

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 25 lipca 2018 r.(*)

Odwołanie – Pomoc państwa – Artykuł 107 ust. 1 TFUE – System podatkowy stosowany do niektórych umów leasingu finansowego w celu nabycia statków (hiszpański system leasingu podatkowego) – Ustalenie beneficjentów pomocy – Warunek dotyczący selektywności – Zakłócenie konkurencji i wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi – Obowiązek uzasadnienia

W sprawie C-128/16 P

mającej za przedmiot odwołanie w trybie art. 56 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wniesione w dniu 29 lutego 2016 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez V. Di Bucciego, E. Gippiniego Fourniera i P. Nemeškov, działających w charakterze pełnomocników,

wnosząca odwołanie,

w której pozostałymi uczestnikami postępowania są:

Królestwo Hiszpanii, reprezentowane przez A. Sampola Pucurulla, działającego w charakterze pełnomocnika,

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

Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA, z siedzibą w Madrycie, reprezentowane przez M. Merolę, avvocato, i M. Sáncheza, abogado, strona skarżąca w pierwszej instancji,

Bankia SA, z siedzibą w Walencji (Hiszpania),

Asociación Española de Banca, z siedzibą w Madrycie,

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

Liberbank SA, z siedzibą w Madrycie,

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

Banco Gallego SA, z siedzibą w Santiago de Compostela (Hiszpania),

Catalunya Banc SA, z siedzibą w Barcelonie,

Caixabank SA, z siedzibą w Barcelonie,

Banco de Santander SA, z siedzib? w Santander (Hiszpania),
Santander Investment SA, z siedzib? w Boadilla del Monte,
Naviera Séneca AIE, z siedzib? w Las Palmas de Gran Canaria (Hiszpania),
Industria de Diseño Textil SA, z siedzib? w Arteixo (Hiszpania),
Naviera Nebulosa de Omega AIE, z siedzib? w Las Palmas de Gran Canaria,
Banco Mare Nostrum SA, z siedzib? w Madrycie,
Abanca Corporación Bancaria SA, z siedzib? w Betanzos (Hiszpania),
Ibercaja Banco SA, z siedzib? w Saragossie (Hiszpania),
Banco Grupo Cajatres SAU, z siedzib? w Saragossie,
Naviera Bósforo AIE, z siedzib? w Las Palmas de Gran Canaria,
Joyería Tous SA, z siedzib? w Léridzie (Hiszpania),
Corporación Alimentaria Guissona SA, z siedzib? w Guissonie (Hiszpania),
Naviera Muriola AIE, z siedzib? w Madrycie,
Poal Investments XXI SL, z siedzib? w San Sebastián de los Reyes (Hiszpania),
Poal Investments XXII SL, z siedzib? w San Sebastián de los Reyes,
Naviera Cabo Vilaboa C?1658 AIE, z siedzib? w Madrycie,
Naviera Cabo Domaio C?1659 AIE, z siedzib? w Madrycie,
Caamaño Sistemas Metálicos SL, z siedzib? w Culleredo (Hiszpania),
Blumaq SA, z siedzib? w La Vall d'Uixó (Hiszpania),
Grupo Ibérica de Congelados SA, z siedzib? w Vigo (Hiszpania),
RNB SL, z siedzib? w La Pobla de Vallbona (Hiszpania),
Inversiones Antaviana SL, z siedzib? w Paternie (Hiszpania),
Banco de Caja España de Inversiones, Salamanca y Soria SAU, z siedzib? w Madrycie,
Banco de Albacete SA, z siedzib? w Boadilla del Monte,
Bodegas Muga SL, z siedzib? w Haro (Hiszpania),

reprezentowane przez J.L. Buendí? Sierr?, E. Abada Valdenebra, R. Calva Salinera i A. Lamadrida de Pabla, abogados,

Aluminios Cortizo SAU, z siedzibą w Padrón (Hiszpania), reprezentowana przez A. Beirasa Cala, abogado,

interwenienci w postępowaniu odwoławczym,

TRYBUNA (druga izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes izby, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal i E. Jarašinas (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: L. Carrasco Marco, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 1 marca 2018 r.,
podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,
wydaje następujący

Wyrok

1 W odwołaniu Komisja Europejska wnosi o uchylenie wyroku Sądu Unii Europejskiej z dnia 17 grudnia 2015 r., Hiszpania i in./Komisja (T-515/13 i T-719/13, zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem”, EU:T:2015:1004), w którym Sąd stwierdził 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” (Dz.U. 2014, L 144, s. 1, zwanej dalej „sporną decyzją”).

Okoliczności powstania sporu

2 Okoliczności powstania sporu, wynikające z zaskarżonego wyroku, można streścić następująco.

3 W następstwie skarg złożonych do Komisji informujących o tym, że hiszpański system leasingu podatkowego, stosowany do niektórych umów leasingu finansowego w celu nabycia statków (zwany dalej „SLP”) umożliwia przedsiębiorstwom żegludowym zakup statków zbudowanych w hiszpańskich stoczniach po cenach o 20–30% niższych, wszczęła ona formalne postępowanie wyjaśniające przewidziane w art. 108 ust. 2 TFUE w drodze decyzji C(2011) 4494 wersja ostateczna z dnia 29 czerwca 2011 r. (Dz.U. 2011, C 276, s. 5).

4 W toku tego postępowania Komisja stwierdziła, że SLP był stosowany, do dnia wydania tej decyzji w transakcjach obejmujących budowę statków morskich przez stocznie i ich zakup przez przedsiębiorstwa żegludowe oraz finansowanie tych transakcji poprzez doraźnie powołany przez bank strukturę prawną i finansową. W przypadku każdego zamówienia na budowę statku SLP wymagało udziału przedsiębiorstwa żegludowego, stoczni, banku, przedsiębiorstwa leasingowego, utworzonego przez bank (hiszpańskiego) ugrupowania interesów gospodarczych (zwanego dalej także „HUIG”) oraz inwestorów nabywających udziały w tym ugrupowaniu. Ugrupowanie to brało statek w leasing od przedsiębiorstwa leasingowego od rozpoczęcia budowy statku i czarterowało go następnie przedsiębiorstwu żegludowemu na podstawie umowy czarteru bez zalogi. HUIG zobowiązywało się kupić statek z chwilą wygaśnięcia umowy leasingu, a przedsiębiorstwo żegludowe zobowiązywało się kupić statek z chwilą wygaśnięcia umowy na

czarter bez za?ogi. Zgodnie ze sporn? decyzj? chodzi?o o system planowania podatkowego w celu generowania korzy?ci podatkowych dla inwestorów w ramach przejrzystego fiskalnie HUIG oraz przekazania cz??ci z tych korzy?ci przedsi?biorstwu ?eglugowemu w formie ni?szej ceny statku.

5 Komisja stwierdzi?a, ?e operacje SLP ??czy?y pi?? ?rodków 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 zatwierdzaj?cego wersj? ujednolicon? hiszpa?skiej ustawy o podatku od osób prawnych) z dnia 5 marca 2004 r. (BOE nr 61 z dnia 11 marca 2004 r., s. 10951) (zwanego dalej „TRLIS”) oraz Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (królewskiego dekretu legislacyjnego nr 1777/2004 zatwierdzaj?cego rozporz?dzenie dotycz?ce podatku od osób prawnych) z dnia 30 lipca 2004 r. (BOE nr 189 z dnia 6 sierpnia 2004 r., s. 37072) (zwanego dalej „RIS”). Tymi ?rodkami by?y: przyspieszona amortyzacja przedmiotu leasingu przewidziana w art. 115 ust. 6 TRLIS, uznaniowe zastosowanie wcze?niejszej amortyzacji przedmiotu leasingu wynikaj?ce z art. 48 ust. 4 i z art. 115 ust. 11 TRLIS, a tak?e z art. 49 RIS, przepisy dotycz?ce HUIG, system podatku tona?owego przewidziany w art. 124–128 TRLIS i przepisy art. 50 ust. 3 RIS.

6 Zgodnie z art. 115 ust. 6 TRLIS przyspieszona amortyzacja przedmiotu leasingu rozpoczyna?a si? w dniu, w którym przedmiot ten stawa? si? gotowy do eksploatacji, to jest nie przed dniem, w którym ów przedmiot zosta? dostarczony i zaczyna? by? u?ytkowany przez leasingobiorc?. Jednak zgodnie z art. 115 ust. 11 TRLIS ministerstwo gospodarki i finansów mog?o, na formalny wniosek leasingobiorcy, wyznaczy? wcze?niejszy dat? rozpocz?cia amortyzacji. Artyku? 115 ust. 11 TRLIS nak?ada? dwa ogólne warunki owej przyspieszonej amortyzacji. Szczególne warunki dotycz?ce HUIG znajdowa?y si? w art. 48 ust. 4 TRLIS. Procedura udzielania zezwole? przewidziana w art. 115 ust. 11 TRLIS zosta?a opisana szczegó?owo w art. 49 RIS.

7 System podatku tona?owego zosta? zatwierdzony w 2002 r. jako pomoc zgodna z rynkiem wewn?trznym na podstawie wytycznych wspólnotowych w sprawie pomocy pa?stwa 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) decyzj? Komisji C(2002) 582 wersja ostateczna z dnia 27 lutego 2002 r. w sprawie pomocy pa?stwa N 736/2001 wdro?onej przez Hiszpani? – system opodatkowania przedsi?biorstw transportu morskiego w zale?no?ci od tona?u (Dz.U. 2004, C 38, s. 4). W tym systemie przedsi?biorstwa zarejestrowane w jednym z rejestrów przedsi?biorstw ?eglugowych, które otrzyma?y w tym celu zezwolenie od organu podatkowego, podlegaj? opodatkowaniu nie w zale?no?ci od ich zysków i strat, ale na podstawie tona?u. Ustawodawstwo hiszpa?skie umo?liwia HUIG wpisanie si? do jednego z tych rejestrów, nawet je?li nie s? one przedsi?biorstwami ?eglugowymi.

8 W art. 125 ust. 2 TRLIS okre?lono specjaln? procedur? odno?nie do statków nabytych w chwili przej?cia na system podatku tona?owego i statków u?ywanych nabytych po rozpocz?ciu stosowania tego systemu wobec przedsi?biorstwa. W normalnych warunkach stosowania omawianego systemu potencjalne zyski kapita?owe by?y opodatkowane wraz z przej?ciem na system podatku tona?owego i przyjmowano, ?e opodatkowanie zysków kapita?owych, chocia? opó?nione, odbywa?o si? pó?niej, to jest w momencie sprzeda?y lub demonta?u statku. Jednak?e, w drodze odst?pstwa od tego przepisu, w art. 50 ust. 3 RIS okre?lono, ?e statki nabyte w ramach opcji kupna b?d?cej elementem umowy leasingowej uprzednio zatwierdzonej przez organy podatkowe uznaje si? za nowe w rozumieniu art. 125 ust. 2 TRLIS, bez uwzgl?dnienia okoliczno?ci, ?e by?y ju? amortyzowane, skutkiem czego potencjalne zyski kapita?owe w ramach tej sprzeda?y nie by?y opodatkowywane. Odst?pstwo to, które nie zosta?o zg?oszone Komisji,

być stosowane wyłącznie w odniesieniu do konkretnych umów leasingowych 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.

9 Stosując wszystkie powyższe środki, HUIG gromadzi korzyści podatkowe w dwóch etapach. W pierwszym etapie w ramach zwykłego systemu podatku dochodowego od osób prawnych stosowano wcześniejszą i przyspieszoną amortyzację leasingowanego statku, co oznaczało duże straty podatkowe dla HUIG, które mogły być odliczone od przychodów własnych inwestorów proporcjonalnie do ich udziałów w HUIG. Podczas gdy ta wcześniejsza i przyspieszona amortyzacja kosztu statku jest zazwyczaj następnie równoważona wyższymi podatkami, gdy statek zostaje w pełni zamortyzowany lub gdy statek zostaje sprzedany, a sprzedaż generuje zysk kapitałowy, oszczędności podatkowe wynikające z początkowych strat przeniesionych na inwestorów, w drugim etapie, były następnie zabezpieczane w wyniku przejścia HUIG na system podatku tonowego, umożliwiającego pełne zwolnienie z podatku od zysków kapitałowych pochodzących ze sprzedaży statku na rzecz przedsiębiorstwa relogowego.

10 Uznając, że SLP powinien być określony jako system, Komisja przeanalizowała również indywidualnie każdy z omawianych środków. W spornej decyzji Komisja stwierdziła, że spośród tych środków środki wynikające z art. 115 ust. 11 TRLIS dotyczącej wcześniejszej amortyzacji przedmiotu leasingu, ze stosowania systemu podatku tonowego do niekwalifikujących się do niego przedsiębiorstw, statków i działów oraz z art. 50 ust. 3 RIS (zwane dalej „omawianymi środkami podatkowymi”) stanowiły pomoc państwa dla HUIG i ich inwestorów wdrożoną przez Hiszpanię niezgodnie z prawem od dnia 1 stycznia 2002 r. z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE. Komisja uznała, że omawiane środki podatkowe były niezgodne z rynkiem wewnętrznym z wyjątkiem kwoty, która odpowiadała wynagrodzeniu przyjętemu na rynku pośredników inwestorów finansowych i była przekazywana przedsiębiorstwom transportu morskiego podlegającym wytycznym w sprawie transportu morskiego. Stwierdziła ona, że Królestwo Hiszpanii powinno zaprzestanie stosowania tego programu pomocy w zakresie, w jakim jest on niezgodny z rynkiem wewnętrznym, i powinno odzyskać niezgodną z rynkiem wewnętrznym pomoc od inwestorów HUIG, 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).

Postępowanie przed Sądem i zaskarżony wyrok

11 Pismami złożonymi w sekretariacie Sądu w dniu 25 września i w dniu 30 grudnia 2013 r. Królestwo Hiszpanii, z jednej strony, oraz Lico Leasing SA i Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (zwani dalej „PYMAR”), z drugiej strony, wniosły skargę o stwierdzenie nieważności spornej decyzji. Dwie sprawy połączono do celów wydania wyroku.

12 W zaskarżonym wyroku Sąd stwierdził nieważność spornej decyzji i obciążył Komisję kosztami postępowania.

Postępowanie przed Trybunałem i pytania stron

13 Postanowieniami prezesa Trybunału z dnia 21 grudnia 2016 r. Bankia SA i 32 pozostałe

inne podmioty (zwane dalej „Bankia i in.”) oraz Aluminios Cortizo SAU zostały dopuszczone do udziału w sprawie w charakterze interwenientów popierających podania Lico Leasing i PYMAR.

14 W odwołaniu Komisja zwraca się do Trybunału o uchylenie zaskarżonego wyroku, przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd oraz obciążenie strony skarżącej w pierwszej instancji kosztami postępowania.

15 Królestwo Hiszpanii wnosi o oddalenie odwołania jako bezzasadnego i obciążenie Komisji kosztami postępowania.

16 Lico Leasing i PYMAR domagają odrzucenia odwołania jako niedopuszczalnego i, tytułem ewentualnym, o oddalenie go jako pozbawionego podstaw oraz domagają obciążenia Komisji kosztami postępowania.

17 Bankia i in. i Aluminios Cortizo wnoszą do Trybunału o uznanie odwołania za bezzasadne i obciążenie Komisji kosztami postępowania.

W przedmiocie odwołania

W przedmiocie dopuszczalności

18 Lico Leasing i PYMAR wyrażają wątpliwości co do dopuszczalności odwołania, które, ich zdaniem, jest oparte na nowych twierdzeniach dotyczących ustalenia beneficjentów korzyści wynikających z omawianych środków podatkowych, takich jak argumenty, że HUIG i inwestorzy tworzyli jednostkę gospodarczą, co miałooby na celu usunięcie niespójności spornej decyzji.

19 Jednakże należy stwierdzić, że wątpliwości te nie dotyczą właściwości odwołania, która, jako taka, ma wpływ na jego dopuszczalność, i że niedopuszczalność omawianych twierdzeń przy założeniu, że zostanie ona wykazana, może mieć wpływ jedynie na niektóre argumenty podniesione przez Komisję na poparcie odwołania dotyczące ustalenia beneficjentów korzyści wynikających z omawianych środków podatkowych. Ocena dopuszczalności wspomnianych twierdzeń zostanie zatem dokonana w niniejszym wyroku w ramach badania cząstki pierwszej zarzutu pierwszego.

20 Z powyższego wynika, że zarzut niedopuszczalności podniesiony przez Lico Leasing i PYMAR winien być oddalony.

W przedmiocie zarzutu pierwszego

21 W pierwszym zarzucie Komisja podnosi naruszenie prawa przez Sąd przy wykładni i stosowaniu art. 107 ust. 1 TFUE w odniesieniu do pojęcia „przedsiębiorstwa” i „selektywnej korzyści”.

W przedmiocie cząstki pierwszej zarzutu pierwszego

22 W ramach cząstki pierwszej zarzutu pierwszego Komisja twierdzi przede wszystkim, że Sąd naruszył prawo przy ustalaniu beneficjentów pomocy i w odniesieniu do pojęcia „przedsiębiorstwa”, „korzyści” i „rodka selektywnego”. Następnie zarzuca ona Sądowi, że naruszył artykuł 296 TFUE, uznając, że sporna decyzja była w tym zakresie dotknięta brakiem uzasadnienia, a nawet sprzecznością w uzasadnieniu. To drugie zastrzeżenie zostanie zbadane łącznie z zarzutem drugim.

— *Argumentacja stron*

23 Na poparcie pierwszego zastrzeżenia czyżby pierwszej swego zarzutu pierwszego Komisja utrzymuje, że Sąd naruszył prawo, dokonując sztucznej oceny przedstawionej mu sytuacji i myląc ekonomiczne pojęcie „przedsiębiorstwa” z pojęciem „podatnika”. W pkt 116–118 zaskarżonego wyroku Sąd niesłusznie uznał, że z powodu przejrzystości podatkowej HUIG beneficjentami korzyści podatkowych, które zostały przyznane HUIG, mogą być wyłącznie ich członkowie. Utrzymuje ona następnie, że Sąd uzasadnił cały zaskarżony wyrok, w tym nie przyjmując za punkt wyjścia to błędne ustalenie przeczące istnieniu HUIG, ich zdolności do korzystania z pomocy o charakterze podatkowym i okoliczności, że prowadzili działalność gospodarczą w określonej dziedzinie, i stwierdził, iż omawiane rodzki podatkowe miały charakter ogólny i nieselektywny, ponieważ członkowie HUIG mogli należeć do jakiegokolwiek sektora gospodarki. Następstwem tego rozumowania zdaniem Komisji jest to, że każde przedsiębiorstwo utworzone w formie prawnej HUIG mogłoby być objęte korzyściami podatkowymi, przy czym korzyści te nigdy nie będą mogły zostać uznane za „pomoc państwa”.

24 Zdaniem Komisji, okoliczności, że każdy co do zasady może być członkiem HUIG, nie przekształca w środek o ogólnym charakterze środek stanowiący w sposób oczywisty odstępstwo od ram odniesienia i który został przyznany jedynie przedsiębiorstwom z określonego sektora działalności. W niniejszej sprawie działalność HUIG jest ograniczona do jednego sektora działalności, a mianowicie finansowania nabycia statków na podstawie umów leasingu, ich czarteru bez załogi i ich dalszej sprzedaży, a beneficjentami korzyści badanych w spornej decyzji są HUIG i ich członkowie wyłącznie lub, innymi słowy, jednostka gospodarcza utworzona przez każde HUIG i jego członków.

25 Królestwo Hiszpanii uważa wbrew twierdzeniom Komisji, że Sąd nie dokonał, w zaskarżonym wyroku, wykładni pojęcia „przedsiębiorstwa” lub „podatnika”. Odwołanie dotyczy przypisania HUIG roli przedsiębiorstw prowadzących szczególnie działalność, podczas gdy rola ta nie została zbadana w spornej decyzji i nie przyznaje ona znaczenia temu, że przejrzystość podatkowa wiążąca się z przekazaniem korzyści podatkowych członkom HUIG, skutkiem czego owi członkowie stawali się w ten sposób prawdziwymi i jedynymi adresatami omawianych środków podatkowych, jak wykazano w samej spornej decyzji. Wreszcie przyjmując, że HUIG jest środkiem pomocniczym w działalności swych członków, iż jest on pierwotnym beneficjentem korzyści podatkowych i że przenosi on je na swych członków stających się beneficjentami końcowymi, od których Komisja nakazuje odzyskanie pomocy, argumenty Komisji prowadzą do takich samych wniosków, jak te, do których doszedł Sąd.

26 Lico Leasing i PYMAR twierdzą, że Sąd nie naruszył prawa w odniesieniu do ustalenia beneficjentów korzyści wynikających z omawianych środków podatkowych, które to ustalenie stanowi kwestię okoliczności faktycznych, a nie kwestię prawną. Ponadto nie podlega dyskusji, że HUIG nie mogą być uznani za rzeczywistych beneficjentów korzyści podatkowych wynikających z omawianych środków podatkowych. Okoliczności, że środek jest stosowany przez HUIG, które dokonują określonego rodzaju transakcji gospodarczych, nie oznacza, iż ten środek ma charakter selektywny, ponieważ selektywność korzyści, tak jak wszystkie pozostałe przesłanki istnienia pomocy państwa, powinna być analizowana na tle pozycji podmiotów gospodarczych, u których korzyść gospodarcza występuje. W konsekwencji w niniejszej sprawie należało zbadać warunek dotyczący selektywności w tym nie na tle pozycji inwestorów, co prowadziło do stwierdzenia istnienia korzyści podatkowych dostępnych dla wszystkich przedsiębiorstw.

27 Ponadto, gdyby HUIG zostały uznane za beneficjentów wspomnianych korzyści, trudno byłoby określić dany sektor działalności gospodarczej. Bowiem rynek finansowania, czarteru i sprzedaży statków dotyczący konkretnie HUIG nie istnieje, gdy HUIG, które uczestniczą w SLP, są zwykłymi instrumentami finansowymi.

28 Twierdzenie Komisji, zgodnie z którym HUIG i inwestorzy tworzyli jeden podmiot gospodarczy, oprócz tego, że zostało przedstawione po raz pierwszy na rozprawie przed Sądem i że wiążąco było z badaniem mającym za przedmiot okoliczności stanu faktycznego, przeinaczałoby pojęcie „jednostki gospodarczej”, które zakłada istnienie kontroli sprawowanej przez podmiot nad spółką i możliwością skutecznego bezpośredniego lub pośredniego brania udziału w zarządzaniu tą spółką.

29 Bankia i in. utrzymują zasadniczo, że argumentacja Komisji, iż HUIG są beneficjentami korzyści wynikających z omawianych rodzajów podatkowych jest podniesiona zbyt późno, a więc niedopuszczalna. Przez tę argumentację Komisja stara się obecnie ustalić selektywność tych rodzajów, przypisując HUIG status beneficjentów, a także działalność sektorową, podczas gdy z jednej strony HUIG nie uzyskały ani nie przekazały korzyści podatkowej, ponieważ stosowanie tych rodzajów wiązało się dla nich tylko z powstaniem strat, i, z drugiej strony, sektor gospodarczy, w którym prowadziły działalność, nie został określony.

30 Aluminios Cortizo uważa także, że HUIG jest jedynie zwykłym mechanizmem finansowania niemogącym mieć statusu beneficjenta pomocy i jako że każde przedsiębiorstwo może być członkiem HUIG, przesłanka dotycząca selektywności nie jest spełniona w odniesieniu do inwestorów. Inwestorzy nie tworzą grupy gospodarczej, ponieważ są wzajemnie powiązani zwykłymi umowami stowarzyszenia na budowle określonego towaru i nie istnieje również działalność w zakresie sprzedaży lub wynajmu stanowiąca rynek, gdy operacje dokonywane w ramach SLP wiążą się ze zwykłym wykonywaniem zobowiązań umownych. Oceny podniesionej selektywności można było dokonać jedynie na rynku przemysłu stoczniowego, co zostało jednak odrzucone przez Komisję.

– Ocena Trybunału

31 Ponieważ Lico Leasing i PYMAR kwestionują dopuszczalność zastrzeżenia pierwszego czynnika pierwszej zarzutu pierwszej Komisji, opartego na naruszeniu prawa przy ustaleniu beneficjentów korzyści wynikających z omawianych rodzajów podatkowych ze względu na to, że chodziło o kwestię okoliczności faktycznych, należy przypomnieć, iż niewątpliwie ocena okoliczności faktycznych i dowodów nie stanowi, z zastrzeżeniem przypadku przeinaczenia tych okoliczności faktycznych i tych dowodów, kwestii prawnej podlegającej jako taka kontroli Trybunału w postępowaniu odwoławczym. Jednakże, gdy Sąd dokonał ustalenia lub oceny okoliczności faktycznych, Trybunał jest uprawniony na podstawie art. 256 TFUE do kontroli kwalifikacji prawnej tych okoliczności i skutków prawnych, które wywiódł z nich Sąd (wyroki: z dnia 6 kwietnia 2006 r., General Motors/Komisja, C-551/03 P, EU:C:2006:229, pkt 51; z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja, C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 96; a także z dnia 20 grudnia 2017 r., Comunidad Autónoma del País Vasco i in./Komisja, od C-66/16 P do C-69/16 P, EU:C:2017:999, pkt 97).

32 Tymczasem przez owo zastrzeżenie Komisja nie kwestionuje okoliczności faktycznych, na których oparł się Sąd, ale skutki, które wywiódł on z tych okoliczności, w szczególności skutki wywiedzione z przejrzystości podatkowej HUIG, aby przyjąć, że inwestorzy, członkowie HUIG, a nie HUIG, byli beneficjentami korzyści wynikających z omawianych rodzajów podatkowych. W ten sposób Komisja zmierza do uzyskania kontroli kwalifikacji prawnej dokonanej przez Sąd w odniesieniu do beneficjentów tych korzyści, co jest objęte wadą ciwości Trybunału w

postępowaniu odwoławczym. Wobec powyższego zarzut pierwszy jest dopuszczalny.

33 Jeeli chodzi o argument Komisji, że HUIG i jego członkowie tworzyli jednostkę gospodarczą i byli beneficjentami korzyści wynikających z omawianych środków podatkowych, którego przedstawienie po terminie podnosi Lico Leasing i PYMAR oraz Bankia i in., należy stwierdzić, że argument ten został przedstawiony przed Sędem, jak wynika z pkt 167 i 168 zaskarżonego wyroku. W rezultacie zarzuty niedopuszczalności podniesione wobec tego argumentu są bezzasadne.

34 Co do istoty należy przypomnieć, że prawo Unii w dziedzinie konkurencji i w szczególności zakaz wyrażony w art. 107 ust. 1 TFUE dotyczy działań przedsiębiorstw. Pojęcie „przedsiębiorstwa” obejmuje w tym kontekście każdą jednostkę wykonującą działalność gospodarczą, niezależnie od formy prawnej tej jednostki i sposobu jej finansowania. Działalność gospodarczą stanowi każda działalność polegająca na oferowaniu towarów lub usług na danym rynku (zob. podobnie wyrok z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 39, 41, 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uznanie danego środka krajowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich następujących przesłanek. Po pierwsze, musi to być interwencja państwa lub przy udziale zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (wyroki: z dnia 10 czerwca 2010 r., Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, EU:C:2010:335, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 40; a także z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 53).

36 Jeeli chodzi o przesłankę dotyczącą istnienia selektywnej korzyści, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem za pomoc państwa uznaje się interwencje, które niezależnie od ich formy mogą uprzywilejowywać przedsiębiorstwa w sposób bezpośredni lub pośredni lub które można uznać za korzyść gospodarczą, jakiej przedsiębiorstwo bądźce beneficjentem nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych. Za pomoc uznaje się zatem w szczególności interwencje, które w różnych formach zmniejszają ciężyary, które obciążają budżet przedsiębiorstwa i które tym samym, nie będąc subwencjami w ścisłym rozumieniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki (wyrok z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 65, 66 i przytoczone tam orzecznictwo). Artykuł 107 ust. 1 TFUE nie dokonuje rozróżnienia interwencji państwa według przyczyn lub celów, lecz definiuje je ze względu na ich skutki, niezależnie od zastosowanej techniki legislacyjnej [zob. podobnie wyroki: z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 87, 92, 93; a także z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja, C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 91].

37 W odniesieniu w szczególności do środków krajowych przyznających korzyść podatkową należy przypomnieć, że środek tego rodzaju, który, mimo iż nie wiąże się z przeniesieniem zasobów państwowych, stawia beneficjentów w sytuacji korzystniejszej od sytuacji innych podatników, może przysparzać selektywnej korzyści beneficjentom i tym samym stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Natomiast takiej pomocy w rozumieniu tego postanowienia nie stanowi korzyść podatkowa wynikająca z ogólnego przepisu mającego zastosowanie bez różnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych [zob. podobnie wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo,

C?106/09 P i C?107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 72, 73 i przytoczone tam orzecznictwo; zob. tak?e wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C?20/15 P i C?21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 56; a tak?e z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upad?o?ci)/Komisja, C?203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 85]. Podobnie poj?cie „pomocy pa?stwa” nie obejmuje wprowadzonych przez pa?stwo ?rodków ró?nicuj?cych przedsi?biorstwa, a zatem a priori selektywnych, w wypadku gdy zr?nicowanie to wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który si? wpisuj? [wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck, C?524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 41; z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upad?o?ci)/Komisja, C?203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 87].

38 W niniejszej sprawie, aby uwzgl?dni? podniesiony przez Królestwo Hiszpanii, Lico Leasing i PYMAR zarzut, ?e Komisja naruszy?a art. 107 ust. 1 TFUE w zakresie, w jakim przes?anki dotycz?ce selektywno?ci, ryzyka zak?ócenia konkurencji oraz wp?ywu na wymian? handlow? nie zosta?y spe?nione, gdy? przes?anki te musz? by? spe?nione, ich zdaniem, tylko w odniesieniu do korzy?ci uzyskanych przez inwestorów, S?d w pkt 116 zaskar?onego wyroku stwierdzi?, ?e o ile HUIG skorzysta?y z trzech ?rodków podatkowych, o których mowa w art. 1 spornej decyzji, to cz?onkowie HUIG skorzystali z korzy?ci gospodarczych wynikaj?cych z tych trzech ?rodków ze wzgl?du na przejrzysto?? podatkow? HUIG, których dotyczy? ponadto nakaz odzyskania pomocy przewidziany w art. 4 ust. 1 tej decyzji. W pkt 117 tego wyroku S?d orzek?, ?e wobec braku korzy?ci gospodarczej dla HUIG Komisja nies?uszenie stwierdzi?a, ?e skorzysta?y one z pomocy pa?stwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Wobec tego w pkt 118 wspomnianego wyroku S?d stwierdzi?, ?e „[p]oniewa? to inwestorzy, a nie HUIG, odnie?li korzy?ci podatkowe i gospodarcze wynikaj?ce z SLP, [...] nale?y zbada?, czy uzyskane przez inwestorów korzy?ci s? selektywne, gro?? zak?óceniem konkurencji i wp?ywaj? na wymian? handlow? mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi oraz czy uzasadnienie [spornej] decyzji jest wystarczaj?ce w zakresie analizy tych kryteriów”.

39 Po przypomnieniu w pkt 164 zaskar?onego wyroku, ?e analiza selektywno?ci korzy?ci wynikaj?cych z omawianych ?rodków podatkowych dokonana w spornej decyzji opiera?a si? tak?e na twierdzeniu, ?e SLP sprzyja? niektórym rodzajom dzia?alno?ci, a mianowicie nabyciu statków w drodze umów leasingu, w szczególno?ci w celu prowadzenia czarteru bez za?ogi lub pó?niejszej odsprzeda?y, S?d zauwa?y? w pkt 171 i 176 tego wyroku, ?e twierdzenie to dotyczy?o dzia?alno?ci wykonywanej przez HUIG ustanowione dla celów SLP, ale nie odnosi?o si? jednak do dzia?alno?ci przemys?owej lub gospodarczej cz?onków HUIG zaanga?owanych w owe ugrupowania jako inwestorzy. S?d wyprowadzi? st?d w pkt 176 i 180 wspomnianego wyroku wniosek, ?e nie mo?na by?o ustali? na podstawie tego twierdzenia selektywno?ci omawianych ?rodków podatkowych.

40 Z powy?szych rozwa?a? wynika, ?e bez podwa?enia opisu SLP dokonanego przez Komisj? w spornej decyzji, który jest powtórzony w zaskar?onym wyroku i zwi??le przedstawiony w pkt 4–9 niniejszego wyroku, ani, w szczególno?ci, stwierdze?, i? omawiane ?rodki podatkowe zosta?y przyznane HUIG i sprzyja?y wykonywanej przez nie dzia?alno?ci, S?d uzna?, ?e HUIG nie mog?y by? beneficjentami pomocy pa?stwa wy??cznie z tego powodu, i? ze wzgl?du na przejrzysto?? podatkow? tych ugrupowa?, to inwestorzy, a nie HUIG, odnie?li korzy?ci podatkowe i gospodarcze wynikaj?ce z tych ?rodków.

41 Tymczasem oprócz tego, ?e wniosek ten jest sprzeczny z dokonany w pkt 116 zaskar?onego wyroku stwierdzeniem, i? HUIG skorzysta?y z trzech ?rodków podatkowych, o których mowa w art. 1 spornej decyzji, to ów wniosek wynika z b??dnego zastosowania art. 107 ust. 1 TFUE.

42 Zgodnie z opisem SLP HUIG prowadzi?y dzia?alno?? gospodarcz?, a mianowicie nabycie

statków w drodze umów leasingu w szczególności w celu prowadzenia czarteru bez załogi i późniejszej odsprzedaży, z czego wynika, że były przedsiębiorstwami w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE i orzecznictwa wskazanego w pkt 34 niniejszego wyroku, co Komisja wskazała w motywie 126 spornej decyzji.

43 Właśnie HUIG z jednej strony zwrócił się do organów podatkowych zgodnie z art. 115 ust. 11 TRLIS o możliwość skorzystania z wcześniejszej amortyzacji przedmiotu leasingu i zostało im ono przyznane i, z drugiej strony, przeszedł ze zwykłego systemu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych na system podatku tonażowego stosowany na podstawie art. 50 ust. 3 RIS. To tak że HUIG gromadził korzyści podatkowe w dwóch etapach, jak wskazano w pkt 9 niniejszego wyroku, poprzez połączenie omawianych środków podatkowych.

44 Wynikające z powyższego korzyści gospodarcze odpowiadały, zgodnie z okolicznościami faktycznymi ustalonymi w pkt 5.3.2.6 spornej decyzji, korzyściom, jakich HUIG nie uzyskałby w ramach takiej samej operacji finansowania jedynie poprzez zastosowanie ogólnych środków, a mianowicie odsetkom zaoszczędzonym na należnej kwocie podatku odroczonego w związku z wcześniejszą amortyzacją, kwocie niezapłaconego podatku lub kwocie odsetek zaoszczędzonych w związku z odroczeniem podatku w ramach systemu podatku tonażowego i kwocie niezapłaconego podatku od zysku ze sprzedaży aktywów trwałych osiągniętego w wyniku sprzedaży statku. SLP wiążąc się zatem z wykorzystaniem zasobów publicznych w formie utraty wpływów podatkowych i niezyskanych odsetek, jak wskazano w pkt 5.3.3 tej decyzji.

45 Nie ma wątpliwości co do tego, że korzyści te zostały w całości przekazane członkom HUIG, ponieważ, jako że owe HUIG były przejrzyste pod względem podatkowym w odniesieniu do członków mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w Hiszpanii, odnotowane przez HUIG zyski lub straty były automatycznie przenoszone na ich członków mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie członkowskim proporcjonalnie do ich udziałów. Jednakże to właśnie do HUIG zostały zastosowane omawiane środki podatkowe i to one właśnie były bezpośrednimi beneficjentami wynikających z tych środków korzyści. Korzyści te zgodnie z motywem 157 spornej decyzji sprzyjały prowadzonej przez nie działalności w zakresie nabycia statków w drodze umów leasingu, w szczególności w celu prowadzenia czarteru bez załogi lub późniejszej odsprzedaży.

46 Z powyższego wynika, że omawiane środki podatkowe w świetle orzecznictwa wskazanego w pkt 35–37 niniejszego wyroku mogły stanowić pomoc państwa na rzecz HUIG i że zatem, nie przyznając owym HUIG statusu beneficjentów tych środków z tego powodu, że jednostki te były przejrzyste pod względem podatkowym, Sąd wykluczył, by HUIG mogły być beneficjentami pomocy państwa z uwagi na sam fakt ich formy prawnej i zasad dotyczących opodatkowania związanych z nimi zysków. Takie wykluczenie jest zaś sprzeczne z orzecznictwem wskazanym w pkt 34 i 36 niniejszego wyroku, z którego wynika, że uznanie danego środka krajowego za „pomoc państwa” nie może zależeć od statusu prawnego danego przedsiębiorstwa ani stosowanych technik.

47 Nie ma wpływu na powyższy wniosek decyzja Komisji o nakazaniu odzyskania od jedynych inwestorów HUIG niezgodnej z rynkiem wewnętrznym pomocy, w przedmiocie zgodności z prawem której to pomocy Trybunał nie musi orzekać w niniejszym postępowaniu odwoławczym.

48 Z powyższego wynika, że zastrzeżenie pierwsze części pierwszej zarzutu pierwszego jest zasadne.

W przedmiocie części drugiej zarzutu pierwszego

– *Argumentacja stron*

49 W ramach czwartej drugiej zarzutu pierwszego Komisja zarzuca Sądowi, że naruszył on w pkt 157–163 zaskarżonego wyroku prawo przy analizie selektywnej korzyści wynikającej z uprawnień dyskrecjonalnych organu podatkowego. Sąd ten oparł swe rozumowanie na błędnym założeniu, że HUIG nie mógłby być objęty korzyściami podatkowymi, i nie wziął pod uwagę utrwalonego orzecznictwa, zgodnie z którym środek mający charakter pozornie ogólny staje się selektywny, jeżeli korzyść jest przyznawana w ramach postępowania, w którym przysługują uprawnienia dyskrecjonalne.

50 Ponadto, podczas gdy to właśnie uprawnienia dyskrecjonalne same w sobie pozwalają stawiać pewne przedsięwzięcia w sytuacji korzystniejszej niż inne przedsięwzięcia, Sąd dokonał oceny ex post i pomylił w ten sposób selektywność opartej na kryterium zarzadzania w oparciu o zasadę uznania i selektywność de facto zależną od oceny konkretnego zachowania organu, który przyznaje korzyść. Ponadto zezwolenia administracyjne umożliwiające zastosowanie wcześniejszej amortyzacji i system podatku tonajowego zostały udzielone jedynie HUIG prowadzącym działalność w zakresie finansowania i prowadzenia czarteru bez zaogólnienia statków, co postawiło je w sytuacji korzystniejszej niż inne przedsięwzięcia.

51 Królestwo Hiszpanii utrzymuje, że Sąd zauważył, iż posiadanie uprawnień dyskrecjonalnych przez organ podatkowy nie było wykazane i że jest to ustalenie faktyczne niemogące podlegać kontroli Trybunału. Co więcej, jak również stwierdził Sąd, uprawnienia te były bardzo ograniczone, gdyż nie polegały na określeniu beneficjentów, ale jedynie rodzaju towarów mogących korzystać z wcześniejszej amortyzacji. Nie jest zatem spekulacją wywodzić z orzecznictwa przesłankę, zgodnie z którą, w celu stwierdzenia selektywnej omawianej korzyści, muszą to być uprawnienia dyskrecjonalne umożliwiające określanie beneficjentów i warunków stosowania przyznanego środka na podstawie kryteriów pochodzących spoza regulacji podatkowej. Poza tym, wbrew twierdzeniom Komisji, Sąd nie zbadał selektywnej korzyści wynikających z omawianych środków podatkowych ex post zamiast oprzeć się na kryterium zarzadzania pomocą w oparciu o zasadę uznania.

52 Lico Leasing i PYMAR uważają tak, że, iż zawarte w zaskarżonym wyroku rozważania dotyczące dyskrecjonalnego charakteru uprawnień organów podatkowych w mechanizmie SLP wchodzi w zakres ceny okoliczności faktycznych. Ponadto ich zdaniem Sąd dokonał właściwej oceny selektywnej korzyści wynikających z omawianych środków podatkowych, wykluczając zarówno istnienie selektywnej opartej na uprawnieniach dyskrecjonalnych organów podatkowych, jak i istnienie selektywnej faktycznej.

53 Podobnie Bankia i in. twierdzi, że Sąd nie naruszył prawa, gdy stwierdził brak selektywnej de iure i de facto. Ich zdaniem, nawet zakładając, że istniała selektywność sektorowa w zakresie działalności sektora morskiego lub przemysłu stoczniowego, to selektywność ta nie dotyczyła inwestorów, którzy zostali jednak uznani za ostatecznych, i jedynych beneficjentów omawianych środków podatkowych.

54 Aluminios Cortizo przychyliła się do argumentów podniesionych przez Królestwo Hiszpanii, Lico Leasing, PYMAR i Banki i in.

– *Ocena Trybunału*

55 Należy przypomnieć, że w celu wykazania selektywnego charakteru korzyści podatkowej nie jest konieczne, aby właściwym organom krajowym przysługiwały uprawnienia dyskrecjonalne do przyznania korzyści. Niemniej jednak istnienie takich uprawnień może pozwolić

tym w?adzom na wspieranie niektórych przedsi?biorstw lub produkcji okre?lonych dóbr ze szkod? dla pozosta?ych, a tym samym dowodzi? istnienia pomocy w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja C?501/00, EU:C:2004:438, pkt 121). Jest tak w szczególno?ci, je?eli w?a?ciwe organy dysponuj? uprawnieniami dyskrecjonalnymi obejmuj?cymi okre?lanie beneficjentów i warunków stosowania przyznanego ?rodka na podstawie kryteriów pochodz?cych spoza regulacji podatkowej. Nie nale?y natomiast co do zasady uwa?a? za selektywne zastosowania systemu zezwole?, w którym w?a?ciwe organy dysponuj? wy?zcznie uprawnieniami dyskrecjonalnymi ograniczonymi przez obiektywne kryteria, które nie s? zewn?trzne wzgl?dem regulacji podatkowej ustanowionej spornym uregulowaniem (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., P, C?6/12, EU:C:2013:525, pkt 26, 27).

56 W niniejszej sprawie, aby orzec, ?e Komisja nies?uszenie stwierdzi?a w motywie 156 spornej decyzji, i? korzy?ci wynikaj?ce z ca?ego SLP by?y selektywne, poniewa? zale?a?y od uprawnie? dyskrecjonalnych przys?uguj?cych organom podatkowym, S?d, w pkt 158 zaskar?onego wyroku, stwierdzi?, ?e pomimo istnienia systemu udzielania zezwole? zawieraj?cego rzekome elementy uznaniowe, korzy?ci te nadal pozostaj? dost?pne na tych samych warunkach dla ka?dego inwestora, który zdecyduje si? zaanga?owa? w operacje SLP w zakresie finansowania statków poprzez nabycie udziałów w HUIG utworzonych przez banki.

57 Wskazuj?c w pkt 159 tego wyroku, ?e warunki udzielania zezwole? na wcze?niejszy? amortyzacj? dotycz? de iure wy?zcznie w?a?ciwo?ci sk?adnika aktywów, który mo?e podlega? wcze?niejszej amortyzacji, ?e Komisja wskaza?a w spornej decyzji, i? wykonywanie uprawnie? dyskrecjonalnych doprowadzi?o organy podatkowe do wyra?enia zgody na wcze?niejszy? amortyzacj? jedynie w odniesieniu do okre?lonej klasy aktywów i i? spornych korzy?ci nie odmówiono w ?adnej z operacji SLP, S?d w pkt 160 i 162 zaskar?onego wyroku uzna?, ?e nawet gdyby zosta?o wykazane, ?e te uprawnienia dyskrecjonalne prowadz? de iure i de facto wy?zcznie do okre?lenia rodzaju operacji mog?cej korzysta? z rozpatrywanych korzy?ci podatkowych, a mianowicie operacji SLP w zakresie finansowania statków, z wy?zczeniem innych aktywów, to nie zmienia to faktu, i? mo?liwo?? zaanga?owania si? w te operacje i dost?p do rozpatrywanych korzy?ci by?y dost?pna dla ka?dego przedsi?biorstwa. S?d wywiód? st?d, ?e istnienie systemu udzielania zezwole? nie mog?o nada? zatem w tym wypadku selektywnego charakteru korzy?ciom, które uzyskali inwestorzy.

58 Nale?y jednak?e stwierdzi?, ?e rozwa?ania te s? oparte na b??dnym za?o?eniu, i? jedynie inwestorzy, a nie HUIG, mogli zosta? uznani za beneficjentów korzy?ci wynikaj?cych z omawianych ?rodków podatkowych i ?e zatem przes?ank? dotycz?c? selektywno?ci nale?a?o zbada? wobec inwestorów, a nie HUIG. St?d te?, nie zbadawszy, czy w ramach systemu udzielania zezwole? na wcze?niejszy? amortyzacj?, takiego jak przewidziany w art. 48 ust. 4 i w art. 115 ust. 11 TRLIS oraz w art. 49 RIS, przyznano organom podatkowym uprawnienia dyskrecjonalne mog?ce sprzyja? dzia?alno?ci wykonywanej przez HUIG uczestnicz?ce w SLP lub skutkuj?ce sprzyjaniem takiej dzia?alno?ci, S?d naruszy? prawo.

59 Nale?y zatem uchyli? cz??? drug? zarzutu pierwszego.

W przedmiocie cz???ci trzeciej zarzutu pierwszego

– *Argumentacja stron*

60 W ramach cz???ci trzeciej zarzutu pierwszego Komisja zarzuca S?dowi, ?e uzna? on w pkt 139–155 zaskar?onego wyroku, opieraj?c si? na wyrokach z dnia 7 listopada 2014 r., Banco Santander i Santusa/Komisja (T?399/11, EU:T:2014:938), a tak?e z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja, (T?219/10, EU:T:2014:939), i? fakt, ?e korzy?ci podatkowe s? przyznawane z tytu?u inwestowania w okre?lone towary, z wy?zczeniem innych towarów lub

innych rodzajów inwestycji, nie powoduje ich selektywności z punktu widzenia inwestorów, ponieważ operacja ta jest dostępna dla każdego przedsiębiorstwa. Tymczasem Trybunał, uchylając te wyroki w wyroku z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981), odrzucił to twierdzenie. Ponadto Sąd dokonał bieżącej analizy orzecznictwa.

61 Zdaniem Królestwa Hiszpanii Komisja nie wyjaśniła, że Sąd, o ile uwzględnił wyroki: z dnia 7 listopada 2014 r., Banco Santander i Santusa/Komisja (T-399/11, EU:T:2014:938), a także z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja (T-219/10, EU:T:2014:939), to wskazał jednak wyraźnie, iż orzeka w ramach istniejącego orzecznictwa i zastosował utrwalone orzecznictwo w dziedzinie podatków. Z tego orzecznictwa wynika, że uregulowanie podatkowe nie jest selektywne, jeżeli znajduje zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych. W niniejszej sprawie Komisja nie określiła kategorii przedsiębiorstw korzystających z odstępstwa ani elementów porównania tych przedsiębiorstw z tymi, które nie mogły z niego korzystać.

62 Lico Leasing i PYMAR twierdzą, że ponieważ omawiane rodzki podatkowe nie były selektywne w zakresie, w jakim każde przedsiębiorstwo bez rozróżnienia mogło inwestować w HUIG i było objęte korzyściami wynikającymi z tych inwestycji, Sąd nie popełnił błędów, wykluczając z tego względu selektywny charakter korzyści uzyskanych przez inwestorów w ramach SLP. Oceny tej nie podważa wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981), gdyż nie istnieje w SLP odstępstwo sprzyjające niektórym podatnikom w porównaniu z innymi podatnikami znajdującymi się w świetle systemu w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle odnośnego systemu podatkowego ani dyskryminacja między różnymi kategoriami inwestorów, ponieważ SLP jest jedynie dostępnym dla wszystkich rodzkiem optymalizacji podatkowej. Co więcej, sporna decyzja nie zawiera żadnego uzasadnienia co do informacji koniecznych do stosowania kryteriów wskazanych w tym wyroku, w szczególności umożliwiających ustalenie ram odniesienia.

63 Bankia i in. podkreślają, że z zaskarżonego wyroku wynika, iż Komisja sama odróżniła niniejszą sprawę od postępowania, w którym zapadł wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981), twierdząc, iż korzyści wynikające z SLP zostały przyznane inwestorom nie ze względu na wykonywanie zwykłych operacji inwestycyjnych, ale ze względu na prowadzenie określonej działalności gospodarczej za pośrednictwem HUIG. W każdym wypadku, w odróżnieniu od tej ostatniej sprawy, omawiane rodzki podatkowe nie sprzyjały podmiotom znajdującym się w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z tą, w jakiej znajdują się inne podmioty, ponieważ Komisja tego nie wykazała, a nawet nie określiła ram odniesienia.

— Ocena Trybunału

64 Z pkt 130 i 132 zaskarżonego wyroku wynika, że jako iż Królestwo Hiszpanii, Lico Leasing i PYMAR zwróciły uwagę przed Sądem, iż możliwość udziału w strukturach SLP, a zatem uzyskania wynikających z niego korzyści jest dostępna dla każdego inwestora działającego we wszystkich sektorach gospodarki, bez żadnych warunków wstępnych czy ograniczeń, tak więc korzyści uzyskanych przez inwestorów nie można uznać za selektywne, w szczególności w świetle wyroków: z dnia 7 listopada 2014 r., Banco Santander i Santusa/Komisja (T-399/11, EU:T:2014:938), a także z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja (T-219/10, EU:T:2014:939), Komisja stwierdza, że omawiane rodzki podatkowe są selektywne z punktu widzenia inwestorów, ponieważ korzystają z nich jedynie przedsiębiorstwa dokonujące określonego rodzaju inwestycji za pośrednictwem HUIG, podczas gdy nie mogą z nich korzystać przedsiębiorstwa dokonujące podobnych inwestycji w ramach innych operacji.

65 Aby oddalić ten argument Komisji w pkt 144 zaskarżonego wyroku, Sąd w pkt 139–143 tego wyroku odniósł się do wyroków: z dnia 7 listopada 2014 r., Banco Santander i Santusa/Komisja (T-399/11, EU:T:2014:938), a także z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja (T-219/10, EU:T:2014:939) i wskazawszy, że – tak jak w sprawach, w których wydano te wyroki, każdy podmiot gospodarczy może korzystać z rozpatrywanych korzyści podatkowych przy przeprowadzaniu określonego rodzaju operacji dostępnej na takich samych warunkach dla każdego przedsiębiorstwa bez rozróżnienia, uznaje on, że – tak jak w tych sprawach, okoliczności, że korzyści są przyznawane z tytułu inwestowania w określone towary, z wyłączeniem innych towarów lub innych rodzajów inwestycji, nie powoduje ich selektywności z punktu widzenia inwestorów, o ile operacja ta jest dostępna dla każdego przedsiębiorstwa.

66 Dokonując następnie w pkt 146–154 zaskarżonego wyroku analizy wyroku z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja (C-156/98, EU:C:2000:467), i orzecznictwa Sądu, Sąd uznaje w pkt 148 i 150 zaskarżonego wyroku, że wynika z niego, iż jeżeli na tych samych warunkach wszystkim przedsiębiorstwom jest przyznawana korzyść z tytułu dokonania określonego rodzaju inwestycji dostępnej dla każdego podmiotu, korzyść ta ma ogólny charakter dla tych podmiotów gospodarczych i nie stanowi pomocy państwa na ich rzecz. Na tej podstawie doszedł on w pkt 155 tego wyroku do wniosku, że korzyści uzyskanych przez inwestorów zaangażowanych w operacje SLP nie można uznać za selektywne na tej podstawie, że korzystały z nich jedynie przedsiębiorstwa wykonujące ten szczególny rodzaj inwestycji poprzez HUIG.

67 W tym względzie należy zauważyć, że analiza zarzutu podniesionego przez Komisję w toku postępowania przed Sądem jest oparta w zaskarżonym wyroku na błędnym założeniu, iż jedynie inwestorzy, a nie HUIG, mogli zostać uznani za beneficjentów korzyści wynikających z omawianych rodoków podatkowych i że zatem przesłankę dotyczącą selektywności należy zbadać względem inwestorów, a nie HUIG.

68 Ponadto w wyroku z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981) Trybunał orzekł, że opierało się na błędnym zastosowaniu przesłanki dotyczącej selektywności przewidzianej w art. 107 ust. 1 TFUE rozumowanie zastosowane w wyrokach: z dnia 7 listopada 2014 r., Banco Santander i Santusa/Komisja (T-399/11, EU:T:2014:938), a także z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja (T-219/10, EU:T:2014:939), w myśli którego to rozumowania istnienie odstępstwa lub wyjątku od ustalonych przez Komisję ram odniesienia, nie umotywił samo w sobie stwierdzenia, że sporny rodok sprzyja „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w rozumieniu tego postanowienia, ponieważ rodok ten jest dostępny a priori dla wszystkich przedsiębiorstw i nie odnosi się do szczególnej kategorii przedsiębiorstw, które byłyby jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi w drodze tego rodka, lecz do pewnej kategorii operacji gospodarczych.

69 W pkt 67 wyroku z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P

i C-21/15 P, EU:C:2016:981), Trybuna przypomina, że w przypadku rodka krajowego przyznającego korzyści podatkowej o charakterze generalnym wspomniany warunek jest spełniony, jeżeli Komisji uda się wykazać, że rodek ten stanowi odstępstwo od powszechnego lub „normalnego” systemu podatkowego obowiązującego w danym państwie członkowskim, wprowadzając zatem – poprzez swoje konkretne skutki – różnicowane traktowanie wśród podmiotów gospodarczych, mimo że podmioty gospodarcze, które są beneficjentami korzyści podatkowej, i podmioty gospodarcze, które są wykluczone z zakresu zastosowania tej korzyści, znajdują się, w świetle celu przywiecającego wspomnianemu systemowi podatkowemu tego państwa członkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. W pkt 70 i 71 wspomnianego wyroku Trybuna wyjaśni, że dodatkowego wymogu w postaci określenia szczególnej kategorii, które są jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi w drodze rozpatrywanego rodka i które można odróżnić ze względu na ich szczególne, wspólne i swoiste cechy, nie można wywieść z orzecznictwa Trybunału.

70 Ponadto w pkt 80 i 81 wyroku z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981), Trybuna przypomina, że okoliczności, iż przedsiębiorstwa będące beneficjentami należą do różnych sektorów działalności, nie wystarcza do tego, by podać w wątpliwość selektywny charakter rozpatrywanego rodka, i orzek, że ewentualnego selektywnego charakteru spornego rodka wcale nie podważa okoliczności, iż istotny warunek uzyskania korzyści podatkowej przysparzanej przez ten rodek dotyczy operacji gospodarczej, a mówić dokładniej, „operacji o czysto finansowym charakterze”, która jest niezależna od charakteru działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwa będące beneficjentami.

71 Z powyższego wynika, że, Sąd naruszył prawo, orzekając, celem oddalenia zarzutu podniesionego w obronie przez Komisję, iż korzyści uzyskanych przez inwestorów zaangażowanych w operacje SLP nie można uznać za selektywne, ponieważ operacje te były dostępne na takich samych warunkach dla każdego przedsiębiorstwa bez rozróżnienia, nie badając, czy Komisja ustaliła, że omawiane rodki podatkowe wprowadzają – poprzez ich konkretne skutki – różnicowane traktowanie wśród podmiotów gospodarczych, mimo że podmioty gospodarcze, które są beneficjentami korzyści podatkowych, i podmioty gospodarcze, które są wykluczone z zakresu zastosowania tej korzyści, znajdują się, w świetle celu przywiecającego wspomnianemu systemowi podatkowemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

72 W konsekwencji należy uwzględnić cztery zarzuty pierwszego.

W przedmiocie zastrzeżenia drugiego cząści pierwszej zarzutu pierwszego i w przedmiocie zarzutu drugiego

Argumentacja stron

73 Na poparcie zastrzeżenia drugiego cząści pierwszej zarzutu pierwszego Komisja twierdzi, że Sąd w pkt 169–177 zaskarżonego wyroku naruszył art. 296 TFUE, gdy uznał, że sporna decyzja jest dotknięta brakiem uzasadnienia lub sprzecznością. Koncepcja jednostki gospodarczej utworzonej przez HUIG i jego członków jest bowiem obecna w całości spornej decyzji, a przyjęty w niej tok rozumowania dotyczący selektywności korzyści wynikających z omawianych rodków podatkowych jest oparty na pojęciu „przedsiębiorstwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Mimo że, zdaniem Komisji, Sąd przyjął, iż decyzja ta stwierdza selektywność omawianych rodków podatkowych, poprzez wskazanie, że sprzyjały one niektórym rodzajom działalności, to następnie, oddzielając HUIG od jego członków, ograniczył on swoje badanie do korzyści uzyskanych przez inwestorów.

74 Twierdzenia przedstawione przez Sąd w pkt 175 zaskarżonego wyroku dotyczącego motywu 28 spornej decyzji, przeinaczają jej treść, poprzez przypisanie jej nieistniejących sprzeczności. Motyw ten, poprzez uznanie członków HUIG za „inwestorów”, nie zawiera żadnej dokonanej przez Komisję oceny sprzecznej z innymi ocenami, ponieważ poprzestano na powtórzeniu w nim argumentów podniesionych przez niektóre z zainteresowanych stron i na dokonaniu wyboru terminologii niezmiennego charakteru HUIG.

75 Na poparcie zarzutu drugiego Komisja podnosi naruszenie prawa w odniesieniu do obowiązku uzasadnienia oraz przeinaczenie spornej decyzji, które mają miejsce w pkt 198–208 zaskarżonego wyroku. Sąd uznał, zdaniem Komisji, że szczególne okoliczności sprawy wymagają dodatkowego uzasadnienia tej decyzji w odniesieniu do ryzyka zakłócenia konkurencji oraz wpływu na wymianę handlową, mimo że w odróżnieniu od sprawy zakończonej wyrokiem z dnia 30 kwietnia 2009 r., Komisja/Włochy i Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272), na który Sąd się powołał, żadne wyjątkowe i nowe okoliczności w rozpatrywanym przypadku nie wymagają takiego uzasadnienia. Nie ulega w szczególności wątpliwości, że skutkiem omawianych środków podatkowych było obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, i że HUIG i ich członkowie prowadzili działalność na europejskich zliberalizowanych rynkach, na których konkurowali z innymi podmiotami i że korzyści wynikające z tych środków nie były niewielkimi kwotami.

76 Sąd niesłusznie uznał, że sporna decyzja nie została wystarczająco uzasadniona w odniesieniu do istnienia ryzyka zakłócenia konkurencji na rynku, na którym prowadzili działalność HUIG, gdy w decyzji tej nie wyjaśniono powodów, dla jakich HUIG miały tworzyć z ich członkami jednostkę gospodarczą. Niezależnie od tego istnienie zakłócenia konkurencji na tym rynku jest wystarczające do wykazania, że owa przesłanka stosowania art. 107 ust. 1 TFUE jest spełniona.

77 Królestwo Hiszpanii zauważa, że Komisja rozwija swój też jedną jednostkę gospodarczej utworzonej przez HUIG i ich członków, powołaną po raz pierwszy przed Sądem. Owa teza godzi w samą istotę HUIG, które jest prostym instrumentem umożliwiający ukierunkowanie korzyści podatkowych. Ponadto, gdyby, poprzez odniesienie się do „HUIG lub [do] ich inwestorów” w spornej decyzji, Komisja zamierzała wskazać, że tworzyli oni jednostkę gospodarczą, powinna przedstawić wystarczające uzasadnienie tej oceny. Podobnie przynależność HUIG do konkretnego sektora działalności nie została wyraźnie wyjaśniona w tej decyzji. Sąd zatem słusznie stwierdził, że decyzja ta nie została wystarczająco uzasadniona.

78 Wbrew twierdzeniom Komisji Sąd nie wymagał w odniesieniu do ryzyka zakłócenia konkurencji i wpływu na wymianę handlową, bardziej szczegółowego uzasadnienia niż to wymagane w orzecznictwie i odniesienie do wyroku z dnia 30 kwietnia 2009 r., Komisja/Włochy i Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272) w zaskarżonym wyroku, nie miało decydującego znaczenia dla rozumowania, które doprowadziło do ustalenia Sądu dotyczących uzasadnienia spornej decyzji. Niemniej jednak występuje podobieństwo między okolicznościami zaistniałymi w sprawie, w której wydano ten wyrok, a okolicznościami niniejszej sprawy. Ponadto, jako że Komisja nie określiła grupy lub kategorii przedsiębiorstw, które skorzystały z omawianych środków podatkowych, nie można zarzucić Sądowi, iż uznał, że uchybiła ona czemuś na niej obowiązującemu uzasadnieniu tak w odniesieniu do zakłócenia konkurencji i wpływu na wymianę handlową, ponieważ istnieje wzajemne powiązanie między selektywnością korzyści i zakłóceniem konkurencji.

79 Lico Leasing i PYMAR uważają również, że, zakładając, iż teza jednostki gospodarczej utworzonej przez HUIG i ich członków była zawarta w spornej decyzji, owa decyzja była w tym zakresie dotknięta brakiem uzasadnienia, jak pociągowało zauważyć Sąd. Podobnie zauważają one, że Sąd nie wymagał dodatkowego uzasadnienia w odniesieniu do ryzyka zakłócenia

konkurencji i wpływu na wymiany handlowe, ale stwierdzić całkowity brak uzasadnienia w tej kwestii. Jeżeli chodzi bowiem o żądany przypadek, w którym zakłócenie konkurencji występuje, zdaniem Komisji, na dwóch odrębnych szczeblach, konieczne byłoby, zdaniem Lico Leasing i PYMAR, przedstawienie odpowiedniego uzasadnienia. Tymczasem twierdzenie zawarte w spornej decyzji, że beneficjenci korzyści wynikających z omawianych środków podatkowych prowadzili działalność we wszystkich sektorach gospodarki i korzyści te wzmacniały ich pozycję na odpowiednich rynkach, jest ogólne i nie wyjaśnia powodów, dla których SLP stwarza rzeczywiste ryzyko zakłócenia konkurencji i wpływu na wymiany handlowe między państwami członkowskimi. Jeżeli chodzi o wpływ na rynek czarteru bezzałogi oraz kupna i sprzedaży statków, sporna decyzja jest wadliwa ze względu na szereg sprzeczności i niespójności w odniesieniu do działalności HUIG, a co za tym idzie, również w odniesieniu do zdolności omawianych środków podatkowych do powodowania zakłócenia konkurencji i wpływu na wymiany handlowe.

80 Zdaniem Bankia i in. istnienie jednostki gospodarczej utworzonej przez HUIG i ich członków zostało podniesione zbyt późno i nie wynika ze spornej decyzji, skutkiem czego Sąd słuśnie zauważył, że po prostu brak uzasadnienia decyzji. Biorąc pod uwagę szczególne okoliczności niniejszej sprawy, obowiązkiem Komisji było, jak twierdzi Bankia i in., przedstawienie dodatkowych wskazówek pozwalających zrozumieć, w jaki sposób korzyści zatrzymane przez inwestorów, a nie przedsiębiorstwa usługowe lub stocznie, mogły zakłócić konkurencję lub zagrazić jej zakłóceniem oraz wpłynąć na wymiany handlowe na rynkach, na których ci inwestorzy prowadzili działalność.

81 Aluminios Cortizo utrzymuje, że Komisja nie wskazała w spornej decyzji powodów, dla których nie oceniła selektywności korzyści wynikających z omawianych środków podatkowych na rynku przemysłu stocznioowego, będącego jedynym rynkiem, którego dotyczyła pomoc. Ponadto Komisja stoi na stanowisku, że żadne zakłócenie konkurencji nie mogło zostać stwierdzone, w sytuacji gdy inwestorzy prowadzili działalność we wszystkich sektorach gospodarki, ponieważ takie zakłócenie istnieje tylko wtedy, gdy omawiany środek jest selektywny. Jako że sporna decyzja nie zawiera wyjaśnień w tym zakresie, Sąd słuśnie stwierdził brak uzasadnienia tej decyzji. Ponieważ HUIG ze swej strony są jedynie instrumentami finansowymi wynikającymi ze zwykłego wykonania postanowień umownych, nie uczestniczyły one w jakimkolwiek rynku, skutkiem czego zakłócenie konkurencji nie mogło o tym bardziej zostać stwierdzone w tym zakresie.

Ocena Trybunału

82 Jak przypomina Sąd w pkt 185 zaskarżonego wyroku, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem uzasadnienie, jakiego wymaga art. 296 TFUE, powinno być dostosowane do charakteru rozpatrywanego aktu i przedstawiać w sposób jasny i jednoznaczny rozumowanie instytucji, która wydała zaskarżony akt, pozwalając zainteresowanym poznać podstawy podjętej decyzji, a sądowi Unii dokonać jej kontroli. Nie ma wymogu, by uzasadnienie wyszczególniało wszystkie istotne elementy faktyczne i prawne, ponieważ ocena, czy uzasadnienie aktu spełnia wymogi art. 296 TFUE, winna opierać się nie tylko na jego brzmieniu, ale także uwzględniać okoliczności jego wydania, jak również całość przepisów prawa regulującego daną dziedzinę (zob. w szczególności wyroki: z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja, C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 88; a także z dnia 2 grudnia 2009 r., Komisja/Irlandia, C-89/08 P, EU:C:2009:742, pkt 77).

83 Powyższa zasada stosowana przy uznawaniu danego środka za pomoc państwa wymaga wskazania powodów, dla których Komisja uznaje, że środek ten jest objęty zakresem zastosowania art. 107 ust. 1 TFUE. W tym względzie nawet w przypadkach, w których z

okoliczności przyznania pomocy wynika, że może ona wywierać wpływ na wymiany handlowe między państwami członkowskimi i zakłóca konkurencję czy też grozi jej zakłóceniem, Komisja musi w uzasadnieniu swej decyzji co najmniej powołać się na te okoliczności (wyroki: z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja, C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 89; a także z dnia 30 kwietnia 2009 r., Komisja/Włochy i Wam, C-494/06 P, EU:C:2009:272, pkt 49).

84 W odniesieniu do przesłanki zakłócenia konkurencji, jak przypomina Sąd w pkt 188 zaskarżonego wyroku, z orzecznictwa Trybunału wynika, że pomoc mająca na celu uwolnienie przedsiębiorstwa od kosztów, które musi ono ponosić w ramach zwykłego zarządu lub swojej normalnej działalności, zakłóca co do zasady warunki konkurencji (wyroki: z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja, C-156/98, EU:C:2000:467, pkt 30; z dnia 3 marca 2005 r., Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, pkt 55).

85 Jeżeli chodzi o przesłankę wpływu na wymiany handlowe, jak przypomina Sąd w pkt 191 zaskarżonego wyroku, z orzecznictwa Trybunału wynika, że przyznanie przez państwo członkowskie na rzecz niektórych podatników pomocy w postaci obniżenia podatku należy uznać za mogące wpłynąć na wymiany handlowe i w konsekwencji spełniające ów warunek, jeżeli podatnicy ci prowadzą działalność gospodarczą, która jest obiektem tego rodzaju wymian, albo jeżeli nie można wykluczyć, że konkurują oni z podmiotami mającymi siedzibę w innych państwach członkowskich (wyroki: z dnia 3 marca 2005 r., Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, pkt 35; a także z dnia 30 kwietnia 2009 r., Komisja/Włochy i Wam, C-494/06 P, EU:C:2009:272, pkt 51). Co więcej, jeżeli pomoc przyznana przez państwo członkowskie wzmacnia pozycję przedsiębiorstwa w stosunku do innych przedsiębiorstw konkurujących w ramach wewnętrznej wymiany handlowej, należy uznać, że wspomniana pomoc ma wpływ na te ostatnie przedsiębiorstwa (wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r., Cassa di Risparmio di Firenze i in., C-222/04, EU:C:2006:8, pkt 141).

86 Również zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, do celów zakwalifikowania działania krajowego jako „pomocy państwa” nie jest konieczne stwierdzenie faktycznego wpływu pomocy na wymiany handlowe między państwami członkowskimi i rzeczywistego zakłócenia konkurencji, lecz jedynie zbadanie, czy pomoc może mieć wpływ na te wymiany handlowe i zakłóca konkurencję (wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r., Cassa di Risparmio di Firenze i in., C-222/04, EU:C:2006:8, pkt 140 i przytoczone tam orzecznictwo).

87 W niniejszej sprawie w pkt 169–173 zaskarżonego wyroku, Sąd, starając się ustalić, czy dokonana przez Komisję analiza omawianych środków podatkowych pozwala uznać, że korzyści uzyskane przez inwestorów, a nie HUIG, spełniają przesłankę dotyczącą selektywności, uznaje, iż określona w spornej decyzji działalność objęta tymi środkami, a mianowicie nabycie statków w drodze umów leasingu, w szczególności w celu prowadzenia czarteru bez załogi lub ich późniejszej odsprzedaży, była prowadzona przez HUIG utworzone do celów SLP. Zauważa on, że w związku z tym, jeżeli Komisja stwierdzi, iż korzyści uzyskane przez inwestorów są selektywne ze względu na prowadzenie tej działalności, powinna wyjaśnić w zaskarżonej decyzji, że działalność HUIG była zbieżna z działalnością ich członków lub że przynajmniej można by o im ją przypisać. Sąd zwróci uwagę, że sporna decyzja nie zawiera żadnego wyjaśnienia w tym względzie, iż Komisja stwierdziła jedynie, że omawiane środki przynoszą selektywne korzyści HUIG lub ich inwestorom, nie przedstawiając jakiegokolwiek dodatkowego wyjaśnienia i nie wyjaśniając w szczególności, dlaczego można uznać, że członkowie HUIG wykonują działalność gospodarczą tych ugrupowań, tak jak gdyby tworzyli jeden podmiot prawny lub gospodarczy.

88 Sąd zauważa także w pkt 174 zaskarżonego wyroku, że przedstawione w motywie 172 spornej decyzji stwierdzenie, zgodnie z którym inwestorzy „prowadzą poprzez ugrupowania

interesów gospodarczych działano?? na rynkach czarteru bez za?ogi oraz kupna i sprzeda?y statków morskich”, wydaje si? przeczy? innym motywom tej decyzji.

89 Wobec powy?szego S?d uzna? w pkt 176 i 177 zaskar?onego wyroku, ?e sam sformu?owany przez Komisj? w motywie 157 spornej decyzji wniosek, zgodnie z którym SLP faworyzuje niekt?re rodzaje działano?ci HUIG, nie by? wystarczaj?cy w celu stwierdzenia selektywnego charakteru korzy?ci uzyskanych przez inwestorów i ?e, je?eli decyzj? t? nale?y rozumie? w taki sposób, i? inwestorzy wykonuj? poprzez HUIG utworzone dla celów SLP szczególn? działano?? tych ugrupowa?, wspomniana decyzja jest w tym zakresie dotkli?ta brakiem uzasadnienia, a nawet sprzeczno?ci?.

90 Ponadto S?d orzek? w pkt 208 zaskar?onego wyroku, ?e Komisja naruszy?a ci???cy na niej obowi?zek uzasadnienia, stwierdzaj?c w motywach 171–173 spornej decyzji, i? omawiane ?rodki mog? zak?óci? konkurencj? i wp?yn?? na wymian? handlow? mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi. Orzekaj?c tak, S?d stwierdzi?, po pierwsze, w pkt 198–204 tego wyroku w istocie, ?e twierdzenie Komisji, i? inwestorzy prowadz? działano?? we wszystkich sektorach gospodarki i korzy?ci wzmacniaj? ich pozycj? na odpowiednich rynkach, nie by?o wystarczaj?co uzasadnione, gdy? chodzi o twierdzenie o charakterze ogólnym, które mo?na zastosowa? do ka?dego rodzaju wsparcia ze strony pa?stwa, poniewa? Komisja nie podnosi ?adnej konkretnej okoliczno?ci, która uzasadnia to stwierdzenie, mimo ?e, z uwagi na szczególne okoliczno?ci, o których mowa we wspomnianej decyzji, to do Komisji nale?a?o przedstawienie dodatkowych wskazówek pozwalaj?cych zrozumie?, w jaki sposób korzy?ci zatrzymane przez inwestorów, a nie przedsi?biorstwa ?eglugowe lub stocznie, mog?y zak?óci? konkurencj? lub grozi? jej zak?óceniem i wp?yn?? na wymian? handlow? na rynkach, na których ci inwestorzy działaj?.

91 Po drugie, w pkt 205–207 zaskar?onego wyroku S?d uzna?, ?e przedstawione w motywie 172 spornej decyzji stwierdzenie, zgodnie z którym w drodze operacji wspieranych w ramach SLP inwestorzy prowadz? poprzez HUIG działano?? na rynkach czarteru bez za?ogi oraz kupna i sprzeda?y statków morskich, otwartych na wewn?trzunijn? wymian? handlow?, poniewa? Komisja nie wyja?ni?a w tej decyzji, dlaczego HUIG utworzone dla celów SLP i ich cz?onkowie tworz? jeden podmiot prawny lub gospodarczy, tak ?e działano?? HUIG mo?e zosta? przypisana ich cz?onkom.

92 W tym wzgl?dzie nale?y stwierdzi?, ?e wszystkie powy?sze uwagi opieraj? si? na za?o?eniu, i? jedynie inwestorzy, a nie HUIG, mogli zosta? uznani za beneficjentów korzy?ci wynikaj?cych z omawianych ?rodków podatkowych i ?e nale?y zatem zbada?, czy korzy?ci, które uzyskali inwestorzy, a nie HUIG, mia?y selektywny charakter, czy mog?y zak?óca? konkurencj? i wp?ywa? na wymian? handlow? mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi oraz czy uzasadnienie spornej decyzji by?o wystarczaj?ce w zakresie analizy tych kryteriów. Jak wynika za? z badania zastrze?enia pierwszego zarzutu pierwszego, za?o?enie to jest b???dne.

93 Co wi?cej, w celu dokonania oceny, czy uzasadnienie spornej decyzji by?o wystarczaj?ce w odniesieniu do selektywno?ci korzy?ci wynikaj?cych z omawianych ?rodków podatkowych, zak?ócenia konkurencji i wp?ywu na wymian? handlow? mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, nale?y zbada? tre?? tej decyzji jako ca?o?ci.

94 Opisuj?c struktur? podatkow? SLP w pkt 2.2 spornej decyzji, Komisja, w motywach 15–20 tej decyzji, wskaza?a, ?e celem systemu SLP jest generowanie okre?lonych korzy?ci podatkowych na rzecz HUIG i inwestorów nale??cych do HUIG. Wyja?ni?a ona, w jaki sposób, jak wskazano w pkt 9 niniejszego wyroku, HUIG gromadzi korzy?ci podatkowe w dwóch etapach dzi?ki po??czeniu omawianych ?rodków podatkowych. W pkt 5.3.2.6 wspomnianej decyzji Komisja wyja?ni?a, ?e korzy?ci gospodarcze wynikaj?ce z powy?szego systemu odpowiadaj? korzy?ciom, jakich nie uzyska?oby HUIG w ramach takiej samej operacji finansowania jedynie

poprzez zastosowanie ogólnych ?rodków, a mianowicie sumie: kwoty odsetek zaoszcz?dzonych na nale?nej kwocie podatku odroczonego w zwi?zku z wcze?niejsz? amortyzacj?, kwoty niezap?aconego podatku lub kwoty odsetek zaoszcz?dzonych w zwi?zku z odroczeniem podatku w ramach systemu podatku tona?owego oraz kwoty niezap?aconego podatku od zysku ze sprzeda?y aktywów trwa?ych osi?gni?tego w wyniku sprzeda?y statku. Stwierdzi?a ona w pkt 5.3.3 tej decyzji, ?e SLP wi?za?o si? zatem z wykorzystaniem zasobów publicznych w formie utraty wp?ywów podatkowych i niezyskanych odsetek.

95 W odniesieniu do przedsi?biorstw ?eglugowych i stoczni Komisja w szczególno?ci wskaza?a w motywach 162 i 167–170 spornej decyzji, ?e w sensie ekonomicznym znaczna cz??? korzy?ci podatkowych skumulowanych przez HUIG jest przekazywana przedsi?biorstwom ?eglugowym poprzez obni?k? cen, ale, i? korzy?ci osi?gni?te przez przedsi?biorstwa ?eglugowe i po?rednio przez stocznie nie mog? zosta? przypisane pa?stwu, poniewa? wynikaj? z kombinacji transakcji prawnych przeprowadzanych mi?dzy jednostkami prywatnymi.

96 Je?li chodzi o HUIG i o „inwestorów”, Komisja niew?tpliwie stwierdzi?a, w motywie 28 spornej decyzji, ?e „[p]oniewa? HUIG zaanga?owane w operacje SLP s? uwa?ane przez ich cz?onków bardziej za narz?dzie inwestycyjne ni? za sposób wspólnego dzia?ania, niniejsza decyzja odnosi si? do HUIG jako do inwestorów” i nie stwierdzi?a w tej decyzji, ?e HUIG i inwestorzy tworzyli jednostk? gospodarcz?.

97 Ponadto z motywu tego ani z ca?o?ci spornej decyzji nie wynika, ?e Komisja zgodzi?a si? z tez?, i? HUIG by?y jedynie zwyk?ymi po?rednikami inwestycyjnymi, ani ?e podmioty, które wskaza?a ona jako „inwestorów”, by?y traktowane przez ni? inaczej ni? cz?onkowie HUIG. Komisja wskaza?a natomiast w motywie 126 spornej decyzji, ?e omawiane HUIG s? przedsi?biorstwami w rozumieniu art. 107 TFUE i, w motywie 140 tej decyzji, ?e ich status przejrzysto?ci podatkowej umo?liwia jedynie ró?nym podmiotom udzia? w dowolnej dzia?alno?ci gospodarczej i jej finansowanie. W ramach swej analizy selektywno?ci korzy?ci wynikaj?cych z omawianych ?rodków podatkowych, w pkt 5.3.2 tej decyzji, w szczególno?ci w motywie 161 tej decyzji, Komisja okre?li?a HUIG jako jednostki, którym omawiane ?rodki podatkowe zosta?y przyznane, i jako beneficjentów tych ?rodków i wskaza?a w motywie 157 wspomnianej decyzji, ?e ?rodki te sprzyja?y dzia?alno?ci w zakresie zakupu statków w drodze umów leasingu, w szczególno?ci w celu prowadzenia czarteru bez za?ogi lub pó?niejszej odsprzeda?y, wykonywanej przez HUIG.

98 Wielokrotnie, w szczególno?ci w motywach 16, 17, 28, 29 i 45 spornej decyzji, Komisja przywo?a?a w niej po?cie „przejrzysto?ci podatkowej” HUIG, którego konsekwencj? by?o przekazanie ich cz?onkom ca?o?ci korzy?ci wynikaj?cych z omawianych ?rodków podatkowych. I tak w motywie 166 tej decyzji zauwa?y?a ona, ?e „[w] ramach operacji systemu leasingu podatkowego pa?stwo przekazuje na pocz?tku swoje zasoby ugrupowaniu interesów gospodarczych poprzez finansowanie korzy?ci selektywnych[; z]godnie z zasadami przejrzysto?ci podatkowej ugrupowanie interesów gospodarczych przekazuje nast?pnie zasoby pa?stwowe swoim inwestorom”.

99 W szczególno?ci, przedstawiaj?c wszystkie powy?sze okoliczno?ci, badaj?c przes?ank? dotycz?c? zak?ócenia konkurencji i przes?ank? zak?ócenia wymiany handlowej w motywach 171–173 spornej decyzji, Komisja zauwa?y?a, ?e cz?onkowie HUIG prowadz? dzia?alno??? w ró?nych sektorach gospodarki, w szczególno?ci w sektorach otwartych na wymian? handlow? mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi i ?e ponadto w drodze operacji wspieranych w ramach SLP, prowadzili oni poprzez HUIG dzia?alno??? na rynkach czarteru bez za?ogi oraz kupna i sprzeda?y statków, które s? równie? otwarte na wymian? handlow? mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, skutkiem czego korzy?ci wynikaj?ce z SLP wzmacnia?y ich pozycj? na odpowiednich rynkach, co

zak?óca?o konkurencj? lub grozi?o jej zak?óceniem. Dosz?a ona do wniosku, ?e korzy?ci gospodarcze, jakie uzyskiwali HUIG i ich inwestorzy, mog?y mie? wp?yw na wymian? handlow? mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi oraz zak?óca? konkurencj? na rynku wewn?trznym.

100 Oprócz tego, ?e stwierdzenie, zgodnie z którym inwestorzy prowadzili poprzez HUIG dzia?alno?? na rynkach czarteru bez za?ogi oraz kupna i sprzeda?y statków nie jest sprzeczne z motywem 28 spornej decyzji, nie jest ono równie?, wbrew temu, co zauwa?y? S?d w pkt 175 zaskar?onego wyroku, sprzeczne z motywem 27 tej decyzji, w my?l którego HUIG mia?y odr?bn? osobowo?? prawn? od swoich cz?onków.

101 Z tych okoliczno?ci wynika, ?e Komisja przedstawi?a w spornej decyzji wskazówki pozwalaj?ce zrozumie? powody, dla których uzna?a, i? korzy?ci wynikaj?ce z omawianych ?rodków podatkowych mia?y charakter selektywny i mog?y wp?yn?? na wymian? handlow? mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi i zak?óci? konkurencj? i ?e, ze wzgl?du na szczególne okoliczno?ci niniejszej sprawy, uzasadni?a ona t? decyzj? w wystarczaj?cy sposób i bez wewn?trznej sprzeczno?ci w tym zakresie, spe?niaj?c wymogi okre?lone w art. 296 TFUE, sprecyzowane w orzecznictwie wskazanym w pkt 82–86 niniejszego wyroku.

102 Z powy?szego wynika, ?e nale?y uwzgl?dni? zastrze?enie drugie cz??ci pierwszej zarzutu pierwszego oraz zarzut drugi.

103 W konsekwencji nale?y uchyli? zaskar?one postanowienie.

W przedmiocie przekazania sprawy S?dowi

104 Zgodnie z art. 61 akapit pierwszy statutu Trybuna?u Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej w przypadku uchylenia orzeczenia S?du Trybuna? mo?e wyda? orzeczenie ostateczne w sprawie, je?li stan post?powania na to pozwala, lub skierowa? spraw? do ponownego rozpoznania przez S?d.

105 W niniejszej sprawie, poniewa? S?d zbada? tylko cz??? licznych zarzutów podniesionych przez strony, Trybuna? uwa?a, ?e niniejsza sprawa nie znajduje si? na etapie pozwalaj?cym na wydanie orzeczenia. Wobec tego nale?y skierowa? spraw? do ponownego rozpoznania przez S?d.

W przedmiocie kosztów

106 Ze wzgl?du na fakt, ?e sprawa zostaje przekazana S?dowi do ponownego rozpoznania, rozstrzygni?cie o kosztach nast?pi w orzeczeniu ko?cz?cym post?powanie w sprawie.

107 Zgodnie z art. 140 § 3 regulaminu post?powania, maj?cym zastosowanie do post?powania odwo?awczego na podstawie art. 184 § 1 tego regulaminu, Bankia i in. i Aluminios Cortizo, które przyst?pi?y do sprawy w charakterze interwenientów, pokrywaj? w?asne koszty.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (druga izba) orzeka, co nast?puje:

- 1) **Wyrok S?du Unii Europejskiej z dnia 17 grudnia 2015 r., Hiszpania i in./Komisja (T? 515/13 i T?719/13, EU:T:2015:1004), zostaje uchylony**
- 2) **Sprawa zostaje przekazana S?dowi Unii Europejskiej do ponownego rozpoznania.**
- 3) **Rozstrzygni?cie o kosztach nast?pi w orzeczeniu ko?cz?cym post?powanie w sprawie.**
- 4) **Bankia SA, Asociación Española de Banca, Unicaja Banco SA, Liberbank SA, Banco de Sabadell SA, Banco Gallego SA, Catalunya Banc SA, Caixabank SA, Banco de Santander SA, Santander Investment SA, Naviera Séneca AIE, Industria de Diseño Textil SA, Naviera**

Nebulosa de Omega AIE, Banco Mare Nostrum SA, Abanca Corporación Bancaria SA, Ibercaja Banco SA, Banco Grupo Cajatres SAU, Naviera Bósforo AIE, Joyería Tous SA, Corporación Alimentaria Guissona SA, Naviera Muriola AIE, Poal Investments XXI SL, Poal Investments XXII SL, Naviera Cabo Vilaboa C?1658 AIE, Naviera Cabo Domaio C?1659 AIE, Caamaño Sistemas Metálicos SL, Blumaq SA, Grupo Ibérica de Congelados SA, RNB SL, Inversiones Antaviana SL, Banco de Caja España de Inversiones, Salamanca y Soria SAU, Banco de Albacete SA, Bodegas Muga SL i Aluminios Cortizo SAU pokrywaj? w?asne koszty.

Podpisy

* J?zyk post?powania: hiszpa?ski.