespēju norakstīšanas sākumu noteikt datumā, kas atšķiras no tā, kuru ir piedāvājis nodokļa maksātājs, neļauj nodrošināt, ka tā izmantošana ir ierobežota tikai attiecībā uz situācijām cīņai pret krāpšanu [29].

86. Šajā ziņā šī apelācijas sūdzības iesniedzēja būtībā apgalvo, ka tad, ja nodokļu administrācijai nebūtu šādas iespējas, finanšu līzinga līguma slēdzēja nespēja sākt atgūt preces vērtību pirms tās piegādes būtu izraisījusi finanšu izkropļojumus simetrijas ar līguma noteikumiem trūkuma dēļ, jo šajos noteikumos bija paredzēts, ka maksājumi ir jāveic pirms preces nodošanas līguma slēdzēja rīcībā. Taču es nesaskatu, kā šāds apgalvojums var atspēkot Vispārējās tiesas konstatējumu pārsūdzētā sprieduma 97. punktā, ka *RIS* 49. panta 6. punkta formulējums neļauj nodrošināt, ka šīs tiesību normas piemērošana ir ierobežota *tikai* attiecībā uz situācijām cīņai pret krāpšanu. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka pārsūdzētā sprieduma 94. punktā Vispārējā tiesa turklāt ir konstatējusi, ka atļauju saņemšanas sistēmas iezīmes, kas definētas *TRLIS* 115. panta 11. punktā un *RIS* 49. pantā, neierobežo administrācijas diskrecionāro varu pārbaudīt nosacījumus, kas ir noteikti, lai nodrošinātu loģiku nodokļu jomā. Tā kā šī argumenta nepamatotība ir acīmredzama, ierosinu to noraidīt.

f) Secinājumi

87. Tā kā visi argumenti ir noraidāmi kā nepamatoti, iesaku Tiesai pilnībā noraidīt otro pamatu lietā C-649/20 P, pirmo pamatu lietā C-658/20 P un pirmo pamatu lietā C-662/20 P.

B. Par ceturto pamatu lietā C-649/20 P, ceturto pamatu lietā C-658/20 P un trešo pamatu lietā C-662/20 P

1. Īss lietas dalībnieku argumentu kopsavilkums

88. Saskaņā ar apelācijas sūdzību ceturto pamatu lietās C-649/20 P un C-658/20 P, kā arī apelācijas sūdzības trešo pamatu lietā C-662/20 P, kuri ir izvirzīti gadījumā, ja neviens no iepriekš minētajiem pamatiem netiktu apmierināts, apelācijas sūdzību iesniedzējas pārmet Vispārējai tiesai, ka pārsūdzētā sprieduma 219. un 220. punktā tā ir noraidījusi *Lico Leasing* un *PYMAR* izvirzīto un it īpaši *Caixabank* u.c. atbalstīto pamatu, kas attiecas uz atgūšanai piemērojamo principu pārkāpumu, ņemot vērā nesaderīgā atbalsta aprēķināšanas metodi, kuras rezultātā,

[27] Skat. spriedumus, 2017. gada 9. novembris, *TV2*/Dānija/Komisija (C-649/15 P, EU:C:2017:835, 49. un 50. punkts); 2017. gada 20. decembris, *Comunidad Autónoma de Galicia* un *Retegal*/Komisija (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, 72. punkts), kā arī 2018. gada 20. septembris, Spānija/Komisija (C-114/17 P, EU:C:2018:753, 75. punkts).

[28] Spriedumi, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 21. punkts), un 2017. gada 20. decembris, Spānija/Komisija (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, 43. punkts).

[29] Acīmredzami Spānijas Karaliste atsaucas uz pārsūdzētā sprieduma 97. punktu.

viņuprāt, ir dots rīkojums visu atbalstu atgūt no EIG ieguldītājiem, lai gan tie esot saņēmuši tikai 10 % līdz 15 % no SNLS sniegtās priekšrocības, bet pārējā daļa tika nodota kuģniecības sabiedrībām.

89. Saistībā ar šiem pamatiem apelācijas sūdzību iesniedzējas apgalvo, ka i) Vispārējā tiesa nav ievērojusi sprieduma Komisija/Spānija u.c. loģiku, uzskatot, ka ieguldītāji bija tiešie atbalsta saņēmēji; ii) visa atbalsta atgūšana no EIG ieguldītājiem ir pretrunā principam, ka atbalsta atgūšana nav sods; iii) Vispārējā tiesa neesot ņēmusi vērā to, ka SNLS bija sistēma, ko veidoja vairāki pasākumi, kā arī tās līgumiskos aspektus, un tā esot ņēmusi vērā tikai atsevišķu pasākumu sekas nodokļu jomā tā vietā, lai ņemtu vērā vienīgo priekšrocību, ko EIG ieguldītāji faktiski bija saņēmuši no SNLS kopumā; un iv) tā kā bija atzīts, ka, piekļūstot SNLS, EIG ieguldītājiem bija juridisks pienākums 90 % no nodokļu priekšrocības nodot citiem uzņēmējiem, Komisija un Vispārējā tiesa kļūdaini ir uzskatījušas, ka priekšrocības nodošana nebija attiecināma uz valsti, pamatojoties uz to, ka tā tika veikta, izmantojot privāttiesiskus līgumus.

90. Komisija uzskata, ka Spānijas Karalistes, kā arī *Lico Leasing* un *PYMAR* izvirzītie pamati ir nepieņemami, jo tās neesot tos iesniegušas pirmajā instancē, un katrā ziņā tā iebilst pret visiem apelācijas sūdzību iesniedzēju argumentiem, kuri ir apkopoti iepriekš.

2. Par pieņemamību

91. Attiecībā uz iebildi par nepieņemamību saistībā ar *Lico Leasing* un *PYMAR* ceturto pamatu lietā C-658/20 P Komisija apgalvo, ka saskaņā ar šo pamatu Tiesā izskatīšanai ir iesniegts plašāks strīds nekā Vispārējā tiesā izskatītais, jo apelācijas sūdzības iesniedzējas savā apelācijas sūdzībā pirmo reizi esot apstrīdējušas attiecīgā atbalsta saņēmēju identitāti.

92. Šis apgalvojums, manuprāt, nav pārliecinošs. Abas šī pamata daļas attiecas uz vēlāku saņēmēju esamību salīdzinājumā ar tiem, kuri tika identificēti strīdīgajā lēmumā, un to vienīgais mērķis ir pierādīt, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, apstiprinot strīdīgo lēmumu attiecībā uz *visa* atbalsta atgūšanu no EIG ieguldītājiem. Šādi rīkojoties, *Lico Leasing* un *PYMAR* tādējādi neapstrīd saņēmēju identitāti, kāda tā ir tikusi konstatēta strīdīgajā lēmumā.

93. Attiecībā uz iebildi par nepieņemamību saistībā ar Spānijas Karalistes ceturto pamatu lietā C-649/20 P Komisija uzskata, ka šī apelācijas sūdzības iesniedzēja Vispārējā tiesā nav izvirzījusi nevienu pamatu, ar kuru tiktu apšaubīta atbalsta saņēmēju identitāte vai apgalvots, ka principi, kas reglamentē atgūšanu, nepieļauj to, ka tiek dots rīkojums visu atbalstu atgūt no EIG ieguldītājiem. Šajā ziņā tikai atgādināšu, ka saskaņā ar pašlaik iedibināto judikatūru tad, ja Vispārējā tiesa ir apvienojusi divas lietas un pasludinājusi vienotu spriedumu, kurā ir sniegta atbilde uz visiem pamatiem, ko ir izvirzījuši tiesvedības Vispārējā tiesā dalībnieki, katrs no tiem var kritizēt argumentāciju attiecībā uz pamatiem, kurus Vispārējā tiesā nav izvirzījis prasītājs otrajā no apvienotajām lietām [30]. Konkrētajā gadījumā vispirms Vispārējā tiesa ir apvienojusi lietas T-515/13 RENV un T-719/13 RENV un pēc tam ir pasludinājusi vienotu spriedumu, kurā tā ir paudusi nostāju par visiem pamatiem, kurus ir izvirzījuši tiesvedības dalībnieki, kas nozīmē, ka Spānijas Karalistei ir tiesības kritizēt Vispārējās tiesas argumentāciju saistībā ar trešo pamatu, ko *Lico Leasing* un *PYMAR* ir izvirzījušas savā prasībā pirmajā instancē.

[30] Skat. it īpaši spriedumu, 2014. gada 14. oktobris, *Buono* u.c./Komisija (C-12/13 P un C-13/13 P, EU:C:2014:2284, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).

94. Ņemot vērā iepriekš minēto, iesaku Tiesai atzīt ceturto pamatu lietā C-658/20 P un ceturto pamatu lietā C-649/20 P par pieņemamu.

3. Par lietas būtību

95. Jāatgādina, ka, lai gan *Lico Leasing* un *PYMAR* apgalvo, ka Vispārējās tiesas atbildē uz to prasības pieteikumā izvirzīto trešo pamatu, kura ir ietverta pārsūdzētā sprieduma 219. un 220. punktā, ir pieļauta tiesību kļūda, Spānijas Karaliste uzskata, ka saistībā ar šo atbildi arī nav norādīts pamatojums. Tomēr man šķiet, ka Tiesas vērtējums par to, vai Vispārējā tiesa ir izpildījusi savu pienākumu norādīt pamatojumu, ir veicams, pirms tiek pārbaudīts, vai ir pieļauta tiesību kļūda.

96. Ar šo pamatu *Lico Leasing* un *PYMAR* bija apgalvojušas, ka strīdīgais lēmums neatbilst vispārējiem principiem, kuri reglamentē valsts atbalsta atgūšanu, jo tajā esot dots rīkojums visu attiecīgo atbalstu atgūt no ieguldītājiem, lai gan daļa no priekšrocības sistemātiski tika nodota kuģniecības sabiedrībām. Tās uzskata, ka rīkojums par atbalsta atgūšanu esot bijis jāizdod tikai attiecībā uz atbalstu, kuru ieguldītāji faktiski bija saņēmuši.

97. Vispārējā tiesa 219. un 220. punktā uz šo pamatu ir atbildējusi šādi:

"219. Ņemot vērā, ka Komisija šajā gadījumā nolēma, ka kuģniecības sabiedrības nav atbalsta saņēmējas, kas veido secinājumu, kurš nav šīs lietas priekšmets, rīkojums par atbalsta atgūšanu līdz ar to attiecās tikai un pilnībā uz ieguldītājiem, kuri saskaņā ar apstrīdēto lēmumu bija vienīgie visa atbalsta saņēmēji EIG pārskatāmības dēļ. Sekojot savai loģikai un tādējādi nepieļaujot kļūdu, apstrīdētajā lēmumā ir dots rīkojums visu atbalstu atgūt no ieguldītajiem, lai gan daļu no priekšrocības tie nodeva citiem uzņēmumiem, jo tie netika uzskatīti par atbalsta saņēmējiem. Saskaņā ar apstrīdētā lēmuma noteikumiem ieguldītāji faktiski guva labumu no atbalsta, jo piemērojamajā tiesiskajā regulējumā tiem nebija noteikts pienākums daļu no atbalsta nodot trešām personām.

220. Tādējādi rīkojumu atgūt atbalstu nevar uzskatīt par ieguldītājiem uzliktu sodu vai par pasākumu, kas rada konkurences izkropļojumu par labu to konkurentiem, kā to apgalvo *Bankia* u.c."

98. Atzīstu, ka šajos divos punktos man nav izdevies identificēt strīdīgā lēmuma tiesiskuma pārbaudi attiecībā uz atbalsta apmēra, kas ir jāatgūst no ieguldītājiem, noteikšanu, uz ko attiecas *Lico Leasing* un *PYMAR* Vispārējā tiesā izvirzītais trešais pamats. Ir acīmredzams, ka, lai gan šis pamats nebija vērsts uz to, lai apšaubītu strīdīgajā lēmumā konstatēto saņēmēju identitāti, Vispārējai tiesai, lai uz to atbildētu, bija jāpārbauda tas, vai kuģniecības sabiedrībām nodotā nodokļu priekšrocības daļa var tikt uzskatīta par netiešu priekšrocību, kas izriet no SNLS piemērošanas.

99. Savukārt man šķiet, ka no minēto pārsūdzētā sprieduma punktu lasījuma izriet, ka Vispārējā tiesa ir noraidījusi *Lico Leasing* un *PYMAR* pamatu, vienīgi konstatējot, ka fakts, ka kuģniecības sabiedrības nebija attiecīgā atbalsta saņēmējas, nav ticis apstrīdēts, un atgādinot strīdīgā lēmuma loģiku attiecībā uz pamatojumu, kas attaisno atgūšanu tikai no ieguldītājiem.

100. Jāpiebilst, ka jautājumi, par kuriem Tiesa ir spriedusi spriedumā Komisija/Spānija u.c., neliedza veikt šajā pamatā prasīto analīzi. Minētā sprieduma 47. punktā Tiesa norādīja, ka Komisijas lēmums uzdot nesaderīgo atbalstu atgūt tikai no EIG ieguldītājiem neietekmē

secinājumu, saskaņā ar kuru Vispārējā tiesa bija nepamatoti izslēgusi, ka EIG varētu būt šo nodokļu pasākumu adresātes. Pēc tam Tiesa tajā pašā punktā precizēja, ka tai nav pienākuma lemt par minētā rīkojuma par atgūšanu likumību saistībā ar tai iesniegto apelācijas sūdzību.

101. Tādēļ, manuprāt, pārsūdzētajā spriedumā nav norādīts pamatojums.

102. Ņemot vērā šos apsvērumus, iesaku Tiesai atzīt, ka, nesniedzot atbildi uz *Lico Leasing* un *PYMAR* prasības trešo pamatu, Vispārējā tiesa nav izpildījusi tai uzlikto pienākumu norādīt pamatojumu. Šādos apstākļos pārsūdzētais spriedums ir daļēji jāatceļ.

V. Par prasību Vispārējā tiesā

103. Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas statūtu 61. panta pirmo daļu, ja apelācijas sūdzība ir pamatota un Tiesa atceļ Vispārējās tiesas nolēmumu, Tiesa var pati pieņemt galīgo spriedumu attiecīgajā lietā, ja to ļauj tiesvedības stadija.

104. Uzskatu, ka tā tas ir šajā lietā, jo, pirmkārt, Tiesas rīcībā ir visi tās nolēmumam nepieciešamie faktiskie elementi un, otrkārt, attiecībā uz visiem lietas elementiem Vispārējā tiesā ir notikušas uz sacīkstes principu balstītas debates. Turklāt nevar neņemt vērā, ka šī patiesā tiesvedības sāga sākās 2013. gada 25. septembrī, un tādēļ attiecīgo lietas dalībnieku interesēs noteikti ir jāatturas no lietas atkārtotas nodošanas Vispārējai tiesai.

105. Runājot par trešo pamatu, ko *Lico Leasing* un *PYMAR* ir izvirzījušas Vispārējā tiesā un kas ir apkopots šo secinājumu 97. punktā, vispirms ir jāatgādina, ka dalībvalsts pienākums atgūšanas ceļā atcelt atbalstu, ko Komisija uzskata par nesaderīgu ar iekšējo tirgu, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir vērsts uz tās situācijas atjaunošanu, kāda pastāvēja pirms atbalsta piešķiršanas [31].

106. Šis mērķis ir sasniegts tad, kad attiecīgo atbalstu, kam vajadzības gadījumā ir pieskaitīti nokavējuma procenti, tā saņēmējs vai, precīzāk, uzņēmumi, kuri to faktiski ir izmantojuši, ir atmaksājuši [32]. Tas nozīmē pārbaudīt, kādi uzņēmumi ir izmantojuši *ekonomiskās sekas*, kas izriet no atbalsta piešķiršanas.

107. No tā izriet – ja uzņēmums ir nodevis kādai citai vienībai daļu no priekšrocības, kas izriet no valsts pasākuma, ir nepieciešams precīzi aprēķināt no šī uzņēmuma atgūstamo atbalstu, līdz ar to šis uzņēmums zaudē vienīgi to priekšrocību, ko tas ir saņēmis salīdzinājumā ar tā konkurentiem, un tiek atjaunota situācija, kāda pastāvēja pirms atbalsta izmaksas. Lielākas summas atgūšana vājinātu atbalsta saņēmēja iepriekšējo konkurences stāvokli, un tādējādi tai būtu sankcijas raksturs, kas būtu pretrunā iepriekš izklāstītajam vispārējam principam, kas reglamentē atgūšanu.

108. Šajā gadījumā ir jānosaka, vai metode, ko Komisija ir izstrādājusi strīdīgajā lēmumā, izraisītu to, ka no ieguldītājiem tiek pieprasīts, lai tie atmaksātu lielāku summu nekā tā, ko tie faktiski ir saņēmuši atbalsta piešķiršanas dēļ, jo daļu no šīs summas šie ieguldītāji sistemātiski bija nodevuši kuģniecības sabiedrībām.

[31] Spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Aer Lingus* un *Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P un C-165/15 P, EU:C:2016:990, 89. punkts un tajā minētā judikatūra).

[32] Spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Aer Lingus* un *Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P un C-165/15 P, EU:C:2016:990, 90. punkts un tajā minētā judikatūra.)

109. Šajā ziņā ir svarīgi norādīt, ka atbalsta atmaksa parasti aprobežojas ar tiešo labumu, kas izriet no atbalsta piešķiršanas, un tā nevar attiekties uz iespējamu netiešu labumu, kas izriet no šādas piešķiršanas. Tomēr virknē spriedumu nodokļu jomā Tiesa ir uzskatījusi, ka priekšrocība var tikt piešķirta citiem uzņēmumiem, nevis tiem, kuriem valsts līdzekļi ir tieši nodoti.

110. Ir nepieciešams īsumā izskatīt šos spriedumus, lai noteiktu elementus, kas ļauj ņemt vērā šādu "netiešu priekšrocību".

111. Spriedumā Vācija/Komisija [33] Tiesai bija lūgts izvērtēt Likumā par ienākuma nodokli paredzēto nodokļu atvieglojumu režīmu, saskaņā ar kuru nodokļu atskaitījums tika piešķirts ikvienam nodokļu maksātājam, kas ir iegādājies kapitāldaļas kapitālsabiedrībās, kuru juridiskā adrese un vadība atradās jaunajās federālajās zemēs vai Berlīnē (Vācija) un kurās bija nodarbināti ne vairāk kā 250 darbinieki. Šajā ziņā Tiesa būtībā bija secinājusi, ka uzņēmumi, uz kuriem attiecās šis tiesiskais regulējums, izmantoja netiešu priekšrocību, jo ieguldītāju iespējamā kapitāldaļu iegāde šajos uzņēmumos ar izdevīgākiem nodokļu nosacījumiem bija balstīta uz to, ka attiecīgā dalībvalsts atteicās no nodokļu ieņēmumiem, ko tā parasti būtu saņēmusi. Pēc tam tā bija piebildusi, ka autonoma ieguldītāju lēmuma iestarpināšana nevar novērst šo saikni, "jo no ekonomikas viedokļa tirgus apstākļu grozīšana, kas [radīja] minēto priekšrocību, izrie[tēja] no tā, ka valsts iestādes zaudē līdzekļus" [34].

112. Spriedumā Nīderlande/Komisija [35] runa bija par tiesisko regulējumu, kurā bija paredzēts piešķirt subsīdijas Nīderlandes degvielas uzpildes staciju – it īpaši to, kas atrodas Vācijas robežas tuvumā, – apsaimniekotājiem, lai samazinātu atšķirību starp tiem akcīzes nodokļa tarifiem, kuri ir spēkā Nīderlandē, un tiem, kas pastāv Vācijā. Tiesa bija nospriedusi, ka lielie naftas uzņēmumi tādējādi saņēma netiešu priekšrocību, jo dažos ekskluzīvās tirdzniecības līgumos, kas noslēgti starp šiem uzņēmumiem un minētajiem apsaimniekotājiem, bija ietvertas "cenu pārvaldības sistēmas klauzulas", kurās būtībā bija noteikts, ka naftas uzņēmums uzņemas daļu no izmaksām par cenu samazināšanu degvielas uzpildes stacijā, kam piekrīt stacijas apsaimniekotājs, jo tirgus nosacījumu dēļ šādu samazinājumu pielāgošana bija vēlama vai nepieciešama. Pēc Tiesas domām, šī netiešā priekšrocība izrietēja no atbalsta, kas piešķirts saskaņā ar Nīderlandes tiesisko regulējumu, jo šis tiesiskais regulējums praktiski padarīja cenu pārvaldības sistēmas klauzulu piemērošanu par nelietderīgu [36].

113. Lietā *Mediaset* Vispārējā tiesa un Tiesa bija konstatējušas, ka ar Itālijas tiesisko regulējumu, kurā bija paredzētas subsīdijas patērētājiem zemes ciparu dekodētāju iegādei, tika piešķirta netieša priekšrocība zemes apraidītājiem, jo, mudinot šos patērētājus pāriet no analogā režīma uz ciparu režīmu, šis tiesiskais regulējums ierobežoja izmaksas, kas šiem operatoriem būtu jāsedz, lai paplašinātu auditoriju un tādējādi ļautu tiem nostiprināt savu stāvokli tirgū [37].

33 Spriedums, 2000. gada 19. septembris (C-156/98, EU:C:2000:467).

34 Spriedums, 2000. gada 19. septembris (C-156/98, EU:C:2000:467, 26. un 27. punkts).

35 Spriedums, 2002. gada 13. jūnijs (C-382/99, EU:C:2002:363).

36 Spriedums, 2002. gada 13. jūnijs (C-382/99, EU:C:2002:363, 62. punkts).

37 Spriedumi, 2010. gada 15. jūnijs, *Mediaset*/Komisija (T-177/07, EU:T:2010:233, 62. punkts), un 2011. gada 28. jūlijs, *Mediaset*/Komisija (C-403/10 P, nav publicēts, EU:C:2011:533, 76. un 77. punkts).

114. Norādīšu, ka Paziņojuma par valsts atbalsta jēdzienu 116. punktā Komisija ir uzskatījusi, ka no šīs judikatūras izriet, ka, lai pārbaudītu netiešas priekšrocības esamību, "pasākuma paredzamā ietekme ir jāizvērtē no *ex ante* skatupunkta" un ka "netieša priekšrocība ir konstatējama, ja pasākums ir izstrādāts tādā veidā, lai tā sekundāro ietekmi novirzītu uz nosakāmiem uzņēmumiem vai uzņēmumu grupām"[38].

115. Pilnībā piekrītot Komisijas interpretācijai, no šīs judikatūras arī secinu, ka šādas priekšrocības esamība izriet no piemērojamo tiesību normu satura (lieta Vācija/Komisija) vai no šo pašu tiesību normu satura saistībā ar pastāvošajiem faktiskajiem apstākļiem (lietas Nīderlande/Komisija un *Mediaset*). Šie gadījumi vien, pēc Tiesas domām, pamato to, ka tiek uzskatīts, ka sekundārā ekonomiskā ietekme, ko rada dalībvalsts atteikšanās no nodokļu ieņēmumiem, kurus tā parasti būtu saņēmusi, ir vērsta uz netiešajiem aplūkojamās shēmas radītā labuma saņēmējiem.

116. Tas, manuprāt, nozīmē arī to, ka fakts, ka daļas no priekšrocības vai visas priekšrocības nodošana netiešajiem saņēmējiem nav obligāta saskaņā ar tiesību aktiem, pats par sevi nekādi neizslēdz šādas nodošanas attiecināmību uz valsti.

117. Šajā posmā ir jāpārbauda, vai SNLS veidojošo pasākumu saturs pats par sevi vai saistībā ar faktiskajiem apstākļiem, kurā tas iekļaujas, ļauj apgalvot, ka SNLS ir izstrādāta tādā veidā, lai tās sekundāro ietekmi novirzītu uz kuģniecības sabiedrībām.

118. Lai atbildētu uz šādu jautājumu, vispirms ir jāņem vērā SNLS īpašā konfigurācija, kas saistās ar virkni nodokļu pasākumu, kuru piemērošana ir atkarīga no nodokļu administrācijas diskrecionārās varas īstenošanas, piešķirot iepriekšēju administratīvu atļauju, un līgumu virknes, kurā galu galā ir ietverts līgums, saskaņā ar kuru EIG iznomā kuģi kuģniecības sabiedrībām atbilstoši berbouta fraktēšanai un šīs kuģniecības sabiedrības apņemas paredzētā termiņa beigās iegādāties šo kuģi.

119. Ņemot vērā šo situāciju, uzskatu, ka SNLS līgumiskā struktūra ietilpst pastāvošajos faktiskajos apstākļos iepriekš aplūkotās judikatūras izpratnē. Valsts iejaukšanās ar atļaujas piešķiršanu, lai veiktu priekšlaicīgu norakstīšanu, kas ir patiesā atslēga piekļuvei SNLS nodokļu priekšrocībām, noteikti izriet no šīs struktūras izveides.

120. Ja tiktu pierādīts, ka uz šādu līgumisko struktūru kopumā, tostarp līgumu, kas noslēgts starp EIG un kuģniecības sabiedrībām, attiecās nodokļu administrācijas veiktā pārbaude minētās atļaujas iespējamas piešķiršanas nolūkā, no tā izrietētu, ka kuģniecības sabiedrību gūtās ekonomiskās priekšrocības pamatā būtu Spānijas valsts atteikšanās gūt tai pienākošos nodokļu ieņēmumus.

121. Tomēr man šķiet, ka šajā novērtējumā nevar abstrahēties no judikatūras konteksta, kurā tas ir jāveic. Manuprāt, judikatūra par netiešo priekšrocību aicina pieņemt Cicerona teicienu "summum ius summa iniuria" (pārmērīgs taisnīgums izraisa netaisnīgumu), atsakoties no visa liekā formālisma, lai nodrošinātu, ka juridiskā interpretācija atbilst ekonomiskajai realitātei. Šīs pieejas pamatā ir prasība izvairīties no jebkāda mēģinājuma apiet principus, kuri saistīti ar valsts atbalsta atgūšanu un kuri ir atgādināti iepriekš.

[38] Komisijas Paziņojums par Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu (OV 2016, C 262, 1. lpp.).

122. Šāds risks neapšaubāmi pastāv šajā lietā. Tādas atbalsta shēmas vienkārša ieviešana, ar kuru nodokļu administrācijai ir piešķirta diskrecionāra vara attiecībā uz tāda atbalsta kā SNLS saņēmējiem un piešķiršanas nosacījumiem, dalībvalstīm varētu ļaut "slēpt" netiešo saņēmēju esamību un tādējādi izvairīties no tā, ka daļa no šī atbalsta vai viss atbalsts tiek atgūts no tiem [39]. Šajā ziņā atgādinu, ka administratīvā prakse saistībā ar atļauju veikt priekšlaicīgu norakstīšanu nevar tikt ņemta vērā pārbaudes atbilstoši LESD 107. pantam ietvaros, jo runa ir par elementu, kas pēc definīcijas ir vēlāks nekā SNLS pieņemšana [40].

123. Manuprāt, no iepriekš minētā izriet, ka tam, ka EIG nav juridiska pienākuma nodot priekšrocību kuģniecības sabiedrībām, un tam, ka nav iespējams ņemt vērā administratīvo praksi saistībā ar atļauju piešķiršanu priekšlaicīgai norakstīšanai, noteikti nebūtu jāliedz secināt, ka ekonomiskā priekšrocība, ko guvušas kuģniecības sabiedrības, maksājot ieguldītājiem, kuri ir apvienojušies EIG, kuģa pirkšanas cenu, kurā ir ietverta 20 % līdz 30 % atlaide, ir attiecināma uz Spānijas valsti.

124. Prasībai izvairīties no principu, kuri reglamentē valsts atbalsta atgūšanu, apiešanas, kas ir uzsvērta iepriekš, būtu jāizraisa šādas interpretācijas noraidīšana, atzīstot, ka saikne starp netiešu priekšrocību un valsts iejaukšanos var tikt izsecināta no norāžu kopuma, kas saistīts ar SNLS pieņemšanu un darbību.

125. Pirmām kārtām, pati Komisija strīdīgā lēmuma 12. apsvērumā SNLS apraksta kā "bankas izveidot[u] nodokļu plānošanas shēm[u], lai radītu nodokļu priekšrocības nodokļu ziņā pārredzamas ekonomisko interešu grupas (EIG) ieguldītājiem un *nodotu daļu no šīm nodokļu priekšrocībām kuģniecības sabiedrībai kā atlaidi no kuģa cenas*. Pārējās priekšrocības paliek EIG ieguldītāju īpašumā kā atlīdzība par izdarīto ieguldījumu" [41]. Tādējādi šī nodošana šķiet labi integrēta SNLS un ir viens no tās mērķiem, jo nodokļu priekšrocības daļa, kas paliek EIG ieguldītājiem, ir paredzēta kā atlīdzība, kas ir nepieciešama, lai nodrošinātu to kā starpnieku dalību sistēmā.

126. Otrām kārtām, ir jānorāda, ka Spānijas tiesiskajā regulējumā ir atstāta iespēja, lai nodokļu administrācijas diskrecionārā vara attiecībā uz priekšlaicīgas norakstīšanas atļauju, kas ir atslēga piekļuvei no SNLS izrietošajām nodokļu priekšrocībām, varētu tikt īstenota, ņemot vērā līgumattiecību starp EIG un kuģniecības sabiedrībām nosacījumus. Saskaņā ar *RIS* 49. panta 4. punktu Finanšu direkcija, kas ir atbildīga par atļauju piešķiršanas procedūrām Ekonomikas ministrijā, bija tiesīga pieprasīt visu informāciju un dokumentus, ko tā uzskatīja par nepieciešamiem, kas nozīmēja, ka visi ar šīm līgumattiecībām saistītie dokumenti varēja būt daļa no lietas materiāliem, kas iesniegti nodokļu administrācijai. Šajā ziņā ir jāuzsver, ka strīdīgā lēmuma 169. punktā Komisija ir atzinusi, ka, lai pieņemtu lēmumu par atļaujas piešķiršanu saistībā ar priekšlaicīgu norakstīšanu, Spānijas nodokļu administrācija izvērtēja *visa* darījuma ekonomisko ietekmi.

[39] Šajā ziņā vēlos atgādināt, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts atbalsta klasifikācija nevar būt atkarīga no dalībvalstu izmantotās regulējuma metodes. Skat. it īpaši spriedumu, 2021. gada 6. oktobris, *World Duty Free Group* un Spānija/Komisija (C-51/19 P un C-64/19 P, EU:C:2021:793, 95. punkts).

[40] Ir svarīgi atzīmēt, ka strīdīgā lēmuma 135. un 136. apsvērumā Komisija ir norādījusi, ka, pamatojoties uz Spānijas iestāžu sniegtajiem piemēriem, šķiet, ka EIG iesniegtajos pieprasījumos nodokļu administrācijai ir sīki aprakstīts SNLS kopums un sniegti visi attiecīgie līgumi un pielikumi, kuros ir ietverts sīki izstrādāts vispārējo nodokļu priekšrocību aprēķins un informācija, kā tās tiks sadalītas starp kuģniecības sabiedrību (vai elementi, kas nepieciešami šāda aprēķina veikšanai), no vienas puses, un EIG vai to ieguldītājiem, no otras puses.

[41] Mans izcēlums.

127. Trešām kārtām, manuprāt, ir jāuzsver, ka līgumiskā struktūra tika ieviesta pēc kuģniecības sabiedrību iniciatīvas, kuras ar kuģu būvētavu bija vienojušās par būvējamu kuģi saskaņā ar pirkuma cenu, kurā bija ietverta atlaide, kas atbilst 85 %–90 % no nodokļu priekšrocības, kas izriet no SNLS veidojošo pasākumu piemērošanas, un pēc tam šīs pašas kuģniecības sabiedrības maksāja šo samazināto cenu to līgumattiecību ar EIG ietvaros. Šādos apstākļos man šķiet pamatoti uzskatīt, ka pārbaudē, ko nodokļu administrācija veic, lai piešķirtu atļauju priekšlaicīgai norakstīšanai, netika ignorēts līgums starp EIG un kuģniecības sabiedrībām, jo citādi netiktu ievērota līgumiskās struktūras loģika, kas bija vismaz nepieciešams priekšnosacījums, lai izmantotu no SNLS izrietošās nodokļu priekšrocības.

128. Ņemot to vērā, Komisijas vērtējums, kas attiecas tikai uz vienu šīs līgumiskās struktūras segmentu, manuprāt, neļauj pienācīgi atspoguļot SNLS ekonomisko ietekmi. Šo konstatējumu apstiprina fakts, ka gan atbildes rakstā, gan tiesas sēdē Komisija apgalvoja, ka šīs lietas apstākļi līdzinās apstākļiem, uz kuriem attiecās spriedums Komisija/*Aer Lingus* un *Ryanair Designated Activity*[42].

129. Lietā, kurā tika pasludināts šis spriedums, Tiesai bija lūgts izvērtēt aviosabiedrībām uzlikto Īrijas nodokli. Šim nodoklim bija paredzētas divas atsevišķas likmes, proti, 2 EUR par vienu pasažieri gadījumā, ja lidojums tiek veikts uz galamērķi, kas atrodas ne tālāk par 300 km no Dublinas (Īrija) lidostas, un 10 EUR par vienu pasažieri visos pārējos gadījumos, un šī nodokļa summu varēja ietvert pasažieriem piedāvātas biļetes cenā. Savā spriedumā Tiesa ir nospriedusi, ka tās priekšrocības, kas gūta, piemērojot samazināto likmi, restitūcija prasa, lai nodokļu administrācija no aviosabiedrībām, kas bija atbalsta saņēmējas, atgūtu starpību starp nodokļa summu, kas būtu bijusi jāmaksā par katru no veiktajiem lidojumiem, un faktiski samaksāto summu, un ekonomiskais labums, ko šīs sabiedrības varētu gūt, *izmantojot* šo priekšrocību, atbalsta atgūšanas nolūkā nav būtisks[43]. Šī secinājuma pamatā bija tas, ka iespējamā priekšrocības pārnešana uz pasažieriem piedāvāto biļešu cenu bija atkarīga tikai no sabiedrību, kas gūst labumu no attiecīgā atbalsta, komerciālās izvēles.

130. Tomēr šī risinājuma attiecināšana uz izskatāmo lietu nozīmētu uzskatīt, ka EIG ieguldītāju veiktā daļas no nodokļu priekšrocības, kas saņemta SNLS piemērošanas dēļ, nodošana kuģniecības sabiedrībām izrietēja no šo ieguldītāju izdarītās komerciālās izvēles, kuri esot nolēmuši izmantot šo priekšrocību, piedāvājot kuģa pārdošanas cenu, kurā bija iekļauta atlaide aptuveni 30 % apmērā. Šādas interpretācijas kļūdainais raksturs, manuprāt, nerada nekādas šaubas.

131. Proti, kā tiesas sēdē ir apgalvojusi Spānijas Karaliste, pievilcīgā cena, ko EIG piešķīrušas kuģniecības sabiedrībām par kuģu iegādi, nebija to patiesas līgumiskās autonomijas īstenošanas rezultāts, jo EIG darbojās tādā veidā, kurā kuģa pārdošanas rentabilitāti iepriekš noteica līgumiskā struktūra, it īpaši iepriekš noslēgtais kuģubūves līgums. Tādējādi šīs EIG bija vienkārši atbildīgas par nodokļu priekšrocības, kas izriet no SNLS, sadali tā, lai kuģniecības sabiedrības gūtu labumu no šīs priekšrocības daļas. Šajā ziņā ir jānorāda – kad Komisija strīdīgajā lēmumā ir izvērtējusi attiecīgā atbalsta saderību, tā vairākkārt ir identificējusi EIG kā starpniekus, kuri nodod minētās priekšrocības daļu kuģniecības sabiedrībām[44].

[42] Spriedums, 2016. gada 21. decembris (C-164/15 P un C-165/15 P, EU:C:2016:990).

[43] Spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Aer Lingus* un *Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P un C-165/15 P, EU:C:2016:990, 92. punkts).

[44] Skat. it īpaši strīdīgā lēmuma 203. apsvērumu.

132. Ņemot vērā šos apsvērumus, iesaku Tiesai atzīt, ka daļa no nodokļu priekšrocības, ko EIG ir nodevušas kuģniecības sabiedrībām privāttiesisku līgumu ietvaros, kuri noslēgti starp tām, ir jāatskaita no summas, kas ir jāatgūst no EIG ieguldītājiem, un tādējādi ir jāapmierina trešais pamats, kuru *Lico Leasing* un *PYMAR* ir izvirzījušas Vispārējā tiesā.

VI. Secinājumi

133. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku Tiesai daļēji atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2020. gada 23. septembra spriedumu Spānija u.c./Komisija (T-515/13 RENV un T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), ciktāl Vispārējā tiesa nav izpildījusi savu pienākumu norādīt pamatojumu, atbildot uz *Lico Leasing SA* un *Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA* izvirzīto trešo pamatu, un daļēji atcelt Komisijas Lēmumu 2014/200/ES (2013. gada 17. jūlijs) par valsts atbalstu SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), ko īstenojusi Spānija – Noteiktiem finanšu līzinga līgumiem piemērojamais nodokļu režīms, pazīstams arī kā "Spānijas nodokļu līzinga sistēma", un, konkrētāk, atgūšanas rīkojumu, ciktāl tas attiecas uz atgūstamā nesaderīgā atbalsta apmēra aprēķinu.