Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PRIITA PIKAMÄE
przedstawiona w dniu 29 września 2022 r.[1]

Sprawy połączone C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P

Królestwo Hiszpanii (C-649/20 P),
Lico Leasing SA i
Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (C-658/20 P)
przeciwko
Komisji Europejskiej (C-649/20 P i C-658/20 P)
i
Caixabank SA
i inni wnoszący odwołanie
przeciwko
Komisji Europejskiej

(C-662/20 P)

Odwołania – Pomoc państwa – Artykuł 107 ust. 1 TFUE – Pomoc przyznana przez władze hiszpańskie na rzecz niektórych ugrupowań interesów gospodarczych (UIG) i ich inwestorów – System podatkowy stosowany do niektórych umów leasingu finansowego w celu nabycia statków (system podatkowy leasingu podatkowego) – Selektywność – Odzyskanie pomocy – Korzyść pośrednia

1. Niniejsze sprawy połączone mają za przedmiot odwołania wniesione odpowiednio przez Królestwo Hiszpanii (sprawa C-649/20 P), przez Lico Leasing SA i Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (zwaną dalej „PYMAR") (sprawa C-658/20 P) oraz przez Caixabank SA i in. (sprawa C-662/20 P) od wyroku Sądu Unii Europejskiej z dnia 23 września 2020 r., Hiszpania i in./Komisja (T-515/13 RENV i T-719/13 RENV, EU:T:2020:434; zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem"), w którym Sąd oddalił skargę Królestwa Hiszpanii o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji 2014/200/UE z dnia 17 lipca 2013 r. w sprawie pomocy państwa SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) wdrożonej przez Hiszpanię – System podatkowy stosowany do niektórych umów leasingu finansowego, zwany również hiszpańskim systemem leasingu podatkowego (zwanej dalej „sporną decyzją")[2], oraz skargę Lico Leasing i PYMAR, zmierzającą tytułem głównym do uzyskania stwierdzenia nieważności tej decyzji, tytułem ewentualnym do uchylenia nakazu odzyskania pomocy państwa, a także, w dalszej kolejności tytułem ewentualnym, do uchylenia nakazu odzyskania pomocy w zakresie dotyczącym obliczenia kwoty pomocy niezgodnej z rynkiem wewnętrznym podlegającej odzyskaniu.

[1] Język oryginału: francuski.
[2] Dz.U. 2014, L 114, s. 1.

2. Już po raz drugi zwrócono się do Trybunału o zbadanie tego hiszpańskiego systemu podatkowego, który jest przedmiotem prawdziwej sagi sądowej przed sądami Unii od 2013 r. i który ma szczególną formę, ponieważ jego stosowanie zależy od wykonywania przez organy podatkowe szerokich uprawnień dyskrecjonalnych.

3. Zgodnie z wnioskiem Trybunału niniejsza opinia koncentruje się na zarzutach odwołań, w których podniesiono kwestie prawne o dużej złożoności, istotne dla zastosowania reguł dotyczących pomocy państwa, a mianowicie kwestie odnoszące się do metody analizy selektywności i do wykładni orzecznictwa dotyczącego korzyści pośredniej w celu określenia kwoty pomocy podlegającej odzyskaniu od jej bezpośrednich beneficjentów.

I. Okoliczności powstania sporu

4. W następstwie skarg informujących o tym, że hiszpański system leasingu podatkowego, stosowany do niektórych umów leasingu finansowego w celu nabycia statków (zwany dalej „SLP") pozwalał przedsiębiorstwom żeglugowym na zakup statków zbudowanych przez hiszpańskie stocznie po cenach niższych o 20–30%, Komisja Europejska wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające na podstawie art. 108 ust. 2 TFUE decyzją C(2011) 4494 wersja ostateczna z dnia 29 czerwca 2011 r.[3]

5. W toku tego postępowania Komisja stwierdziła, że SLP był stosowany do dnia wydania tej decyzji w odniesieniu do operacji polegających na budowie statków przez stocznie i ich nabywaniu przez przedsiębiorstwa żeglugowe, a także na finansowaniu tych operacji poprzez doraźnie ustanowioną przez bank strukturę prawną i finansową. W przypadku każdego zamówienia na budowę statku zastosowanie SLP wiązało się z udziałem przedsiębiorstwa żeglugowego, stoczni, banku, przedsiębiorstwa leasingowego oraz ugrupowania interesów gospodarczych („UIG") utworzonego przez bank i inwestorów nabywających udziały w tym UIG. Ugrupowanie to brało statek w leasing od przedsiębiorstwa leasingowego od rozpoczęcia budowy statku i czarterowało go następnie przedsiębiorstwu żeglugowemu na podstawie umowy czarteru bez załogi. UIG zobowiązywało się kupić statek z chwilą wygaśnięcia umowy leasingu, a przedsiębiorstwo żeglugowe zobowiązywało się kupić statek z chwilą wygaśnięcia umowy na czarter bez załogi. Zgodnie ze sporną decyzją ta konstrukcja podatkowa miała na celu przysporzenie korzyści podatkowych inwestorom zgrupowanym w ramach przejrzystego pod względem podatkowym UIG oraz przekazanie części z tych korzyści przedsiębiorstwu żeglugowemu w formie niższej ceny statku.

6. Komisja stwierdziła, że operacje dokonane w ramach SLP łączyły w sobie pięć środków przewidzianych w wielu przepisach Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (królewskiego dekretu legislacyjnego nr 4/2004 zatwierdzającego wersję ujednoliconą hiszpańskiej ustawy o podatku od osób prawnych) z dnia 5 marca 2004 r. (zwanego dalej „TRLIS")[4] oraz Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (królewskiego dekretu legislacyjnego nr 1777/2004 zatwierdzającego rozporządzenie dotyczące podatku od osób prawnych) z dnia 30 lipca 2004 r. (zwanego dalej „RIS")[5]. Te pięć środków stanowiły: (i) przyspieszona amortyzacja przedmiotu leasingu przewidziana w art. 115 ust. 6 TRLIS; (ii) uznaniowe zastosowanie

[3] Dz.U. 2011, C 276, s. 5.

[4] BOE nr 61 z dnia 11 marca 2004 r., s. 10951.

[5] BOE nr 189 z dnia 6 sierpnia 2004 r., s. 37072.

wcześniejszej amortyzacji przedmiotu leasingu wynikające z art. 48 ust. 4 i z art. 115 ust. 11 TRLIS, a także z art. 49 RIS; (iii) przepisy dotyczące UIG; (iv) system podatku tonażowego przewidziany w art. 124–128 TRLIS i (v) przepisy art. 50 ust. 3 RIS.

7. Zgodnie z art. 115 ust. 6 TRLIS przyspieszona amortyzacja przedmiotu leasingu rozpoczynała się w dniu, w którym przedmiot ten stawał się gotowy do eksploatacji, to jest nie przed dniem, w którym ów przedmiot został dostarczony i zaczynał być użytkowany przez leasingobiorcę. Jednak zgodnie z art. 115 ust. 11 TRLIS ministerstwo gospodarki i finansów mogło, na formalny wniosek leasingobiorcy, wyznaczyć wcześniejszą datę rozpoczęcia amortyzacji. W art. 115 ust. 11 TRLIS nałożono dwa ogólne warunki owej wcześniejszej amortyzacji. Szczególne warunki mające zastosowanie do UIG zawarto w art. 48 ust. 4 TRLIS. Procedura udzielania zezwoleń przewidziana w art. 115 ust. 11 TRLIS została opisana szczegółowo w art. 49 RIS.

8. System podatku tonażowego został zatwierdzony w 2002 r. jako pomoc zgodna z rynkiem wewnętrznym na podstawie wspólnotowych wytycznych w sprawie pomocy publicznej dla transportu morskiego z dnia 5 lipca 1997 r. (Dz.U. 1997, C 205, s. 5), zmienionych w dniu 17 stycznia 2004 r. (Dz.U. 2004, C 13, s. 3) decyzją Komisji C(2002) 582 wersja ostateczna z dnia 27 lutego 2002 r. w sprawie pomocy państwa N 736/2001 wdrożonej przez Hiszpanię – System opodatkowania przedsiębiorstw transportu morskiego w zależności od tonażu (Dz.U. 2004, C 38, s. 4). W tym systemie przedsiębiorstwa zarejestrowane w jednym z rejestrów przedsiębiorstw żeglugowych, które otrzymały w tym celu zezwolenie od organu podatkowego, podlegają opodatkowaniu nie w zależności od ich zysków i strat, ale na podstawie tonażu. Ustawodawstwo hiszpańskie umożliwia UIG wpisanie się do jednego z tych rejestrów, nawet jeśli nie są one przedsiębiorstwami żeglugowymi.

9. W art. 125 ust. 2 TRLIS określono specjalną procedurę odnośnie do statków nabytych już w chwili przejścia na system podatku tonażowego i statków używanych nabytych po rozpoczęciu stosowania tego systemu wobec przedsiębiorstwa. W normalnych warunkach stosowania omawianego systemu potencjalne zyski ze sprzedaży aktywów trwałych były opodatkowane w ramach systemu podatku tonażowego, przy czym uznawano, że opodatkowanie zysków ze sprzedaży aktywów trwałych, mimo że opóźnione, następowało w momencie sprzedaży lub demontażu statku. Jednakże, w drodze odstępstwa od tego przepisu, w art. 50 ust. 3 RIS przewidziano, że statki nabyte w ramach opcji kupna będącej elementem umowy leasingu uprzednio zatwierdzonej przez organy podatkowe uznaje się za nowe w rozumieniu art. 125 ust. 2 TRLIS, bez uwzględnienia okoliczności, że były już amortyzowane, skutkiem czego potencjalne zyski ze sprzedaży aktywów trwałych nie były opodatkowane. Odstępstwo to, które nie zostało zgłoszone Komisji, było stosowane jedynie do konkretnych umów leasingu zatwierdzonych przez organy podatkowe w kontekście wniosków o zastosowanie wcześniejszej amortyzacji zgodnie z art. 115 ust. 11 TRLIS, to jest w odniesieniu do leasingowanych nowo wybudowanych statków morskich zakupionych w ramach operacji SLP – z jednym wyjątkiem – od hiszpańskich stoczni.

10. Stosując wszystkie powyższe środki, UIG odnosiło korzyści podatkowe na dwóch etapach. Na pierwszym etapie w ramach zwykłego systemu podatku dochodowego od osób prawnych stosowano wcześniejszą i przyspieszoną amortyzację leasingowanego statku, co oznaczało duże straty podatkowe dla UIG, które ze względu na przejrzystość UIG pod względem podatkowym mogły być odliczone od przychodów własnych inwestorów proporcjonalnie do ich udziałów w UIG. Podczas gdy ta wcześniejsza i przyspieszona amortyzacja kosztu statku jest zazwyczaj następnie równoważona wyższymi podatkami, jakie należy zapłacić, gdy statek został w pełni zamortyzowany lub gdy statek został sprzedany, a sprzedaż generuje zysk kapitałowy,

oszczędności podatkowe wynikające z przeniesienia początkowych strat na inwestorów były następnie, na drugim etapie, zachowywane dzięki okoliczności, że UIG przechodziło na system podatku tonażowego, umożliwiającego pełne zwolnienie z podatku zysków pochodzących ze sprzedaży statku na rzecz przedsiębiorstwa żeglugowego.

11. Uznając, że SLP należy określić jako „system", Komisja przeanalizowała jednak również indywidualnie każdy z omawianych środków. W spornej decyzji Komisja stwierdziła, że spośród tych środków środki wynikające z art. 115 ust. 11 TRLIS (dotyczące wcześniejszej amortyzacji przedmiotu leasingu), środki wynikające ze stosowania systemu podatku tonażowego do niekwalifikujących się do niego przedsiębiorstw, statków i działań oraz środki wynikające z art. 50 ust. 3 RIS (zwane dalej „rozpatrywanymi środkami podatkowymi") stanowią pomoc państwa dla UIG i ich inwestorów udzielaną przez Hiszpanię niezgodnie z prawem od dnia 1 stycznia 2002 r. z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE. Komisja uznała, że rozpatrywane środki podatkowe były niezgodne z rynkiem wewnętrznym z wyjątkiem kwoty pomocy, która odpowiadała wynagrodzeniu przyjętemu na rynku za pośrednictwo inwestorów finansowych lub kwoty pomocy, która była przekazywana przedsiębiorstwom transportu morskiego uprawnionym do jej otrzymywania na podstawie wytycznych w sprawie transportu morskiego. Stwierdziła ona, że Królestwo Hiszpanii powinno zaprzestać stosowania tego programu pomocy w zakresie, w jakim jest on niezgodny z rynkiem wewnętrznym, i powinno odzyskać niezgodną z rynkiem wewnętrznym pomoc od inwestorów UIG, którzy z niej skorzystali, bez możliwości przeniesienia przez tych beneficjentów związanych z tym obciążeń na inne osoby. Komisja stwierdziła jednak, że nie dochodzi się zwrotu pomocy udzielonej w ramach operacji finansowania, w przypadku których właściwe organy krajowe zdecydowały o przyznaniu środków na mocy prawnie wiążącego aktu przyjętego przed dniem 30 kwietnia 2007 r., będącym datą publikacji w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* jej decyzji 2007/256/WE z dnia 20 grudnia 2006 r. dotyczącej systemu pomocy wprowadzonego przez Francję na mocy art. 39 CA kodeksu podatkowego (code général des impôts) – pomoc państwa nr C 46/2004 (ex NN 65/2004) (Dz.U. 2007, L 112, s. 41).

II. Postępowanie poprzedzające wniesienie odwołania i zaskarżony wyrok

12. Odrębnymi pismami złożonymi w sekretariacie Sądu w dniu 25 września i w dniu 30 grudnia 2013 r. Królestwo Hiszpanii, z jednej strony, oraz Lico Leasing i PYMAR z drugiej strony, wniosły skargę o stwierdzenie nieważności spornej decyzji. Dwie sprawy połączono do celów wydania wyroku.

13. W wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., Hiszpania i in./Komisja (T-515/13 i T-719/13, EU:T:2015:1004), Sąd stwierdził nieważność spornej decyzji. Następnie w wyroku z dnia 25 lipca 2018 r., Komisja/Hiszpania i in. (C-128/16 P, EU:C:2018:591, zwanym dalej „wyrokiem Komisja/Hiszpania i in."), Trybunał, do którego Komisja wniosła odwołanie, uchylił ten wyrok Sądu, przekazał sprawę temu sądowi do ponownego rozpoznania, zastrzegł, że rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie oraz orzekł, że interwenienci w postępowaniu odwoławczym pokrywają własne koszty.

14. W wyroku wydanym w następstwie tego odwołania Sąd oddalił zastrzeżenie oparte na błędzie w ocenie selektywności SLP i orzekł zasadniczo, że istnienie szerokich uprawnień dyskrecjonalnych organów podatkowych w zakresie udzielania zezwolenia na wcześniejszą amortyzację było wystarczające, aby uznać SLP za selektywny w całości. Sąd oddalił również zarzut oparty na naruszeniu zasad mających zastosowanie do odzyskania pomocy ze względu na

metodę obliczania pomocy niezgodnej z rynkiem wewnętrznym i uznał, że Komisja nie popełniła błędu, gdy nakazała odzyskanie całej kwoty pomocy od inwestorów UIG, mimo że część korzyści została przekazana osobom trzecim.

15. Sąd oddalił następnie wszystkie skargi.

III. Żądania stron i postępowanie przed Trybunałem

16. W odwołaniu w sprawie C-649/20 P Królestwo Hiszpanii wnosi do Trybunału o uchylenie zaskarżonego wyroku, wydanie ostatecznego orzeczenia w sprawie poprzez stwierdzenie nieważności spornej decyzji i obciążenie Komisji kosztami postępowania.

17. Komisja wnosi o oddalenie odwołania i obciążenie Królestwa Hiszpanii kosztami postępowania.

18. W odwołaniu w sprawie C-658/20 P Lico Leasing i PYMAR wnoszą do Trybunału o uchylenie zaskarżonego wyroku, stwierdzenie nieważności spornej decyzji oraz obciążenie Komisji kosztami postępowania.

19. CaixaBank i in. przedstawiają te same żądania.

20. Komisja wnosi o oddalenie odwołania i obciążenie Lico Leasing i PYMAR oraz Caixabank i in. kosztami postępowania.

21. W odwołaniu w sprawie C-662/20 P Caixabank i in. wnoszą do Trybunału o uchylenie zaskarżonego wyroku, stwierdzenie nieważności spornej decyzji, w szczególności jej art. 1 ust. 1 oraz, tytułem ewentualnym, jej art. 4 ust. 1 oraz obciążenie Komisji kosztami postępowania.

22. Decal España SA, która została dopuszczona do udziału w sprawie w charakterze interwenienta popierającego żądania Caixabank i in. postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 2 sierpnia 2021 r., przedstawia te same żądania.

23. Komisja wnosi o odrzucenie odwołania jako niedopuszczalnego, a tytułem żądania ewentualnego o oddalenie go jako bezzasadnego, a także o obciążenie Caixabank i in. oraz Decal España kosztami postępowania.

24. Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 26 kwietnia 2022 r. trzy sprawy (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P) zostały połączone zgodnie z art. 54 regulaminu postępowania przed Trybunałem do łącznego rozpoznania w ramach ustnego etapu postępowania i do wydania wyroku.

25. Królestwo Hiszpanii, Lico Leasing, Caixabank i in., Decal España i Komisja przedstawiły swoje stanowiska podczas rozprawy, która odbyła się w dniu 15 czerwca 2022 r.

IV. W przedmiocie odwołania

26. Zgodnie z sugestią Trybunału niniejsza opinia koncentruje się na zarzucie dotyczącym selektywnego charakteru zarzucanej pomocy (zarzut drugi w sprawie C-649/20 P, zarzut pierwszy w sprawie C-658/20 P i zarzut pierwszy w sprawie C-662/20 P) oraz na ustaleniu kwoty pomocy podlegającej odzyskaniu (zarzut czwarty w sprawie C-649/20 P, zarzut czwarty w sprawie C-658/20 P i zarzut trzeci w sprawie C-662/20 P).

A. W przedmiocie zarzutu drugiego w sprawie C-649/20 P, zarzutu pierwszego w sprawie C-658/20 P i zarzutu pierwszego w sprawie C-662/20 P

1. Krótkie streszczenie argumentów stron

27. Zarzut drugi podniesiony przez Królestwo Hiszpanii w sprawie C-649/20 P, jak również pierwszy zarzut podniesiony przez Lico Leasing i PYMAR w sprawie C-658/20 P oraz przez Caixabank i in. w sprawie C-662/20 P zmierzają do podważenia pod wieloma względami analizy selektywności SLP dokonanej w zaskarżonym wyroku.

2. W przedmiocie dopuszczalności

28. Komisja uważa, że zarzuty te są niedopuszczalne, ponieważ sprowadzają się do wniesienia do Trybunału sprawy o szerszym zakresie niż zakres sprawy, która była rozpatrywana przez Sąd, gdyż wnoszące odwołanie nigdy nie twierdziły w swoich skargach w pierwszej instancji, iż sporna decyzja jest dotknięta błędem ze względu na to, że Komisja nie zbadała selektywności SLP w oparciu o trzyetapową analizę, ani iż Komisja popełniła błąd, nie określając ram odniesienia lub nie dokonując porównania z podmiotami znajdującymi się w sytuacji porównywalnej z sytuacją beneficjentów.

29. Moim zdaniem ten zarzut niedopuszczalności należy oddalić.

30. Choć bowiem z utrwalonego orzecznictwa wynika, że właściwość Trybunału w ramach odwołania jest ograniczona do oceny rozstrzygnięcia prawnego w kwestii zarzutów, które były roztrząsane przed Sądem[6], to jednak z równie utrwalonego orzecznictwa wynika, iż wnoszący odwołanie może w swoim odwołaniu podnieść zarzuty wynikające z zaskarżonego wyroku, które mają na celu zakwestionowanie jego zasadności pod względem prawnym[7].

31. Zakładając, że rozpatrywane zarzuty nie były przedmiotem dyskusji w pierwszej instancji, należy stwierdzić, że w pkt 87–102 zaskarżonego wyroku Sąd zajął się kwestią, czy Komisja naruszyła prawo, nie przeprowadzając trzyetapowej analizy. Jak wyjaśnię bardziej szczegółowo w następnej części niniejszej opinii, Sąd uznał w istocie w ramach tego badania, że może ograniczyć się do sprawdzenia, czy organy podatkowe dysponują uprawnieniami dyskrecjonalnymi w odniesieniu do udzielania zezwoleń na wcześniejszą amortyzację, ponieważ istnienie takich uprawnień jest wystarczające, by nadać całemu SLP charakter selektywny. Wynika z tego zatem, że źródłem rozpatrywanych zarzutów był zaskarżony wyrok.

[6] Wyrok z dnia 6 października 2021 r., World Duty Free Group i Hiszpania/Komisja (C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo).

[7] Wyrok z dnia 6 października 2021 r., Sigma Alimentos Exterior/Komisja (C-50/19 P, EU:C:2021:792, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

32. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał orzekł, że zarzut drugi w sprawie C-649/20 P, zarzut pierwszy w sprawie C-658/20 P i zarzut pierwszy w sprawie C-662/20 P są dopuszczalne.

3. Co do istoty

a) W przedmiocie braku trzyetapowej analizy

33. Należy przypomnieć w pierwszej kolejności, że w pkt 87 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził, iż w spornej decyzji Komisja nie przeprowadziła trzyetapowej analizy, wymaganej do zakwalifikowania pomocy jako selektywnej, lecz wskazała, że SLP rozpatrywany jako całość jest selektywny z jednej strony z uwagi na uprawnienia dyskrecjonalne organów podatkowych w odniesieniu do udzielania obowiązkowych zezwoleń na wcześniejszą amortyzację na podstawie warunków, które są nieprecyzyjne, a z drugiej strony, ponieważ organy podatkowe zatwierdzają tylko operacje SLP mające na celu finansowanie statków morskich. W tym samym punkcie zaskarżonego wyroku Sąd wyjaśnił następnie, że na rozprawie Komisja podniosła, iż istnienie takich uprawnień dyskrecjonalnych organów podatkowych wystarcza samo w sobie, by nadać całemu SLP charakter selektywny. Sąd skoncentrował zatem swoją analizę selektywności w pkt 88–102 zaskarżonego wyroku na tej ostatniej kwestii prawnej.

34. Na wstępie należy zauważyć, że tę interpretację spornej decyzji podważa Caixabank (popierana przez Decal). Ta ostatnia uważa, że Sąd uznał w ten sposób, iż Komisja w motywie 156 tej decyzji oparła istnienie selektywności na dwóch alternatywnych rodzajach linii uzasadnienia, a mianowicie na jednym, opartym na istnieniu uprawnień dyskrecjonalnych organów podatkowych, i drugim, opartym na sektorowym charakterze SLP, skutkiem czego pominięcie trzyetapowej analizy nie wpływa na istnienie wspomnianych uprawnień dyskrecjonalnych. Natomiast Komisja przedstawiła te dwa elementy nie jako dwa alternatywne linie uzasadnienia, lecz jako nierozerwalne części jednej i tej samej linii uzasadnienia prowadzącego do wniosku o selektywności sektorowej SLP. Caixabank i in. twierdzą zatem, że zastępując uzasadnienie spornej decyzji swoim własnym uzasadnieniem, Sąd naruszył prawo.

35. Argument ten wydaje się wynikać ze zbyt formalistycznej interpretacji spornej decyzji.

36. Użycie wyrażenia „z jednej strony” i „z drugiej strony” w pkt 87 zaskarżonego wyroku nie oznacza, jak twierdzą Caixabank i in., że Sąd uznał, iż Komisja doszła do wniosku o istnieniu selektywności w oparciu o dwie alternatywne linie uzasadnienia.

37. Wręcz przeciwnie, ten punkt zaskarżonego wyroku stanowi wierne odzwierciedlenie w istocie rozumowania prawnego, wynikającego z motywu 156 spornej decyzji, zgodnie z którym selektywność SLP jako całości zależy wyłącznie od istnienia dyskrecjonalnego uznania organu podatkowego rozpatrującego wniosek o wydanie zezwolenia na przeprowadzenie wcześniejszej amortyzacji. Biorąc pod uwagę te uprawnienia dyskrecjonalne, oparte na niejasnych kryteriach wynikających z przepisów, na podstawie których organ udzielał zezwoleń dotyczących wcześniejszej amortyzacji, w motywie tym wskazano, że jedynie UIG prowadzące operacje SLP celów zakresie finansowania statków morskich mają dostęp do wszystkich korzyści podatkowych SLP. W konsekwencji samo istnienie wspomnianych uprawnień dyskrecjonalnych wystarczyło, zgodnie ze sporną decyzją, aby stwierdzić selektywność SLP.

38. Z powyższych rozważań wynika, że Sąd, zamiast zastąpić własnym uzasadnieniem uzasadnienie spornej decyzji, ograniczył się w pkt 87 zaskarżonego wyroku do skorzystania z uzasadnionej swobody przy dokonywaniu wykładni tego orzeczenia [8].

39. Głównym argumentem wnoszących odwołanie jest to, że Sąd nie ustalił ram odniesienia i nie przeprowadził przewidzianej przez Trybunał trzyetapowej analizy, która polega na określeniu powszechnego systemu podatkowego, na dokonaniu oceny, czy dany środek ma selektywny charakter, ponieważ wprowadza różnice między podmiotami gospodarczymi znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, oraz na zbadaniu, czy państwo członkowskie wykazało, że środek ten jest uzasadniony charakterem lub strukturą systemu, w który się wpisuje.

40. Królestwo Hiszpanii utrzymuje w szczególności, że postępując w ten sposób, Sąd nie uwzględnił wyroku Komisja/Hiszpania i in., ponieważ w tym wyroku Trybunał wymagał, by Sąd dokonał oceny selektywności SLP za pomocą trzyetapowej analizy.

41. Uważam, podobnie jak Komisja, że Trybunał nie zamierzał wprowadzić wymogu takiej analizy.

42. Przede wszystkim należy umieścić w odpowiednim kontekście punkty przywołane przez Królestwo Hiszpanii na poparcie jego tezy. W wyroku Komisja/Hiszpania i in. Trybunał ustosunkował się do argumentu, zgodnie z którym Sąd błędnie orzekł, że korzyści podatkowe przyznawane z tytułu inwestowania w określone towary, z wyłączeniem innych towarów lub innych rodzajów inwestycji, nie były selektywne z punktu widzenia inwestorów, ponieważ operacja ta była dostępna dla każdego przedsiębiorstwa.

43. W tym względzie Trybunał stwierdził najpierw w pkt 67 tego wyroku, że dokonana przez Sąd analiza była oparta na błędnym założeniu, iż inwestorzy, a nie UIG, mogli zostać uznani za beneficjentów korzyści wynikających z omawianych środków podatkowych i że zatem przesłankę dotyczącą selektywności należało zbadać wyłącznie względem inwestorów. Następnie w pkt 68–71 wspomnianego wyroku stwierdził on, że Sąd dokonał ponadto błędnej oceny selektywności, orzekając, iż korzyści uzyskane przez inwestorów zaangażowanych w operacje SLP nie były selektywne, ponieważ operacje te były dostępne na takich samych warunkach dla każdego przedsiębiorstwa bez rozróżnienia. Zdaniem Trybunału Sąd powinien był przeprowadzić trzyetapową analizę, która wynika z wyroku Komisja/World Duty Free Group i in. [9], weryfikując w szczególności, czy Komisja wykazała, że rozpatrywane środki podatkowe wprowadzały, ze względu na ich konkretne skutki, odmienne traktowanie podmiotów gospodarczych znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle celu SLP.

44. Moim zdaniem z tych punktów wyroku Komisja/Hiszpania in. wynika, że trzyetapowa analiza została uznana za niezbędną, ponieważ Sąd wskazał inwestorów jako beneficjentów SLP. Wykładnię tę potwierdza ustalony przez Trybunał związek między takim (błędnym) wskazaniem beneficjentów a naruszeniem prawa dotyczącym braku trzyetapowej analizy, o czym świadczy użycie wyrażenia „ponadto” na początku pkt 68 tego wyroku.

45. Należy ponadto zaznaczyć, że Trybunał orzekł w pkt 58 wyroku Komisja/Hiszpania i in., iż Sąd naruszył prawo, nie zbadawszy, czy w ramach systemu udzielania zezwoleń na wcześniejszą amortyzację przyznano organom podatkowym uprawnienia dyskrecjonalne mogące sprzyjać działalności wykonywanej przez UIG uczestniczące w SLP lub skutkujące sprzyjaniem takiej

[8] Zobacz wyrok z dnia 26 marca 2020 r., Larko/Komisja (C-244/18 P, EU:C:2020:238, pkt 104 i 105).

[9] Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981).

działalności. Wydaje się, że Trybunał zamierzał w ten sposób wyraźnie zwrócić się do Sądu o przeprowadzenie takiego badania, do którego to wezwania Sąd w pełni zastosował się w pkt 88–102 zaskarżonego wyroku.

46. W tych okolicznościach nie można uznać, że Sąd naruszył prawo w odniesieniu do metody wykorzystanej w celu zbadania selektywności, skoro dochował ram analizy przypomnianych w punkcie powyżej.

47. Co się tyczy argumentów wnoszących odwołanie odnoszących się bardziej ogólnie do faktu, że Sąd nie skrytykował braku trzyetapowej analizy w spornej decyzji, należy na wstępie zauważyć, iż analiza ta została wypracowana w celu ujawnienia selektywności zamaskowanej korzystnymi środkami podatkowymi, z których pozornie może korzystać każde przedsiębiorstwo. Polega ona na ustaleniu, czy stosowanie takich środków o charakterze generalnym stanowi nieuzasadnioną dyskryminację między przedsiębiorstwami, które spełniają warunki uzyskania korzyści, a tymi, które ich nie spełniają.

48. Hiszpańskie przepisy prawne wprowadzające środki SLP umożliwiały UIG zwrócenie się o skorzystanie z wcześniejszej amortyzacji; pozwalały im na wpisanie się do specjalnego rejestru przedsiębiorstw żeglugowych – pod warunkiem prowadzenia działalności wiążącej się z oddaniem statku do dyspozycji osób trzecich z tytułu czarteru bez załogi – i uzyskanie w ten sposób prawa do uiszczenia podatków w ramach systemu podatku tonażowego; umożliwiały im wreszcie skorzystanie ze zwolnienia podatkowego zysków kapitałowych wynikających ze sprzedaży statku.

49. Rozpatrywane środki mogą zatem być interpretowane, jak się wydaje, jako należące do kategorii środków prima facie ogólnych. W szczególności można by utrzymywać, że skutkiem tych środków było przyznanie korzyści podatkowej UIG tylko z tego powodu, że tożsamość i struktura ich działalności zostały zdefiniowane z myślą o uzyskaniu takiej korzyści. Chodzi zatem o korzyść dostępną co do zasady dla każdego podmiotu gospodarczego zamierzającego realizować strategię optymalizacji podatkowej, co sprawia, że konieczna jest trzyetapowa analiza w celu ustalenia jej ewentualnego selektywnego charakteru.

50. Jestem jednak zdania, że w niniejszym przypadku środków SLP nie można uznać za środki a priori ogólne, ponieważ okoliczność spełnienia kryteriów przewidzianych dla skorzystania z nich nie prowadziła automatycznie do uzyskania korzyści podatkowych przewidzianych w tych środkach. Jak wskazano powyżej, przyznanie tych korzyści było bowiem uzależnione od uprzedniego uzyskania przez owe przedsiębiorstwa zezwolenia na wcześniejszą amortyzację, które było udzielane przez organy podatkowe na podstawie szerokich uprawnień dyskrecjonalnych.

51. Obwarowane niejasnymi i pozbawionymi jakiegokolwiek obiektywnego charakteru kryteriami, owe uprawnienia dyskrecjonalne umożliwiały organom podatkowym określenie beneficjentów wcześniejszej amortyzacji lub warunków tej amortyzacji, co pozwala uznać, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału [10], że kryterium selektywności jest spełnione.

52. Moim zdaniem wynika z tego, że trzyetapowa analiza, obejmująca określenie ram odniesienia (lub „zwykłego opodatkowania” w dziedzinie podatków), nie jest uzasadniona w niniejszej sprawie. Takie określenie jest bowiem konieczne jedynie w celu ustalenia ewentualnego istnienia

[10] Zobacz wyroki: z dnia 26 września 1996 r., Francja/Komisja (C-241/94, EU:C:1996:353, pkt 23); z dnia 29 czerwca 1999 r., DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, pkt 27); z dnia 1 grudnia 1998 r., Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, pkt 40).

mechanizmu stanowiącego odstępstwo od systemu opodatkowania mającego zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw objętych jego zakresem stosowania. Tymczasem wydaje się oczywiste, że w sytuacji gdy przepisy krajowe przyznają organom podatkowym uprawnienia dyskrecjonalne takie jak będące przedmiotem postępowań głównych, korzystanie z takich uprawnień nieuchronnie stanowi odstępstwo od *wszelkich* uprzednio określonych ram odniesienia.

53. W tym względzie należy dodać, że wbrew twierdzeniom wnoszących odwołanie, w wyroku wydanym przez Trybunał w sprawie P w żaden sposób nie zalecano przeprowadzenia trzyetapowej analizy w przypadku, gdy przyznanie korzyści podatkowej zależy od zezwolenia właściwego organu krajowego. Choć bowiem wydaje się, że w wyroku tym Trybunał włączył swoje rozumowanie dotyczące uprawnień dyskrecjonalnych do drugiego etapu (istnienie odstępstwa) i trzeciego etapu (uzasadnienie środka a priori selektywnego) [11], to jednak nie dokonał on uprzedniego określenia ram odniesienia, pomimo wątpliwości wyrażonych w tym względzie przez sąd krajowy w postanowieniu odsyłającym [12].

54. W świetle powyższego uważam, że ten szereg argumentów podniesionych przez wnoszących odwołanie należy oddalić jako bezzasadny.

b) W przedmiocie braku analizy wykonywania uprawnień dyskrecjonalnych organów podatkowych

55. W drugiej kolejności wnoszący odwołanie kwestionują ocenę Sądu dotyczącą uprawnień dyskrecjonalnych organów podatkowych do zezwolenia na wcześniejszą amortyzację. Zarzucają mu oni zasadniczo w szczególności, że nie zbadał, czy w rzeczywistości to uprawnienie organów podatkowych doprowadziło w sposób nieuzasadniony do bardziej korzystnego traktowania niektórych przedsiębiorców w porównaniu z innymi podmiotami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji.

56. Na wstępie należy zwięźle sformułować rozumowanie przeprowadzone przez Sąd w odpowiednich punktach zaskarżonego wyroku. W pkt 88 tego wyroku Sąd przypomniał w szczególności w świetle orzecznictwa, że istnienie systemu udzielania zezwoleń nie oznacza samo w sobie istnienia selektywnego środka, natomiast jeżeli właściwe organy dysponują szerokimi uprawnieniami dyskrecjonalnymi obejmującymi określanie beneficjentów i warunków stosowania przyznanego środka, wykonywanie tych uprawnień należy uznać za stawiające niektóre przedsiębiorstwa lub produkcję niektórych towarów w pozycji uprzywilejowanej w stosunku do innych, które w świetle celu tej regulacji znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

57. Następnie, po zbadaniu w pkt 89–100 zaskarżonego wyroku przepisów ustawowych i wykonawczych regulujących rozpatrywany system zezwoleń, Sąd ustosunkował się do niektórych konkretnych argumentów podniesionych przez strony.

58. Stwierdził on w szczególności, jak wskazała Komisja w spornej decyzji, że system ten był oparty nie na zwykłym zgłoszeniu, ale raczej na uzyskaniu uprzedniego zezwolenia na podstawie nieprecyzyjnych kryteriów, wymagających interpretacji przez organy podatkowe, które nie opublikowały żadnych wytycznych. Sąd zauważył następnie, że zgodnie z tymi przepisami organ

[11] Wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, zwany dalej „wyrokiem P”, EU:C:2013:525, pkt 22–27).

[12] Zobacz wyrok P, pkt 13.

podatkowy był uprawniony do żądania wszelkich informacji i wszelkich dokumentów, które uzna za stosowne, w tym informacji dotyczących korzystnych następstw dla gospodarki i zatrudnienia w Hiszpanii związanych z umowami o budowę statków. Sąd wskazał ponadto, że organy podatkowe mogły nie tylko uwzględnić lub oddalić wniosek o zezwolenie, ale także wyznaczyć rozpoczęcie amortyzacji na datę odmienną od zaproponowanej przez podatnika bez dalszych wyjaśnień. Wynikał z tego znaczny zakres uznania przysługujący organom podatkowym.

59. Wreszcie w pkt 100 zaskarżonego wyroku Sąd doszedł do wniosku, że istnienie tych względów uznaniowych mogło stawiać beneficjentów w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do innych podatników znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, ponieważ inne UIG lub inne przedsiębiorstwa prowadzące działalność w innych sektorach lub mające inną formę mogły nie korzystać z wcześniejszej amortyzacji na tych samych warunkach. Wskazał on również, że ze względu na uznaniowy z natury charakter przepisów będących przedmiotem jego badania niewielkie znaczenie miało to, czy ich stosowanie było uznaniowe, czy też de facto takie nie było.

60. Wbrew twierdzeniom Królestwa Hiszpanii, należy zaznaczyć, że Sąd nie dokonał żadnego rozróżnienia pomiędzy selektywnością de iure a selektywnością de facto. Nie dokonując takiego rozróżnienia, zamierzał on po prostu wyjaśnić, że skoro selektywny charakter SLP został ustalony ze względu na elementy uznaniowe wynikające z systemu uprzedniego zezwolenia przewidzianego w mających zastosowanie przepisach, kwestia, czy system ten był rzeczywiście stosowany w sposób uznaniowy w praktyce, jest pozbawiona znaczenia.

61. To ostatnie stwierdzenie Sądu zostało stanowczo zakwestionowane przez wnoszących odwołanie zarówno w ich pismach procesowych, jak i na rozprawie, ze względu na to, że samo przyznanie zgodnie z prawem organom krajowym uprawnień dyskrecjonalnych nie pozwala, zgodnie z orzecznictwem, domniemywać selektywnego charakteru systemu pomocy takiego jak rozpatrywany w niniejszej sprawie. Każda inna interpretacja jest błędna i stanowi ich zdaniem precedens, który wywiera systemowe negatywne skutki dla prawa pomocy państwa.

62. Na tym etapie należy zauważyć, że wnoszący odwołanie nie podważają analizy, zgodnie z którą SLP stanowi system pomocy. Chociaż w treści spornej decyzji i zaskarżonego wyroku wspomina się o niej jedynie z rzadka, gdyż Komisja i Sąd wolą określać SLP jako „system", na który składają się różne nierozerwalnie związane ze sobą środki, kwalifikacja ta wynika w sposób oczywisty z osnowy tej decyzji i z rozumowania przeprowadzonego w zaskarżonym wyroku.

63. Konieczne jest wzięcie tego pod uwagę przy ocenie tezy wnoszących odwołanie, opartej na wyroku P, zgodnie z którą należy zbadać praktyczne zastosowanie środków podatkowych, które stanowią SLP, w celu uznania go, w stosownym przypadku, za selektywny.

64. Kontekst sprawy, w której zapadł ten wyrok, zasługuje na krótkie przypomnienie. Omawiane fińskie przepisy podatkowe przewidywały, że straty poniesione przez spółkę nie podlegają odliczeniu, w szczególności jeżeli w roku, w którym została poniesiona strata, lub później, więcej niż połowa udziałów lub akcji tej spółki zmieniła właściciela inaczej niż w drodze dziedziczenia ustawowego lub testamentowego. Organ podatkowy mógł jednak ze szczególnych powodów, gdy jest to konieczne dla dalszej działalności spółki, na wniosek zezwolić na odliczenie strat. „Szczególne powody" uzasadniające przyznanie takiego odstępstwa zostały wymienione w piśmie wyjaśniającym opublikowanym przez rzeczony organ i obejmowały między innymi „szczególne skutki dla zatrudnienia".

65. W wyroku tym Trybunał przypomniał w istocie, że jeżeli właściwe organy dysponują szerokimi uprawnieniami dyskrecjonalnymi obejmującymi określanie beneficjentów lub warunków stosowania przyznanego środka na podstawie kryteriów pochodzących spoza rozpatrywanej regulacji podatkowej, wykonywanie tych uprawnień należy uznać za stawiające niektóra przedsiębiorstwa lub produkcję niektórych towarów w pozycji uprzywilejowanej w stosunku do innych, i dodał, że korzystanie z tych uprawnień dyskrecjonalnych jest uzasadnione, gdy jest ograniczone przez obiektywne kryteria, które nie pochodzą spoza wspomnianej regulacji podatkowej [13].

66. To właśnie ze względu na różnorodność kryteriów regulujących uprawnienia fińskich organów podatkowych, z których każde jest obiektywne i właściwe charakterowi badanego systemu podatkowego, z wyjątkiem tego, które dotyczy „szczególnych skutków dla zatrudnienia", Trybunał uznał za konieczne doprecyzowanie w wyroku, że selektywny charakter „nie tylko zakłada znajomość treści mających znaczenie reguł prawnych, lecz wymaga także zbadania ich zakresu opartego na *praktyce administracyjnej i sądowej* oraz na informacjach dotyczących zasięgu podmiotowego tych reguł" [14].

67. Wydaje się, że Trybunał poszedł nawet dalej w wyroku Komisja/Fútbol Club Barcelona [15].

68. W wyroku tym Trybunał orzekł, że w przypadku systemu pomocy Komisja jest zobowiązana do przeprowadzenia badania w świetle art. 107 ust. 1 TFUE, w odniesieniu do chwili przyjęcia danego systemu, przeprowadzając analizę ex ante [16]. Ściślej rzecz ujmując, Komisja powinna wykazać, zdaniem Trybunału, że system podatkowy „może uprzywilejowywać jego beneficjentów, sprawdzając, czy ów system, rozpatrywany całościowo, może, biorąc pod uwagę jego cechy szczególne, prowadzić w chwili jego przyjęcia do niższego opodatkowania niż to, które wynika z zastosowania powszechnego systemu podatkowego" [17]. W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że badanie przeprowadzone przez Komisję na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE nie może uprzywilejowywać państw członkowskich, które przyznają pomoc z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE, w stosunku do państw, które zgodnie z tym postanowieniem zgłaszają pomoc w fazie projektu i powstrzymują się od jej wprowadzenia w życie do czasu wydania przez Komisję ostatecznej decyzji. Gdyby bowiem Komisja była zobowiązana do zbadania, czy selektywna korzyść rzeczywiście wystąpiła na podstawie oceny praktyki organów podatkowych w ramach systemu pomocy opartego na uznaniowym zatwierdzeniu, zainteresowane państwo członkowskie nie mogłoby zgłosić projektu środków objętych takim systemem. Byłoby ono natomiast zobowiązane do oczekiwania na jego wdrożenie przez organ podatkowy, co musi oznaczać przyznanie niezgodnej z prawem pomocy przed jej zgłoszeniem [18].

69. W tych okolicznościach istnienie spoczywającego na Komisji obowiązku dokonania oceny systemów pomocy a posteriori, wynikające z wykładni zaproponowanej przez wnoszących odwołanie, jest sprzeczne z tym orzecznictwem, które ma na celu ochronę jednego z podstawowych elementów systemu kontroli pomocy państwa, a mianowicie obowiązku zgłoszenia ustanowionego w traktacie [19].

[13] Wyrok P, pkt 24–27.

[14] Wyrok P, pkt 20. Wyróżnienie moje.

[15] Wyrok z dnia 4 marca 2021 r., Komisja/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, zwany dalej „wyrokiem Komisja/Fútbol Club Barcelona", EU:C:2021:169).

[16] Wyrok Komisja/Fútbol Club Barcelona, pkt 86.

[17] Wyrok Komisja/Fútbol Club Barcelona, pkt 87.

[18] Zobacz wyrok Komisja/Fútbol Club Barcelona, pkt 92, 93.

[19] Zobacz wyrok Komisja/Fútbol Club Barcelona, pkt 90, 91.

70. Z powyższego wynika, że nie można zarzucać Sądowi, jak czyni to Królestwo Hiszpanii w swoim odwołaniu, iż nie wskazał żadnej praktyki administracyjnej, która wykazywałaby, że uprawnienie organów podatkowych do wyznaczenia innej chwili rozpoczęcia wcześniejszej amortyzacji było korzystne konkretnie dla UIG. Jak bowiem wyjaśniłem powyżej, odesłanie do praktyki administracyjnej nie było konieczne ze względu na to, że w zaskarżonym wyroku wykazano istnienie szerokich uprawnień dyskrecjonalnych organów podatkowych w odniesieniu do zezwolenia na wcześniejszą amortyzację [20].

71. Caixabank i in. podnieśli na rozprawie, że wbrew temu, co wynika z zaskarżonego wyroku, w wyroku DM Transport [21] nie zobowiązano do dokonania wykładni, zgodnie z którą selektywność systemu pomocy wynika z samego istnienia szerokich uprawnień dyskrecjonalnych. Zgodnie z proponowaną przez nią wykładnią tego wyroku Trybunał zamierzał po prostu stwierdzić, że istnienie tych uprawnień *może* nadać środkowi a priori ogólnemu charakter selektywny. W tym względzie należy zauważyć, że w sprawie w której zapadł ten wyrok Trybunał postanowił pozostawić sądowi odsyłającemu zadanie ustalenia, czy uprawnienie instytucji krajowej właściwej do przyznawania ułatwień w płatnościach dotyczących składek na ubezpieczenie społeczne przewidzianych w prawie belgijskim było dyskrecjonalne, *a jeśli tak nie było*, ustalenia, czy te ułatwienia płatnicze miały charakter ogólny, czy selektywny [22]. Moim zdaniem stwierdzenie to wystarcza, aby odrzucić interpretację proponowaną przez Caixabank i in.

72. Wreszcie wydaje się oczywiste, że wbrew temu, co twierdzi Królestwo Hiszpanii w swoim odwołaniu, wykładnia selektywności taka jak proponowana przeze mnie w żaden sposób nie prowadzi do odwrócenia ciężaru dowodu w tym sensie, że gdyby została zatwierdzona przez Trybunał, Komisja nie byłaby już zobowiązana do udowodnienia, że system podatkowy jest selektywny ze względu na jego skutki. Wręcz przeciwnie, z wykładni przyjętej przez Sąd w zaskarżonym wyroku wynika, że Komisja powinna udowodnić, iż organy krajowe korzystają z uprawnień dyskrecjonalnych wynikających z właściwych przepisów, ponieważ zgodnie z orzecznictwem korzystanie z tych uprawnień jest siłą rzeczy selektywne w zakresie jego skutków.

73. Orzecznictwo przytoczone przez Caixabank i in. w ich odwołaniu, a mianowicie wyroki wydane przez Sąd i Trybunał w sprawie MOL/Komisja [23] oraz wyroki wydane przez Sąd w niektórych sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych niektórych krajowych organów podatkowych („orzeczenia podatkowe"), również nie może moim zdaniem stanowić poparcia dla stanowiska wnoszących odwołanie [24].

74. Co się tyczy pierwszej sprawy, chociaż prawdą jest, że sądy Unii ukarały brak analizy okoliczności faktycznych dotyczącej wykonywania uprawnień dyskrecjonalnych organów krajowych, to jednak w mojej opinii dotyczącej sprawy Irlandia/Komisja podkreśliłem trudność

[20] Podobnie nie można zarzucić Sądowi, jak czyni to również Królestwo Hiszpanii, że nie wskazał on żadnego przepisu wykonawczego, który świadczyłby, iż przysługująca organom podatkowym możliwość wyznaczenia innej chwili rozpoczęcia wcześniejszej amortyzacji była korzystna konkretnie dla UIG. Jak wyjaśniłem powyżej, odesłanie do przepisu wykonawczego mającego taką treść nie jest konieczne, ponieważ rozumowanie prawne przyjęte w zaskarżonym wyroku nie opiera się na założeniu selektywności de iure.

[21] Wyrok z dnia 29 czerwca 1999 r. (C-256/97, EU:C:1999:332).

[22] Wyrok z dnia 29 czerwca 1999 r., DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, pkt 27, 28); zdaniem Trybunału, rozpatrywane uprawnienia dyskrecjonalne powinny pozwolić temu organowi na „określenie beneficjentów lub warunków skorzystania z przyznanego środka". W tym względzie zob. również wyroki: z dnia 26 września 1996 r., Francja/Komisja (C-241/94, EU:C:1996:353, pkt 23, 24); z dnia 1 grudnia 1998 r., Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, pkt 39, 40).

[23] Wyrok z dnia 12 listopada 2013 r., MOL/Komisja (T-499/10, EU:T:2013:592) utrzymany w mocy wyrokiem z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/MOL, (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

[24] Wyroki: z dnia 24 września 2019 r. (Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669); z dnia 24 września 2019 r., Luksemburg i Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (T-755/15 i T-759/15, EU:T:2019:670); a także z dnia 15 lipca 2020 r., Irlandia i in./Komisja (T-778/16 i T-892/16, EU:T:2020:338).

w zastosowaniu kryteriów wynikających z tej sprawy do innych przypadków, ponieważ zastosowanie tych kryteriów zakłada, że badany przepis prawny należy zakwalifikować jako „dyspozytywny przepis prawa krajowego przewidujący nałożenie dodatkowych obciążeń", co nie ma miejsca w niniejszej sprawie [25]. Jeśli chodzi o sprawy dotyczące interpretacji indywidualnych, Sąd uznał za konieczną analizę okoliczności faktycznych w zakresie wykonywania uprawnień dyskrecjonalnych tylko na tej podstawie, że decyzje te zostały uznane za środki indywidualne. Tymczasem, jak wyjaśniłem powyżej, charakter systemu pomocy SLP nie jest kwestionowany w niniejszej sprawie.

75. W tych okolicznościach drugą grupę argumentów podniesionych przez wnoszących odwołanie należy moim zdaniem oddalić jako bezzasadną.

c) W przedmiocie braku badania selektywnego charakteru SLP jako całości

76. W trzeciej kolejności wnoszący odwołanie zarzucają Sądowi, że w pkt 101 zaskarżonego wyroku doszedł do wniosku o selektywności SLP po zbadaniu tylko jednego z tworzących go środków, a w konsekwencji bez przeprowadzenia analizy innych środków, które stanowią SLP, i skutków, jakie wywołałyby łącznie.

77. W tym względzie należy przypomnieć, że w spornej decyzji Komisja zbadała najpierw selektywność środków, które stanowią SLP, a następnie selektywność całego SLP. W motywie 156 tej decyzji Komisja uznała, że przysporzona przez SLP korzyść ma charakter selektywny, ponieważ była uwarunkowana swobodą decyzyjną organów podatkowych w ramach procedury udzielania uprzedniego zezwolenia na wcześniejszą amortyzację, a zastosowanie innych środków stanowiących SLP, a mianowicie systemu podatku tonażowego i nieopodatkowania zysków kapitałowych, zależy od uprzedniej zgody tych organów.

78. W pkt 101 zaskarżonego wyroku Sąd orzekł, że ponieważ jeden ze środków umożliwiających skorzystanie z SLP, mianowicie zezwolenie na wcześniejszą amortyzację, jest w całości selektywny, Komisja nie popełniła błędu, gdy uznała w spornej decyzji, że system jest selektywny w całości.

79. Ze swej strony nie widzę, w jaki sposób można by uznać, że ocena dokonana przez Sąd, choćby zwięzła, jest nierzetelna, a zatem stanowi naruszenie prawa, jak podnosi Królestwo Hiszpanii. Biorąc pod uwagę stosunek zależności, stwierdzony w spornej decyzji i niekwestionowany przez wnoszącego odwołanie, wiążący stosowanie systemu podatku tonażowego i nieopodatkowanie zysków kapitałowych z uprzednim zezwoleniem na przeprowadzenie wcześniejszej amortyzacji, będącym prawdziwym „kluczem dostępu" do korzyści podatkowych wynikających z SLP, wydaje się bowiem oczywiste, że krytyka ze strony wnoszących odwołanie dotycząca nieprzeprowadzenia oceny selektywności w zakresie skutków wywołanych łącznie przez środki SLP nie może zostać uwzględniona. Wynika z tego, że argument ten należy oddalić jako bezzasadny.

[25] Zobacz moja opinia w sprawie Irlandia/Komisja (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, pkt 192).

d) W przedmiocie braku badania porównywalności sytuacji

80. W czwartej kolejności Królestwo Hiszpanii i Caixabank i in. uważają, że Sąd naruszył prawo w pkt 100 zaskarżonego wyroku, nie dokonując porównania pomiędzy sytuacjami faktycznymi i prawnymi przedsiębiorstw, którym przyznano możliwość skorzystania z rozpatrywanego środka, i przedsiębiorstw, które nie miały takiej możliwości, oraz że w tych okolicznościach zaskarżony wyrok jest obarczony brakiem uzasadnienia w tym względzie.

81. Z ich łącznej lektury wynika, że argumenty te opierają się na założeniu, zgodnie z którym Komisja powinna była uznać, iż zezwolenie dotyczące wcześniejszej amortyzacji było środkiem a priori ogólnym i że jego ewentualny selektywny charakter mógł zatem zostać stwierdzony dopiero po przeprowadzeniu trzyetapowej analizy. Jednakże, jak wskazałem w niniejszej opinii, ten środek regulujący dostęp do SLP i do wynikających z niego korzyści podatkowych przyznaje organom podatkowym zakres uznania przy udzielaniu tego zezwolenia. Taka cecha oznacza, zgodnie z orzecznictwem, konieczność przeprowadzenia mającego odmienny charakter badania selektywności, dotyczącego wyłącznie zakresu uprawnień dyskrecjonalnych właściwego organu administracji krajowej. Jak twierdzą Królestwo Hiszpanii i Caixabank i in., jeżeli uprawnienia te pozwalają organowi na określenie beneficjentów i warunków przyznania tego środka, to wykonywanie tych uprawnień, wciąż zgodnie z orzecznictwem, w sposób nieunikniony stawia tych beneficjentów w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do każdego innego przedsiębiorstwa znajdującego się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, bez konieczności ustalania istnienia takiego uprzywilejowanego traktowania i wykazania, że sytuacje są rzeczywiście porównywalne.

82. Z powyższego wynika, że ocena dokonana przez Sąd w pkt 100 zaskarżonego wyroku nie narusza prawa i nie jest dotknięta żadnym brakiem uzasadnienia. Do Sądu nie należało bowiem przedstawienie powodów, dla których sytuacja faktyczna i prawna UIG podlegających zwykłym zasadom podatkowym w dziedzinie amortyzacji oraz sytuacja przedsiębiorstw działających w sektorze innym niż żegluga morska były porównywalne z sytuacją UIG będących beneficjentami SLP. Selektywny charakter został wykazany przez Sąd w sposób wystarczający pod względem prawnym, gdy w pkt 100 zaskarżonego wyroku doszedł on do wniosku, że uznaniowe aspekty SLP *mogą* stawiać beneficjentów rozpatrywanych środków w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do każdego innego podatnika znajdującego się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

83. W świetle tych rozważań argumenty te należy moim zdaniem uznać za bezzasadne.

e) W przedmiocie błędnej oceny zakresu uprawnień dyskrecjonalnych organów podatkowych i istnienia uzasadnienia „charakterem lub ogólną strukturą systemu”

84. W ostatniej kolejności Królestwo Hiszpanii podnosi, że Sąd popełnił błąd, uznając, iż procedura udzielania zezwolenia na wcześniejszą amortyzację miała charakter uznaniowy i nie obejmowała obiektywnych warunków[26]. Skoro argument ten odnosi się do oceny dokonanej przez Sąd dotyczącej uprawnień przysługujących organom podatkowym przy udzielaniu tego zezwolenia na podstawie przepisów krajowych, nie ulega moim zdaniem wątpliwości, że argument ten należy uznać za niedopuszczalny. Należy bowiem zauważyć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w zakresie dotyczącym prowadzonej w ramach odwołania analizy dokonanej przez Sąd oceny prawa krajowego Trybunał jest uprawniony jedynie do zbadania, czy

[26] Wnoszący odwołanie wydaje się zatem odsyłać do pkt 89–96 zaskarżonego wyroku.

nie doszło do przeinaczenia tego prawa, które musi w oczywisty sposób wynikać z akt sprawy, bez konieczności dokonywania nowej oceny faktów i dowodów [27]. Tymczasem, Królestwo Hiszpanii nie powołało się na takie przeinaczenie prawa krajowego. W szczególności nie twierdziło ani nie wykazało, że Sąd prowadził rozważania *w sposób oczywisty* sprzeczne z treścią art. 49 RIS lub że przypisał temu ostatniemu przepisowi znaczenie, którego on *w oczywisty sposób* nie miał w świetle innych elementów składających się na akta sprawy [28].

85. Królestwo Hiszpanii zarzuca również Sądowi, że w istocie oddalił on argument, zgodnie z którym zakres uznania przysługujący organom podatkowym w niniejszej sprawie był uzasadniony „charakterem lub ogólną strukturą systemu", gdy stwierdził, iż brzmienie art. 49 ust. 6 RIS, w zakresie, w jakim umożliwia on organom podatkowym wyznaczenie rozpoczęcia amortyzacji na datę odmienną od zaproponowanej przez podatnika, nie umożliwia zapewnienia, by jego stosowanie było ograniczone jedynie do sytuacji zwalczania oszustw [29].

86. W tym względzie wnoszący odwołanie twierdzi w istocie, że w braku takiego uprawnienia organów podatkowych brak możliwości rozpoczęcia przez leasingobiorcę odzyskiwania kosztu towaru przed jego dostawą spowodowałby zniekształcenie finansowe ze względu na brak symetrii z warunkami umownymi, ponieważ te ostatnie przewidują, iż wpłat należy dokonać przed udostępnieniem rzeczy leasingobiorcy. Tymczasem nie rozumiem, w jaki sposób takie twierdzenie może podważyć stwierdzenie Sądu zawarte w pkt 97 zaskarżonego wyroku, zgodnie z którym brzmienie art. 49 ust. 6 RIS nie pozwala na zapewnienie, by stosowanie tego przepisu ograniczało się *jedynie* do sytuacji zwalczania oszustw. W tej kwestii należy zauważyć, że Sąd stwierdził ponadto w pkt 94 zaskarżonego wyroku, iż cechy systemu zezwoleń określone w art. 115 ust. 11 TRLIS i w art. 49 RIS nie ograniczają uprawnień dyskrecjonalnych organów administracji do weryfikacji warunków ustanowionych na potrzeby logiki podatkowej. Ponieważ argument ten jawi się jako oczywiście bezzasadny, proponuję go oddalić.

f) Wnioski

87. Ponieważ wszystkie argumenty należy oddalić jako bezzasadne, proponuję Trybunałowi, aby oddalił zarzut drugi w sprawie C-649/20 P, zarzut pierwszy w sprawie C-658/20 P oraz zarzut pierwszy w sprawie C-662/20 P w całości.

B. W przedmiocie zarzutu czwartego w sprawie C-649/20 P, zarzutu czwartego w sprawie C-658/20 P i zarzutu trzeciego w sprawie C-662/20 P

1. Krótkie streszczenie argumentów stron

88. Zgodnie z czwartym zarzutem odwołania w sprawach C-649/20 P i C-658/20 P, a także trzecim zarzutem odwołania w sprawie C-662/20 P, podniesionymi na wypadek nieuwzględnienia żadnego z poprzednich zarzutów, wnoszące odwołanie zarzucają Sądowi, że oddalił on w pkt 219 i 220 zaskarżonego wyroku zarzut podniesiony przez Lico Leasing i PYMAR, a popierany w szczególności przez Caixabank i in., oparty na naruszeniu zasad

[27] Zobacz wyroki: z dnia 9 listopada 2017 r., TV2/Danmark/Komisja (C-649/15 P, EU:C:2017:835, pkt 49, 50); z dnia 20 grudnia 2017 r., Comunidad Autónoma de Galicia i Retegal/Komisja (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, pkt 72); a także z dnia 20 września 2018 r., Hiszpania/Komisja (C-114/17 P, EU:C:2018:753, pkt 75).

[28] Wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 21); z dnia 20 grudnia 2017 r., Hiszpania/Komisja (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, pkt 43).

[29] Oczywiście Królestwo Hiszpanii odnosi się do pkt 97 zaskarżonego wyroku.

mających zastosowanie do odzyskiwania pomocy ze względu na metodę obliczania pomocy niezgodnej z rynkiem wewnętrznym, która ich zdaniem prowadzi do nakazu odzyskania całej pomocy od inwestorów UIG, podczas gdy korzystali oni jedynie z 10–15% korzyści wynikających z SLP, a reszta została przekazana przedsiębiorstwom żeglugowym.

89. W ramach tych zarzutów wnoszący odwołanie utrzymują, że (i) Sąd nie zastosował się do logiki, na której opiera się wyrok Komisja/Hiszpania i in., uznając, iż inwestorzy byli bezpośrednimi beneficjentami pomocy; (ii) że odzyskanie całej pomocy od inwestorów UIG sprzeciwia się zasadzie, zgodnie z którą odzyskanie pomocy nie ma charakteru sankcji; (iii) że Sąd pominął fakt, iż SLP jest systemem składającym się z kilku środków, a także jego aspekty umowne i że wziął pod uwagę jedynie skutki podatkowe niektórych środków, zamiast uwzględnić jedyną korzyść rzeczywiście uzyskaną przez inwestorów UIG dzięki SLP jako całości; oraz (iv) że ponieważ uznano, iż przystępując do SLP inwestorzy UIG byli zgodnie z prawem zobowiązani do przekazania 90% korzyści podatkowej innym podmiotom, Komisja i Sąd niesłusznie uznały, że przekazania korzyści nie można przypisać państwu z tego względu, iż zostało ono dokonane w drodze umów prywatnoprawnych.

90. Komisja uważa, że zarzuty podniesione przez Królestwo Hiszpanii oraz Lico Leasing i PYMAR są niedopuszczalne ze względu na to, iż nie przedstawiły ich one w pierwszej instancji, a w każdym razie sprzeciwia się wszystkim argumentom wnoszących odwołanie zwięźle sformułowanym powyżej.

2. W przedmiocie dopuszczalności

91. W odniesieniu do zarzutu niedopuszczalności zarzutu czwartego Lico Leasing i PYMAR w sprawie C-658/20 P Komisja twierdzi, że w ramach tego zarzutu do Trybunału wniesiono sprawę o szerszym zakresie niż ten, który miał rozstrzygać Sąd, ponieważ wnoszący odwołanie zakwestionowali tożsamość beneficjentów rozpatrywanej pomocy po raz pierwszy w odwołaniu.

92. Twierdzenie to nie jest moim zdaniem przekonujące. Dwie części, na których opiera się ten zarzut, dotyczą bowiem istnienia beneficjentów późniejszych w stosunku do tych, którzy zostali wskazani w spornej decyzji, wyłącznie w celu wykazania, że Sąd naruszył prawo, zatwierdzając sporną decyzję w zakresie odzyskania *całej* pomocy od inwestorów UIG. Czyniąc to, Lico Leasing i PYMAR nie kwestionują zatem ustalonej w spornej decyzji tożsamości beneficjentów.

93. W odniesieniu do zarzutu niedopuszczalności dotyczącego zarzutu czwartego podniesionego przez Królestwo Hiszpanii w sprawie C-649/20 P Komisja jest zdania, że ten wnoszący odwołanie nie podniósł przed Sądem żadnego zarzutu podważającego tożsamość beneficjentów ani wskazującego, że zasady regulujące odzyskanie pomocy stoją na przeszkodzie nakazaniu odzyskania całej pomocy od inwestorów UIG. W tym względzie ograniczę się do przypomnienia, że zgodnie z utrwalonym już orzecznictwem, w przypadku gdy Sąd połączył dwie sprawy i wydał jeden wyrok, który odpowiada na wszystkie zarzuty przedstawione przez strony postępowania przed Sądem, każda z tych stron może krytykować również wywody odnoszące się do zarzutów, które zostały podniesione przed Sądem tylko przez skarżącą w drugiej sprawie połączonej [30]. W niniejszej sprawie Sąd najpierw połączył sprawy T-515/13 RENV i T-719/13 RENV, następnie wydał jeden wyrok, w którym zajął stanowisko w przedmiocie wszystkich zarzutów podniesionych

[30] Zobacz w szczególności wyrok z dnia 14 października 2014 r., Buono i in./Komisja (C-12/13 P i C-13/13 P, EU:C:2014:2284, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

przez strony postępowania, co oznacza, że Królestwo Hiszpanii ma prawo zakwestionować rozumowanie Sądu dotyczące zarzutu trzeciego wysuniętego przez Lico Leasing i PYMAR w skardze w pierwszej instancji.

94. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał uznał zarzut czwarty w sprawie C-658/20 P i zarzut czwarty w sprawie C-649/20 P za dopuszczalne.

3. Co do istoty

95. Należy przypomnieć, że podczas, gdy Lico Leasing i PYMAR podnoszą, iż odpowiedź Sądu na zarzut trzeci podniesiony w ich skardze, zawarta w pkt 219 i 220 zaskarżonego wyroku, narusza prawo, Królestwo Hiszpanii uważa, że odpowiedź ta jest również dotknięta brakiem uzasadnienia. Wydaje się, że ocena Trybunału dotycząca przestrzegania ciążącego na Sądzie obowiązku uzasadnienia stanowi warunek wstępny względem badania naruszenia prawa.

96. W ramach tego zarzutu Lico Leasing i PYMAR podniosły, że sporna decyzja nie jest zgodna z ogólnymi zasadami regulującymi odzyskanie pomocy państwa, ponieważ wydaje się, iż nakazano w niej odzyskanie całej rozpatrywanej pomocy od inwestorów, podczas gdy część korzyści była systematycznie przekazywana przedsiębiorstwom żeglugowym. Ich zdaniem nakaz odzyskania pomocy powinien dotyczyć wyłącznie pomocy, z której inwestorzy rzeczywiście skorzystali.

97. W pkt 219 i 220 Sąd odpowiedział na ten zarzut w następujący sposób:

„219. Biorąc pod uwagę fakt, że Komisja zdecydowała w niniejszej sprawie, iż przedsiębiorstwa żeglugowe nie są beneficjentami pomocy, który to wniosek nie jest przedmiotem niniejszego sporu, nakaz odzyskania pomocy dotyczył zatem jedynie i całkowicie inwestorów, będących jedynymi beneficjentami całości pomocy zgodnie z zaskarżoną decyzją ze względu na przejrzystość UIG. Zgodnie z jej własnym rozumowaniem nie popełniono zatem błędu, gdy w zaskarżonej decyzji nakazano odzyskanie całości pomocy od inwestorów, mimo że przekazali oni część korzyści innym podmiotom gospodarczym, ponieważ nie traktowano tych podmiotów jako beneficjentów pomocy. Zgodnie bowiem z brzmieniem zaskarżonej decyzji to inwestorzy rzeczywiście skorzystali z pomocy z uwagi na okoliczność, że właściwe przepisy nie nakładały na nich obowiązku przekazania części pomocy osobom trzecim.

220. W rezultacie nakazu odzyskania pomocy nie można uważać za karę w odniesieniu do inwestorów, czy też za środek powodujący zakłócenie konkurencji na rzecz ich konkurentów, jak twierdzą Bankia i in”.

98. Ze swej strony przyznaję, że nie dostrzegam w tych dwóch punktach kontroli zgodności z prawem spornej decyzji w odniesieniu do określenia kwoty pomocy podlegającej odzyskaniu od inwestorów, która jest przedmiotem zarzutu trzeciego podniesionego przed Sądem przez Lico Leasing i PYMAR. Jest bowiem oczywiste, że chociaż zarzut ten nie miał na celu zakwestionowania tożsamości beneficjentów ustalonej w spornej decyzji, to w celu udzielenia na niego odpowiedzi Sąd był zobowiązany do zbadania kwestii, czy część korzyści podatkowej przekazywana przedsiębiorstwom żeglugowym może zostać uznana za pośrednią korzyść wynikającą z zastosowania SLP.

99. Natomiast wydaje się, że wspomniane punkty zaskarżonego wyroku należy rozumieć w ten sposób, iż Sąd oddalił zarzut Lico Leasing i PYMAR, ograniczając się do stwierdzenia, że fakt, iż przedsiębiorstwa żeglugowe nie były beneficjentami rozpatrywanej pomocy, nie został zakwestionowany, i do przypomnienia logiki spornej decyzji w odniesieniu do uzasadnienia odzyskania pomocy wyłącznie od inwestorów.

100. Należy dodać, że przeprowadzenie analizy wymaganej w ramach tego zarzutu nie zostało uniemożliwione przez punkty, w przedmiocie których Trybunał orzekł w wyroku Komisja/Hiszpania i in.. W pkt 47 tego wyroku Trybunał wskazał, że decyzja Komisji o nakazaniu odzyskania jedynie od inwestorów UIG niezgodnej z rynkiem wewnętrznym pomocy nie miała wpływu na wniosek, zgodnie z którym Sąd niesłusznie wykluczył, by UIG mogły mieć status beneficjentów tych środków podatkowych. Trybunał wyjaśnił następnie w tym samym punkcie, że nie jest zobowiązany do orzekania w przedmiocie zgodności z prawem wspomnianego nakazu odzyskania pomocy w ramach wniesionego do niego odwołania.

101. Zaskarżony wyrok jest zatem, moim zdaniem, dotknięty brakiem uzasadnienia.

102. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby orzekł, że nie odpowiadając na trzeci zarzut skargi Lico Leasing i PYMAR, Sąd naruszył ciążący na nim obowiązek uzasadnienia. W tych okolicznościach zaskarżony wyrok należy w części uchylić.

V. W przedmiocie wniesionej do Sądu skargi

103. Zgodnie z art. 61 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej jeśli odwołanie jest zasadne, a Trybunał uchyla orzeczenie Sądu, Trybunał może wydać orzeczenie ostateczne w sprawie, jeśli stan postępowania na to pozwala.

104. Jestem zdania, że tak jest w niniejszej sprawie, ponieważ, po pierwsze, Trybunał dysponuje wszystkimi elementami stanu faktycznego niezbędnymi do wydania orzeczenia, a po drugie, wszystkie okoliczności sporu były przedmiotem kontradyktoryjnej debaty przed Sądem. Nie można ponadto pomijać faktu, że początek tej prawdziwej sagi sądowej sięga dnia 25 września 2013 r., co sprawia, że w interesie zainteresowanych podmiotów jest bezwzględnie konieczne powstrzymanie się od ponownego przekazania sprawy do Sądu.

105. Jeśli chodzi o zarzut trzeci podniesiony przed Sądem przez Lico Leasing i PYMAR, który został zwięźle sformułowany w pkt 97 niniejszej opinii, tytułem wstępu należy przypomnieć, że ciążący na państwach członkowskich obowiązek zniesienia w drodze odzyskania pomocy uznanej przez Komisję za niezgodną z rynkiem wewnętrznym ma na celu, zgodnie z klasycznym orzecznictwem, przywrócenie sytuacji istniejącej przed przyznaniem tej pomocy [31].

106. Cel ten zostaje osiągnięty w momencie, w którym rozpatrywana pomoc, powiększona w danym przypadku o odsetki za zwłokę, zostaje zwrócona przez beneficjenta lub, inaczej rzecz ujmując, przez przedsiębiorstwa, które z niej faktycznie skorzystały [32]. Wymaga to sprawdzenia, które przedsiębiorstwa korzystają ze *skutków gospodarczych* wynikających z przyznania pomocy.

[31] Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity (C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, pkt 89 i przytoczone tam orzecznictwo).

[32] Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity (C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, pkt 90 i przytoczone tam orzecznictwo).

107. Z powyższego wynika, że w przypadku gdy przedsiębiorstwo przekazało innemu podmiotowi część korzyści wynikającej ze środka państwowego, konieczne jest dokładne określenie wysokości pomocy podlegającej odzyskaniu od tego przedsiębiorstwa, tak aby przedsiębiorstwo to utraciło jedynie przewagę, którą uzyskało względem swoich konkurentów, i aby sytuacja sprzed wypłaty pomocy została przywrócona. Odzyskanie większej kwoty osłabiłoby wcześniejszą pozycję konkurencyjną beneficjenta pomocy, a zatem miałoby charakter sankcji, co byłoby niezgodne z ogólną zasadą regulującą odzyskanie pomocy, przedstawioną powyżej.

108. W niniejszym przypadku chodzi o ustalenie, czy metoda opracowana przez Komisję w spornej decyzji prowadziłaby do zobowiązania inwestorów do zwrotu kwoty wyższej niż ta, którą rzeczywiście otrzymali z powodu przyznania pomocy, ponieważ część tej kwoty była systematycznie przekazywana przez tych inwestorów przedsiębiorstwom żeglugowym.

109. W tym względzie należy zauważyć, że zwrot pomocy ogranicza się zasadniczo do bezpośrednich zysków wynikających z przyznania tej pomocy, nie obejmując ewentualnych zysków pośrednich będących wynikiem takiego przyznania. Trybunał uznał jednak w szeregu wyroków, że korzyść może zostać przyznana przedsiębiorstwom innym niż te, którym bezpośrednio przekazano zasoby państwowe.

110. Należy krótko zbadać te wyroki w celu określenia elementów, które pozwalają na uwzględnienie takiej „pośredniej korzyści”.

111. W wyroku Niemcy/Komisja [33] do Trybunału zwrócono się o dokonanie oceny systemu ulg podatkowych przewidzianego w ustawie o podatku dochodowym, na mocy którego przyznano odliczenie podatkowe każdemu podatnikowi, który nabył udziały w spółkach kapitałowych mających siedzibę oraz zarząd w nowych krajach związkowych lub w Berlinie (Niemcy), zatrudniających co najmniej 250 pracowników. W tym względzie Trybunał stwierdził zasadniczo, że przedsiębiorstwa objęte tymi przepisami uzyskiwały pośrednią korzyść, ponieważ ewentualne nabycie udziałów przez inwestorów w tych przedsiębiorstwach na korzystniejszych pod względem podatkowym warunkach znajdowało swe źródło w rezygnacji danego państwa członkowskiego z wpływów podatkowych, które normalnie uzyskałoby. Komisja dodała następnie, że fakt, iż inwestorzy podejmują później samodzielne decyzje, nie powodowała wyeliminowania tego związku tego związku, „ponieważ w kategoriach ekonomicznych z zmiana warunków rynkowych, która gener[owała] wspomnianą korzyść, [była] wynikiem utraty przez władze publiczne wpływów podatkowych” [34].

112. W wyroku Niderlandy/Komisja [35] chodziło o uregulowanie przewidujące przyznanie subwencji niderlandzkim operatorom stacji paliw położonych w szczególności wzdłuż granicy niemieckiej w celu zmniejszenia różnicy między stawkami podatku akcyzowego obowiązującymi w Niderlandach a stawkami obowiązującymi w Niemczech. Trybunał orzekł, że duże przedsiębiorstwa petrochemiczne czerpały w ten sposób pośrednią korzyść ze względu na istnienie w niektórych umowach o wyłącznym zakupie zawartych między tymi przedsiębiorstwami a wspomnianymi operatorami „klauzul zarządzania cenami”, które stanowiły zasadniczo, że przedsiębiorstwo petrochemiczne ponosiło część kosztów obniżki ceny detalicznej przyznanej przez operatora stacji paliw w zakresie, w jakim warunki rynkowe powodowały, że dostosowanie tych obniżek było pożądane lub konieczne. Zdaniem Trybunału ta korzyść

[33] Wyrok z dnia 19 września 2000 r. (C-156/98, EU:C:2000:467).

[34] Wyrok z dnia 19 września 2000 r. Niemcy/Komisja (C-156/98, EU:C:2000:467, pkt 26, 27).

[35] Wyrok z dnia 13 czerwca 2002 r. (C-382/99, EU:C:2002:363).

pośrednia miała swoje źródło w pomocy przyznanej na podstawie uregulowania niderlandzkiego, ponieważ uregulowanie to czyniło stosowanie klauzul zarządzania cenami bezużytecznym w praktyce [36].

113. W sprawie Mediaset Sąd i Trybunał doszły do wniosku, że włoskie przepisy przewidujące subwencje na rzecz konsumentów na zakup naziemnych dekoderów cyfrowych przysporzyły pośrednią korzyść nadawcom naziemnym ze względu na to, że poprzez nakłanianie tych konsumentów do przejścia z technologii analogowej na technologię cyfrową uregulowanie to skutkowało ograniczeniem kosztów, jakie podmioty te musiałyby ponieść w celu rozwoju oglądalności, i umożliwieniem im w ten sposób umocnienia ich pozycji na rynku [37].

114. Pragnę zauważyć, że w pkt 116 komunikatu w sprawie pojęcia „pomocy państwa" Komisja uznała, iż z orzecznictwa tego wynika, że w celu sprawdzenia istnienia pośredniej korzyści „należy zbadać przewidywalne skutki zastosowania środka w ramach oceny ex ante" i że „[k]orzyść pośrednia występuje, jeżeli środek jest zaprojektowany w taki sposób, aby można było ukierunkować jego wtórne skutki na możliwe do zidentyfikowania przedsiębiorstwa lub grupy przedsiębiorstw" [38].

115. Zgadzając się z interpretacją dokonaną przez Komisję, wywodzę również z tego orzecznictwa, że istnienie takiej korzyści wynika z treści mających zastosowanie przepisów (sprawa Niemcy/Komisja) lub z treści tych przepisów w związku z istniejącym kontekstem faktycznym (sprawy Niderlandy/Komisja i Mediaset). Zdaniem Trybunału tylko te przypadki uzasadniają uznanie, że wtórne skutki gospodarcze rezygnacji przez państwo członkowskie z wpływów podatkowych, które normalnie otrzymałoby, są ukierunkowane na pośrednich beneficjentów badanego systemu.

116. Oznacza to również moim zdaniem, że okoliczność, iż przekazanie części lub całości korzyści beneficjentom pośrednim nie jest obowiązkowe pod względem prawnym, w żaden sposób nie prowadzi, sama w sobie, do wykluczenia możliwości przypisania państwu takiego przekazania.

117. Na tym etapie należy zbadać, czy treść środków, które stanowią SLP, sama w sobie lub w kontekście faktycznym, w jaki treść ta się wpisuje, pozwala stwierdzić, że SLP jest zaprojektowany w taki sposób, aby ukierunkować jego wtórne skutki na przedsiębiorstwa żeglugi morskiej.

118. Odpowiedź na takie pytanie wymaga przede wszystkim uwzględnienia szczególnej konfiguracji SLP, która obejmuje szereg środków podatkowych, uzależnionych co do ich stosowania od wykonywania uprawnień dyskrecjonalnych organów podatkowych przy udzielaniu uprzedniego zezwolenia administracyjnego, oraz szereg umów prowadzących ostatecznie do umowy, zgodnie z którą UIG wynajmują statek przedsiębiorstwom żeglugowym w ramach czarteru bez załogi, a te ostatnie zobowiązują się nabyć ów statek z upływem przewidzianego terminu.

[36] Wyrok z dnia 13 czerwca 2002 r., Niderlandy/Komisja (C-382/99, EU:C:2002:363, pkt 62).

[37] Wyroki: z dnia 15 czerwca 2010 r., Mediaset/Komisja (T-177/07, EU:T:2010:233, pkt 62); z dnia 28 lipca 2011 r., Mediaset/Komisja (C-403/10 P, niepublikowany, EU:C:2011:533, pkt 76, 77).

[38] Zawiadomienie [Komunikat] Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. 2016, C 262, s. 1).

119. Biorąc pod uwagę tę sytuację, uważam, że struktura umowna SLP wchodzi w zakres istniejącego kontekstu faktycznego w rozumieniu przeanalizowanego powyżej orzecznictwa. Interwencja państwa poprzez udzielenie zezwolenia na przeprowadzenie wcześniejszej amortyzacji, stanowiąca prawdziwy klucz dostępu do korzyści podatkowych SLP, nieuchronnie następuje bowiem po stworzeniu tej struktury.

120. Gdyby wykazano, że taka struktura umowna jako całość, w tym umowa zawarta między UIG a przedsiębiorstwami żeglugowymi, była przedmiotem oceny dokonanej przez organ podatkowy w celu ewentualnego udzielenia wspomnianego zezwolenia, wynikałoby z tego, że korzyść gospodarcza uzyskana przez przedsiębiorstwa żeglugowe ma swoje źródło w rezygnacji państwa hiszpańskiego z pobrania należnych mu wpływów podatkowych.

121. Otóż wydaje się, że ocena ta nie może pomijać kontekstu orzecznictwa, w którym należy ją przeprowadzić. Orzecznictwo dotyczące korzyści pośredniej skłania moim zdaniem do posłużenia się paremią Cycerona „summum ius summa iniuria" (zbyt surowe stosowanie prawa prowadzi do niesprawiedliwości), aby odrzucić wszelkie zbyteczne formalności i zapewnić, że wykładnia prawa odpowiada rzeczywistości gospodarczej. Uzasadnienie leżące u podstaw tego podejścia zasadza się na wymogu zapobiegania jakiejkolwiek próbie obejścia zasad dotyczących odzyskania pomocy państwa, które zostały przypomniane powyżej.

122. Ryzyko to niewątpliwie istnieje w niniejszej sprawie. Samo wprowadzenie systemu pomocy dającego organom podatkowym uprawnienia dyskrecjonalne w zakresie wyboru beneficjentów i warunków przyznania pomocy, takiego jak SLP, mogłoby umożliwić państwom członkowskim „ukrycie" istnienia beneficjentów pośrednich i uniknięcie w ten sposób odzyskania od nich części lub całości tej pomocy [39]. Pragnę przypomnieć w tym względzie, że praktyka administracyjna dotycząca zezwolenia na przeprowadzenie wcześniejszej amortyzacji nie może być brana pod uwagę w ramach badania na podstawie art. 107 TFUE, ponieważ jest to element z definicji następujący po przyjęciu SLP [40].

123. Powyższe rozważania oznaczają moim zdaniem, że brak ciążącego na UIG prawnego obowiązku przekazania korzyści przedsiębiorstwom żeglugowym i brak możliwości uwzględnienia praktyki administracyjnej dotyczącej udzielania zezwoleń na wcześniejszą amortyzację nie powinny koniecznie stać na przeszkodzie przypisaniu państwu hiszpańskiemu korzyści gospodarczej uzyskanej przez przedsiębiorstwa żeglugowe z powodu zapłaty inwestorom należącym do UIG ceny zakupu statku obniżonej o 20%–30%.

124. Podkreślony wcześniej wymóg zapobiegania obchodzeniu zasad regulujących odzyskanie pomocy państwa powinien bowiem prowadzić do odrzucenia takiej interpretacji, zważywszy, że związek między korzyścią pośrednią a interwencją państwa można wywieść z szeregu wskazówek dotyczących przyjęcia i funkcjonowania SLP.

[39] Pragnę przypomnieć w tym względzie, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zakwalifikowanie danego środka jako pomocy państwa nie może zależeć od techniki regulacji stosowanej przez państwa członkowskie. Zobacz w szczególności wyrok z dnia 6 października 2021 r., World Duty Free Group i Hiszpania/Komisja (C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, pkt 95).

[40] Należy zauważyć, że Komisja wskazała w motywach 135 i 136 spornej decyzji, iż z przykładów przedstawionych przez władze hiszpańskie wynika, że wnioski o zastosowanie wcześniejszej amortyzacji złożone przez UIG zawierały szczegółowy opis całej organizacji SLP, a także wszystkie istotne umowy i załączniki obejmujące szczegółowe obliczenia całkowitych korzyści podatkowych oraz opis sposobu ich podziału między z jednej strony przedsiębiorstwo żeglugowe (lub elementy niezbędne do dokonania takiego obliczenia) oraz z drugiej strony UIG lub ich inwestorów.

125. W pierwszej kolejności, SLP został opisany przez samą Komisję w motywie 12 spornej decyzji jako „system planowania podatkowego zasadniczo zorganizowany przez bank w celu generowania korzyści podatkowych dla inwestorów w ramach przejrzystego fiskalnie [UIG] oraz *przekazania części z tych korzyści podatkowych przedsiębiorstwu żeglugowemu w formie niższej ceny statku*. Resztę korzyści inwestorzy zachowują w ramach [UIG] jako wynagrodzenie za ich inwestycję”[41]. To przekazanie wydaje się zatem być integralną częścią SLP i stanowić jeden z jego celów, ponieważ część korzyści podatkowej przypadająca na inwestorów UIG jest pomyślana jako wynagrodzenie niezbędne do zapewnienia ich udziału w systemie w charakterze pośredników.

126. W drugiej kolejności należy zauważyć, że przepisy hiszpańskie pozostawiają swobodę uznania organom podatkowym w zakresie wydawania zezwoleń na wcześniejszą amortyzację, kluczowych dla dostępu do korzyści podatkowych wynikających z SLP, która może być wykonywana z uwzględnieniem warunków stosunku umownego między UIG a przedsiębiorstwami żeglugowymi. Zgodnie z art. 49 ust. 4 RIS dyrekcja finansów odpowiedzialna za procedury wydawania zezwoleń w ministerstwie gospodarki może bowiem żądać wszelkich informacji i dokumentów, które uważa za konieczne, co oznacza, że cała dokumentacja dotycząca rzeczonego stosunku umownego może stanowić część akt przedłożonych organowi podatkowemu. W tym względzie należy podkreślić, że Komisja przyznała w pkt 169 spornej decyzji, iż w celu podjęcia decyzji o udzieleniu zezwolenia dotyczącego wcześniejszej amortyzacji hiszpańskie organy podatkowe oceniają gospodarczy wpływ *całej* transakcji.

127. W trzeciej kolejności należy moim zdaniem podkreślić, że struktura umowna była realizowana z inicjatywy przedsiębiorstw żeglugowych, które zawierały ze stocznią umowę o budowę statku w zamian za cenę kupna pomniejszoną o kwotę odpowiadającą 85–90% korzyści podatkowej wynikającej z zastosowania środków, które stanowią SLP, następnie te same przedsiębiorstwa żeglugowe wypłacały tę obniżoną cenę w ramach ich stosunku umownego z UIG. W tych okolicznościach racjonalne wydaje się uznanie, że badanie przeprowadzone przez organy podatkowe w celu udzielenia zezwolenia na wcześniejszą amortyzację nie było oderwane od umowy między UIG a przedsiębiorstwami żeglugowymi, gdyż stanowiłoby to naruszenie logiki struktury umownej, stanowiącej co najmniej warunek wstępny do uzyskania korzyści podatkowych wynikających z SLP.

128. Niemniej jednak ocena dokonana przez Komisję, ograniczona do jednego segmentu tej struktury umownej, nie pozwala moim zdaniem na zadowalające odzwierciedlenie skutków gospodarczych SLP. Za stwierdzeniem tym przemawia fakt, że zarówno w odpowiedzi na odwołanie, jak i na rozprawie Komisja utrzymywała, iż okoliczności niniejszej sprawy są zbliżone do okoliczności, które były przedmiotem wyroku Komisja/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity[42].

129. W sprawie, w której zapadł ten wyrok do Trybunału zwrócono się o dokonanie oceny podatku irlandzkiego ciążącego na przewoźnikach lotniczych. Podatek ten przewidywał dwie różne stawki, mianowicie 2 EUR za pasażera w przypadku lotu do docelowego portu lotniczego znajdującego się w odległości do 300 km od portu lotniczego w Dublinie (Irlandia) oraz 10 EUR za pasażera we wszystkich innych przypadkach, a jego kwota mogła zostać przerzucona na pasażerów poprzez zawarcie jej w cenie biletu. W wyroku tym Trybunał orzekł, że zwrot korzyści wynikającej z zastosowania obniżonej stawki wymaga odzyskania przez organy podatkowe od przewoźników lotniczych będących beneficjentami różnicy między kwotą podatku, która

41 Wyróżnienie moje.

42 Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r. (C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990).

powinna była zostać zapłacona za każdy z wykonanych lotów, a kwotą rzeczywiście zapłaconą, ponieważ zysk ekonomiczny jaki wspomniani przewoźnicy mogą osiągnąć poprzez *wykorzystanie* tej korzyści, jest bez znaczenia dla celów odzyskania pomocy [43]. Powodem leżącym u podstaw tego wniosku było to, że ewentualny wpływ tej korzyści na ceny biletów oferowanych pasażerom zależał wyłącznie od decyzji handlowej podjętej przez przedsiębiorstwa będące beneficjentami rozpatrywanej pomocy.

130. Tymczasem zastosowanie tego rozwiązania do rozpatrywanej przeze mnie sprawy byłoby równoznaczne z uznaniem, że przekazanie przez inwestorów UIG przedsiębiorstwom żeglugowym części korzyści podatkowej otrzymanej w wyniku zastosowania SLP wynikało z decyzji handlowej podjętej przez tych inwestorów, którzy postanowili wykorzystać tę korzyść poprzez ofertę ceny sprzedaży statku obejmującą rabat w wysokości około 30%. Moim zdaniem nie ma wątpliwości, że taka interpretacja jest błędna.

131. Jak bowiem podniosło Królestwo Hiszpanii na rozprawie, atrakcyjna cena przyznana przez UIG przedsiębiorstwom żeglugowym za zakup statków nie wynikała z rzeczywistego wykonywania autonomii tych UIG jako stron umowy, ponieważ UIG działały w konfiguracji, w której rentowność sprzedaży statku była wcześniej określona przez strukturę umowną, w szczególności przez zawartą wcześniej umowę o budowę statku. Tak więc UIG miały jedynie za zadanie rozdzielić korzyść podatkową wynikającą z SLP w taki sposób, aby umożliwić przedsiębiorstwom żeglugowym uzyskanie części tej korzyści. W tym względzie należy zaznaczyć, że gdy Komisja dokonywała badania zgodności rozpatrywanej pomocy z rynkiem wewnętrznym w spornej decyzji, wielokrotnie określała UIG jako pośredników, którzy przekazują część wspomnianej korzyści przedsiębiorstwom żeglugowym [44].

132. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby uznał, że część korzyści podatkowej przekazywanej przez UIG przedsiębiorstwom żeglugowym w ramach umów prywatnoprawnych zawartych między nimi powinna zostać odliczona od kwoty podlegającej odzyskaniu od inwestorów UIG, a tym samym uwzględnił zarzut trzeci podniesiony przed Sądem przez Lico Leasing i PYMAR.

VI. Wnioski

133. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję Trybunałowi, aby uchylił zaskarżony wyrok Sądu Unii Europejskiej z dnia 23 września 2020 r., Hiszpania i in./Komisja (T-515/13 RENV i T-719/13 RENV, EU:T:2020:434) w części, w jakiej Sąd naruszył ciążący na nim obowiązek uzasadnienia w ramach odpowiedzi na zarzut trzeci podniesiony przez Lico Leasing SA i Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, oraz aby stwierdził częściową nieważność decyzji Komisji 2014/200/UE z dnia 17 lipca 2013 r. w sprawie pomocy państwa SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) wdrożonej przez Hiszpanię – System podatkowy stosowany do niektórych umów leasingu finansowego, zwany również hiszpańskim systemem leasingu podatkowego, a konkretnie nakazu odzyskania pomocy w zakresie obliczenia kwoty niezgodnej z rynkiem wewnętrznym pomocy podlegającej odzyskaniu.

[43] Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Commission/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity (C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, pkt 92).

[44] Zobacz w szczególności motyw 203 spornej decyzji.