

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 25. julija 2018(*)

„Pritožba – Državne pomoči – člen 107(1) PDEU – Davčna shema, ki se uporablja za določene dogovore o finančnem najemu za pridobitev ladij (španski sistem poslovnega najema) – Opredelitev upravičencev do pomoči – Pogoji v zvezi s selektivnostjo – Izkrivljanje konkurence in vpliv na trgovino med državami članicami – Obveznost obrazložitve“

V zadevi C-128/16 P,

zaradi pritožbe na podlagi člena 56 Statuta Sodišča Evropske unije, vložene 29. februarja 2016,

Evropska komisija, ki jo zastopajo V. Di Bucci, E. Gippini Fournier in P. Nemešková, agenti,
pritožnica,

druge stranke v postopku so

Kraljevina Španija, ki jo zastopa A. Sampol Pucurull, agent,

Lico Leasing SA s sedežem v Madridu (Španija),

Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA s sedežem v Madridu,

ki ju zastopata M. Merola, avvocato, in M. Sánchez, abogado,

tožeče stranke na prvi stopnji,

Bankia SA s sedežem v Valencii (Španija),

Asociación Española de Banca s sedežem v Madridu,

Unicaja Banco SA s sedežem v Malagi (Španija),

Liberbank SA s sedežem v Madridu,

Banco de Sabadell SA s sedežem v Sbadellu (Španija),

Banco Gallego SA s sedežem v Santiagu de Compostela (Španija),

Catalunya Banc SA s sedežem v Barceloni,

Caixabank SA s sedežem v Barceloni,

Banco Santander SA s sedežem v Santanderju (Španija),

Santander Investment SA s sedežem v Boadilli del Monte (Španija),

Naviera Séneca AIE s sedežem v Las Palmasu de Grand Canaria (Španija),

Industria de Diseño Textil SA s sedežem v Arteixu (Španija),

Naviera Nebulosa de Omega AIE s sedežem v Las Palmasu de Grand Canaria,

Banco Mare Nostrum SA s sedežem v Madridu,

Abanca Corporación Bancaria SA s sedežem v Betanzosu (Španija),

Ibercaja Banco SA s sedežem v Zaragozi (Španija),

Banco Grupo Cajatres SAU s sedežem v Zaragozi,

Naviera Bósforo AIE s sedežem v Las Palmasu de Grand Canaria,

Joyería Tous SA s sedežem v Lérídi (Španija),

Corporación Alimentaria Guissona SA s sedežem v Guissoni (Španija),

Naviera Muriola AIE s sedežem v Madridu,

Poal Investments XXI SL s sedežem v San Sebastián de los Reyes (Španija),

Poal Investments XXII SL s sedežem v San Sebastián de los Reyes,

Naviera Cabo Vilaboa C?1658 AIE s sedežem v Madridu,

Naviera Cabo Domaio C?1659 AIE s sedežem v Madridu,

Caamaño Sistemas Metálicos SL s sedežem v Culleredu (Španija),

Blumaq SA s sedežem v La Vallu d'Uixó (Španija),

Grupo Ibérica de Congelados SA s sedežem v Vigu (Španija),

RNB SL s sedežem v La Pobli de Vallbona (Španija),

Inversiones Antaviana SL s sedežem v Paterni (Španija),

Banco de Caja España de Inversiones, Salamanca y Soria SAU s sedežem v Madridu,

Banco de Albacete SA s sedežem v Boadilli del Monte,

Bodegas Muga SL s sedežem v Haru (Španija),

ki jih zastopajo J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero, A. Lamadrid de Pablo, abogados,

Aluminios Cortizo SAU s sedežem v Padrónu (Španija), ki jo zastopa A. Beiras Cal, abogado, intervenientke v pritožbenem postopku,

SODIŠ?E (drugi senat),

v sestavi M. Ileši?, predsednik senata, A. Rosas, sodnik, C. Toader, A. Prechal, sodnici, in E. Jaraši?nas (poro?evalec), sodnik,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodna tajnica: L. Carrasco Marco, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 1. marca 2018,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Evropska komisija s pritožbo predlaga razveljavitev sodbe Splošnega sodiš?a Evropske unije z dne 17. decembra 2015, Španija in drugi/Komisija (T?515/13 in T?719/13, EU:T:2015:1004, v nadaljevanju: izpodbijana sodba), s katero je Splošno sodiš?e Sklep Komisije z dne 17. julija 2013 o shemi pomo?i SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), ki jo izvaja Španija – Dav?na shema, ki se uporablja za dolo?ene dogovore o finan?nem najemu, znana tudi kot španski sistem poslovnega najema (2014/200/EU) (UL 2014, L 144, str. 1, v nadaljevanju: sporni sklep) – razglasilo za ni?en.

Dejansko stanje

2 Dejansko stanje spora, kot izhaja iz izpodbijane sodbe, je mogo?e povzeti, kot sledi.

3 Komisija je po prejemu pritožb v zvezi s tem, da se je s španskim sistemom poslovnega najema, kot se je uporabljal za nekatere pogodbe o finan?nem najemu za pridobitev ladij (v nadaljevanju: ŠSPN), podjetjem za pomorske prevoze omogo?alo, da ladje, zgrajene v španskih ladjedelnicah, pridobijo po ceni, ki je znižana za od 20 % do 30 %, s Sklepom C(2011) 4494 final z dne 29. junija 2011 (UL 2011, C 276, str. 5) za?ela formalni postopek preiskave iz ?lena 108(2) PDEU.

4 Komisija je med tem postopkom ugotovila, da se je ŠSPN vse do izdaje tega sklepa uporabljal za transakcije, pri katerih je šlo za to, da so ladjedelnice gradile ladje, ki so jih pridobila podjetja za pomorske prevoze, te transakcije pa so bile financirane prek *ad hoc* pravne in finan?ne strukture, ki jo je organizirala banka. ŠSPN je za vsako naro?ilo ladje zajemal podjetje za pomorske prevoze, ladjedelnico, banko, lizinško družbo ter gospodarsko interesno združenje (v nadaljevanju: GIZ), ki so ga sestavljali banka in vlagatelji, ki so kupovali deleže v tem GIZ. To GIZ je ladjo od lizinške družbe zakupilo od za?etka njene gradnje in jo nato dalo v zakup podjetju za pomorske prevoze v okviru pogodbe o zakupu plovila brez posadke. GIZ se je zavezalo, da bo ob izteku lizinške pogodbe ladjo kupilo, podjetje za pomorske prevoze pa se je zavezalo, da jo bo kupilo ob izteku pogodbe o zakupu plovila brez posadke. Iz spornega sklepa je razvidno, da je šlo za dav?no shemo, katere namen je bil pridobitev dav?nih ugodnosti za vlagatelje, zbrane v okviru dav?no transparentnega GIZ, in prenos dela teh ugodnosti na podjetje za pomorske prevoze v obliki popusta na ceno ladje.

5 Komisija je ugotovila, da se je s transakcijami v okviru ŠSPN kombiniralo pet ukrepov, dolo?enih v ve? dolo?bah Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kraljeva zakonodajna uredba 4/2004 o potrditvi prenovitve zakona o davku od dohodkov pravnih oseb) z dne 5. marca 2004 (BOE št. 61 z

dne 11. marca 2004, str. 10951, v nadaljevanju: TRLIS) in Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (kraljeva uredba 1777/2004 o potrditvi uredbe o davku od dohodkov pravnih oseb) z dne 30. julija 2004 (BOE št. 189 z dne 6. avgusta 2004, str. 37072, v nadaljevanju: RIS). Ti ukrepi so bili pospešena amortizacija zakupljenih sredstev, določena v členu 115(6) TRLIS, diskrecijska uporaba predčasne amortizacije zakupljenih sredstev, ki izhaja iz člena 48(4) in člena 115(11) TRLIS ter člena 49 RIS, določbe v zvezi z GIZ, sistem davka na tonažo iz členov od 124 do 128 TRLIS ter določbe člena 50(3) RIS.

6 V skladu s členom 115(6) TRLIS se je pospešena amortizacija zakupljenega sredstva začela, ko je sredstvo postalo funkcionalno, torej šele po tem, ko je bilo sredstvo predano zakupniku in ko ga je ta začel uporabljati. Člen 115(11) TRLIS pa je določal, da je lahko ministrstvo za gospodarstvo in finance na uradno prošnjo zakupnika določilo, da se amortizacija začne prej. Člen 115(11) TRLIS je za to predčasno amortizacijo določal dva splošna pogoja. Posebni pogoji, ki so veljali za GIZ, so bili določeni v členu 48(4) TRLIS. Postopek odobritve iz člena 115(11) TRLIS je bil podrobneje določen v členu 49 RIS.

7 Sistem davka na tonažo je bil leta 2002 v skladu s Smernicami Skupnosti o državni pomoči za pomorski promet z dne 5. julija 1997 (UL 1997, C 205, str. 5), kakor so bile spremenjene 17. januarja 2004 (UL 2004, C 13, str. 3), z Odločbo Komisije C(2002) 582 final z dne 27. februarja 2002 o državni pomoči N 736/2001, ki jo izvaja Španija – Sistem obdavčitve družb za pomorski prevoz glede na tonažo (UL 2004, C 38, str. 4), odobren kot državna pomoč, ki je združljiva z notranjim trgov. V okviru tega sistema se podjetja, ki so vpisana v enega od registrov podjetij za pomorske prevoze in ki so v ta namen pridobila odobritev davčnega organa, ne obdavčujejo glede na dobiček in izgubo, temveč glede na tonažo. Španska zakonodaja GIZ omogoča, da se vpišejo v enega od teh registrov, čeprav niso podjetja za pomorske prevoze.

8 Člen 125(2) TRLIS je določal poseben postopek za ladje, ki so ob prehodu na sistem obdavčitve po tonaži že bile kupljene, in rabljene ladje, ki so bile kupljene, ko je bilo podjetje že upravičeno do tega sistema. Morebitni kapitalski dobički so bili ob običajni uporabi navedenega sistema obdavčeni ob prehodu na sistem obdavčitve po tonaži in predpostavljalo se je, da se obdavčitev kapitalskih dobičkov, čeprav je zapoznala, izvede, ko se plovilo proda ali razgradi. Vendar je člen 50(3) RIS z odstopanjem od te določbe določal, da se za ladje, kadar so bile nabavljene ob uveljavljanju odkupne opcije v okviru lizinske pogodbe, ki so jo davčni organi predhodno odobrili, šteje, da gre za nove, nerabljene ladje v smislu člena 125(2) TRLIS, ne da bi se upoštevalo, da so že bile amortizirane, tako da morebitni kapitalski dobički niso bili obdavčeni. To odstopanje, ki Komisiji ni bilo priglašeno, se je uporabljalo le za posebne lizinske pogodbe, ki so jih davčni organi odobrili v okviru prošenj za uporabo predčasne amortizacije v skladu s členom 115(11) TRLIS, to je za ladje, ki so bile pred kratkim zgrajene in dane v zakup, kupljene s transakcijami v okviru ŠSPN in ki so bile, razen zgolj ob eni izjemi, zgrajene v španskih ladjedelnicah.

9 GIZ je z uporabo vseh teh ukrepov davčne ugodnosti pridobilo v dveh fazah. V prvi fazi se je predčasna in pospešena amortizacija ladje, ki je bila vzeta v lizing, uveljavljala na podlagi splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb, ki je povzročil znatne izgube za GIZ, te pa so se lahko zaradi davčne transparentnosti GIZ odbile od lastnih dohodkov vlagateljev glede na njihov delež v GIZ. Medtem ko se ta predčasna in pospešena amortizacija cene ladje navadno pozneje izravna s povečanjem davkov, ki jih je treba plačati, kadar je ladja v celoti amortizirana ali prodana tako, da se ustvari dobiček, se je v drugi fazi davčni prihranek, ki je izhajal iz prenosa prvotnih izgub na vlagatelje, ohranil, ker je GIZ prešlo na sistem obdavčitve po tonaži, ki je omogočal popolno oprostitvev dobička, ustvarjenega ob prodaji ladje podjetju za pomorske prevoze.

10 Komisija je, čeprav je ocenila, da je treba ŠSPN opredeliti kot sistem, analizirala tudi

vsakega od zadevnih ukrepov posamično. S spornim sklepom je odločila, da med temi ukrepi, tisti, ki izhajajo iz člena 115(11) TRLIS v zvezi s predčasno amortizacijo zakupljenih sredstev, iz uporabe sistema obdavčitve po tonaži za neupravičena podjetja, ladje ali dejavnosti in iz člena 50(3) RIS (v nadaljevanju: zadevni davčni ukrepi), pomenijo državno pomoč v korist GIZ in njegovih vlagateljev, ki jo je Kraljevina Španija nezakonito izvajala od 1. januarja 2002 v nasprotju s členom 108(3) PDEU. Razglasila je, da zadevni davčni ukrepi niso združljivi z notranjim trgom, razen v delu, v katerem pomoč ustreza običajnemu tržnemu nadomestilu za posredovanje finančnih vlagateljev in v katerem se prenese na podjetja za pomorske prevoze, ki se lahko sklicujejo na določbe smernic za pomorski promet. Odločila je, da mora Kraljevina Španija to shemo pomoči odpraviti v delu, v katerem ni združljiva z notranjim trgom, in zagotoviti vračilo nezdružljive pomoči od vlagateljev GIZ, ki so jo prejeli, ne da bi jim bilo dopuščeno, da breme vračila prenesejo na druge osebe. Komisija je kljub temu odločila, da ni treba zagotovi vračila pomoči, ki je bila dodeljena v okviru transakcij financiranja, v zvezi s katerimi so se pristojni nacionalni organi zavezali dodeliti ugodnosti ukrepov na podlagi pravno zavezujočega akta, sprejetega pred 30. aprilom 2007, kar je datum objave njene Odločbe z dne 20. decembra 2006 o shemi pomoči, ki jo je izvajala Francija na podlagi člena 39 CA Splošnega zakonika o davkih – Državna pomoč C46/2004 (prej NN65/2004) (2007/256/ES) (UL 2007, L 112, str. 41), v *Uradnem listu Evropske unije*.

Postopek pred Splošnim sodiščem in izpodbijana sodba

11 Kraljevina Španija na eni strani ter družbi Lico Leasing SA in Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (v nadaljevanju: PYMAR) na drugi so v sodnem tajništvu Splošnega sodišča 25. septembra 2013 in 30. decembra 2013 vložile tožbo za razglasitev ničnosti spornega sklepa. Zadevi sta bili združeni za izdajo sodbe.

12 Splošno sodišče je z izpodbijano sodbo sporni sklep razglasilo za ničen in Komisiji naložilo plačilo stroškov.

Postopek pred Sodiščem in predlogi strank

13 S sklepoma predsednika Sodišča z dne 21. decembra 2016 je bila družbi Bankia SA in 32 preostalim subjektom (v nadaljevanju: Bankia in druge) ter družbi Aluminios Cortizo SAU dovoljena intervencija v podporo predlogom družb Lico Leasing in PYMAR.

14 Komisija s pritožbo Sodišču predlaga, naj izpodbijano sodbo razveljavi, zadevo vrne v razsojanje Splošnemu sodišču in tožečim strankam na prvi stopnji naloži plačilo stroškov.

15 Kraljevina Španija predlaga, naj se pritožba zavrne kot neutemeljena in Komisiji naloži plačilo stroškov.

16 Družbi Lico Leasing in PYMAR predlagata, naj se pritožba zavrže kot nedopustna, oziroma podredno, zavrne kot neutemeljena, in Komisiji naloži plačilo stroškov.

17 Družbe Bankia in druge ter družba Aluminios Cortizo Sodišču predlagajo, naj pritožbo zavrne kot neutemeljeno in Komisiji naloži plačilo stroškov.

Pritožba

Dopustnost

18 Družbi Lico Leasing in PYMAR izražata dvom o dopustnosti pritožbe, ki po njunem mnenju temelji na novih trditvah glede opredelitve upravičencev do prednosti, ki izhajajo iz zadevnih davčnih ukrepov, kot so trditve, v skladu s katerimi GIZ in vlagatelji tvorijo gospodarsko enoto, in

katerih namen je odprava pomanjkljivosti spornega sklepa.

19 Vendar je treba ugotoviti, da se ti pomisleki ne nanašajo na lastnost pritožbe, ki bi kot taka vplivala na njeno dopustnost, in da lahko nedopustnost zadevnih trditev, če se predpostavi, da je dokazana, vpliva le na nekatere trditve, ki jih je Komisija navedla v podporo svoji pritožbi in ki se nanašajo na opredelitev upravičencev do prednosti, ki izhajajo iz zadevnih davčnih ukrepov. Dopustnost navedenih trditev bo torej preučena v tej sodbi v okviru preučitve prvega dela prvega pritožbenega razloga.

20 Iz tega sledi, da je treba ugovor nedopustnosti, ki sta ga podali družbi Lico Leasing in PYMAR, zavrniti.

Prvi pritožbeni razlog

21 Komisija se s prvim pritožbenim razlogom sklicuje na napačno uporabo prava, do katere naj bi prišlo pri razlagi in uporabi člena 107(1) PDEU v zvezi s pojmom „podjetje“ in „selektivna prednost“.

Prvi del prvega pritožbenega razloga

22 Komisija v okviru prvega dela prvega pritožbenega razloga najprej trdi, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo pri opredelitvi upravičencev do pomoči in v zvezi s pojmi „podjetje“, „prednost“ in „selektivni ukrep“. Splošnemu sodišču nato očitno, da je s tem, da je ugotovilo, da sporni sklep v zvezi s tem ni bil obrazložen oziroma da je celo vseboval protislovno obrazložitev, kršilo člen 296 PDEU. Ta drugi oitek bo preučen skupaj z drugim pritožbenim razlogom.

– Trditve strank

23 Komisija v utemeljitev prvega oitka prvega dela prvega pritožbenega razloga trdi, da je Splošno sodišče s tem, da je opravilo izkrivljeno presojo položaja, ki mu je bil predložen, in s tem, da je zamešalo gospodarski pojem „podjetje“ s pojmom „davčni zavezanec“, napačno uporabilo pravo. Splošno sodišče naj bi v točkah od 116 do 118 izpodbijane sodbe napačno ugotovilo, da imajo lahko zaradi davčne transparentnosti GIZ prednosti od davčnih ugodnosti, dodeljenih tem združenjem, le njihovi člani. Splošno sodišče naj bi nato prav s to napačno ugotovitvijo, s katero se zanika obstoj GIZ, sposobnost teh združenj, da bi bila upravičena do katere koli davčne pomoči, in to, da so opravljala gospodarsko dejavnost v določenem sektorju, utemeljilo celotno izpodbijano sodbo in navedlo, da so zadevni davčni ukrepi splošni in da niso selektivni, ker naj bi lahko člani GIZ pripadali kateremu koli sektorju gospodarstva. Posledica tega razlogovanja naj bi bila ta, da bi lahko bilo vsako podjetje, organizirano v pravni obliki GIZ, deležno davčne ugodnosti, ne da bi bilo te ugodnosti mogoče kadar koli opredeliti kot „državne pomoči“.

24 Po mnenju Komisije to, da je naeloma lahko kdor koli član GIZ, ukrepa, ki očitno pomeni odstopanje od referenčnega okvira in ki se nameni le podjetjem, ki so dejavna v točno določenem sektorju dejavnosti, ne spremeni v splošni ukrep. V obravnavanem primeru naj bi bila dejavnost GIZ omejena na en sektor dejavnosti, to je financiranje pridobitve ladij prek lizinških pogodb, njihov zakup brez posadke in poznejša nadaljnja prodaja, upravičenci do prednosti, preučenih v spornem sklepu, pa naj bi bili GIZ in njihovi člani skupaj, oziroma drugače povedano, enotni subjekt, ki je sestavljen iz vsakega GIZ in njegovih članov.

25 Kraljevina Španija meni, da Splošno sodišče v nasprotju s trditvami Komisije v izpodbijani sodbi pojma „podjetje“ ali „davčni zavezanec“ ni razlagalo. S pritožbo naj bi se poskušala GIZ pripisati vloga podjetja, ki opravlja določeno dejavnost, medtem ko ta vloga v spornem sklepu ni

bila preužena, in v njej naj se ne bi upoštevalo, da je davžna transparentnost pomenila prenos davžnih ugodnosti na žlane GIZ, zaradi žesar so njihovi žlani postali pravi in edini naslovniki zadevnih ukrepov, kot naj bi bilo dokazano s spornim sklepom. Nazadnje, argumenti Komisije naj bi s tem, da se z njimi priznava, da je GIZ pomožni instrument pri dejavnosti njenih žlanov, da je to združenje prvotni upraviženec do davžnih ugodnosti in da to združenje te ugodnosti prenese na svoje žlane, ki postanejo konžni upraviženci, od katerih je treba, kot odreja Komisija, izterjati pomož, pripeljali do enakih ugotovitev, kot so tiste, do katerih je prišlo Splošno sodišže.

26 Družbi Lico Leasing in PYMAR trdita, da Splošno sodišže v zvezi z opredelitvijo upravižencev do prednosti, ki izhajajo iz zadevnih davžnih ukrepov, ki je vprašanje glede dejanskega stanja in ne pravno vprašanje, ni napažno uporabilo prava. Poleg tega naj ne bi bilo sporno, da GIZ ni mogože šteti za dejanske upravižence do davžnih ugodnosti, ki izhajajo iz zadevnih davžnih ukrepov. To, da ukrep uporabljajo GIZ, ki izvajajo neko vrsto gospodarskih transakcij, naj ne bi pomenilo, da je ta ukrep selektiven, ker naj bi bilo treba selektivnost prednosti enako kot vse preostale pogoje za obstoj državne pomoži preužiti glede na subjekte, pri katerih gospodarska prednost nastane. Zato naj bi bilo treba v obravnavanem primeru pogoj v zvezi s selektivnostjo preužiti glede na vlagatelje, kar naj bi pripeljalo do ugotovitve obstoja davžnih ugodnosti, ki so dostopne vsem podjetjem.

27 Poleg tega naj bi bilo, že bi se GIZ štela za upravižence do navedenih ugodnosti, težko opredeliti zadevni sektor gospodarske dejavnosti. Trg financiranja, zakupa in prodaje ladij, ki bi bil omejen na GIZ, naj namre ne bi obstajal, saj naj bi bila GIZ, ki so bila udeležena v ŠSPN, zgolj finanžni instrumenti.

28 Trditev Komisije, da GIZ in vlagatelji tvorijo gospodarsko enoto, naj bi poleg tega, da je bila prviž navedena na obravnavi pred Splošnim sodišžem in da je zanj potrebna preužitev vprašanja glede dejanskega stanja, izkrivljala pojem „gospodarske enote“, za katerega je potreben obstoj nadzora neke enote nad družbo in možnost, da se dejansko neposredno ali posredno poseže v upravljanje te družbe.

29 Družbe Bankia in druge v bistvu trdijo, da so trditve Komisije, v skladu s katerimi so GIZ upraviženci do prednosti, ki izhajajo iz zadevnih davžnih ukrepov, prepozne in da zato niso dopustne. S to trditvijo naj bi Komisija zdaj poskušala dokazati selektivnost teh ukrepov tako, da bi se GIZ pripisala status upravižencev in sektorska dejavnost, medtem ko naj GIZ na eni strani ne bi prejela davžne ugodnosti, niti naj te ne bi prenesla, saj naj bi z uporabo teh ukrepov zanje nastale le izgube, na drugi strani pa naj gospodarski sektor, v katerem naj bi delovala, ne bi bil opredeljen.

30 Družba Aluminios Cortizo meni tudi, da je GIZ le navaden finanžni mehanizem, ki ne more biti v vlogi upraviženca do pomoži, in da pogoj v zvezi s selektivnostjo v razmerju do vlagateljev ni izpolnjen, ker je lahko katero koli podjetje žlan GIZ. Vlagatelji naj ne bi tvorili gospodarske skupine, ker naj bi bili med seboj povezani zgolj s pogodbo o združitvi v združenje za izgradnjo doloženega blaga, poleg tega pa naj tudi ne bi bilo dejavnosti nakupa in prodaje ali zakupa, ki bi pomenila trg, saj naj bi transakcije v okviru ŠSPN izhajale zgolj iz izvedbe pogodbenih obveznosti. Zatrjevana selektivnost naj bi se lahko presojala le na trgu ladjedelništva, kar pa naj bi Komisija zavrnila.

– *Presoja Sodišža*

31 Ker družbi Lico Leasing in PYMAR dopustnost prvega ožitka prvega dela prvega pritožbenega razloga Komisije, ki se nanaša na napačno uporabo prava v zvezi z opredelitvijo upravižencev do prednosti, ki izhajajo iz zadevnih davžnih ukrepov, izpodbijata zato, ker naj bi šlo za vprašanje glede dejanskega stanja, je treba opozoriti, da presoja dejstev in dokazov, razen v primeru izkrivljanja teh dejstev in teh dokazov, sicer ni pravno vprašanje, ki je kot tako predmet nadzora Sodišža v okviru pritožbe. Vendar je Sodišže, potem ko je Splošno sodišže ugotovilo ali

presodilo dejstva, pristojno, da na podlagi ?lena 256 PDEU opravi nadzor nad pravno opredelitvijo teh dejstev in pravnih posledic, ki so bile iz njih izpeljane (sodbe z dne 6. aprila 2006, General Motors/Komisija, C?551/03 P, EU:C:2006:229, to?ka 51; z dne 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisija, C?487/06 P, EU:C:2008:757, to?ka 96, in z dne 20. decembra 2017, Comunidad Autónoma del País Vasco in drugi/Komisija, od C?66/16 P do C?69/16 P, EU:C:2017:999, to?ka 97).

32 Komisija pa s tem o?itkom ne izpodbija dejstev, na katera se je oprlo Splošno sodiš?e, temve? posledice, ki jih je iz njih izpeljalo, zlasti tiste, ki jih je izpeljalo iz dav?ne transparentnosti GIZ, da je ugotovilo, da so upravi?enci do prednosti, ki izhajajo iz zadevnih dav?nih ukrepov, vlagatelji, to je ?lani GIZ, in ne GIZ. Namen Komisije je tako ta, da se opravi nadzor nad pravno opredelitvijo, ki jo je opravilo Splošno sodiš?e v zvezi z upravi?enci do teh prednosti, kar je zajeto s pristojnostjo Sodiš?a v okviru pritožbe. Navedeni o?itek je zato dopusten.

33 V zvezi s trditvijo Komisije, da naj bi GIZ in njegovi ?lani tvorili gospodarsko enoto in da naj bi bili upravi?enci do koristi, ki izhajajo iz zadevnih dav?nih ukrepov, za katero družbi Lico Leasing in PYMAR ter družbe Bankia in druge trdijo, da je prepozna, je treba ugotoviti, da je bila navedena pred Splošnim sodiš?em, kot je to razvidno iz to?k 167 in 168 izpodbijane sodbe. Ugovora nedopustnosti navedenih trditev zato nista utemeljena.

34 Glede utemeljenosti je treba opozoriti, da se konkuren?no pravo Unije in natan?neje prepoved iz ?lena 107(1) PDEU nanašata na dejavnosti podjetij. Pojem „podjetje“ v tem okviru zajema vse subjekte, ki opravljajo gospodarsko dejavnost, ne glede na njihov pravni status in na?in financiranja. Gospodarska dejavnost je vsaka dejavnost ponujanja blaga ali storitev na nekem trgu (glej v tem smislu sodbo z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C?74/16, EU:C:2017:496, to?ke 39, 41 in 45 ter navedena sodna praksa).

35 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a morajo biti za to, da se nacionalni ukrep opredeli kot „državna pomo?“ v smislu ?lena 107(1) PDEU, izpolnjeni vsi pogoji, navedeni v nadaljevanju. Prvi?, obstajati mora intervencija države ali intervencija z državnimi sredstvi. Drugi?, ta intervencija mora biti taka, da lahko prizadene trgovino med državami ?lanicami. Tretji?, z njo mora biti upravi?encu zagotovljena selektivna prednost. ?etrti?, z njo se mora izkrivljati konkurenca ali ustvarjati nevarnost izkrivljanja konkurence (sodbe z dne 10. junija 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C?140/09, EU:C:2010:335, to?ka 31 in navedena sodna praksa; z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck, C?524/14 P, EU:C:2016:971, to?ka 40, in z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C?20/15 P in C?21/15 P, EU:C:2016:981, to?ka 53).

36 Kar zadeva pogoj v zvezi z obstojem selektivne prednosti se v skladu s sodno prakso za državne pomo?i štejejo intervencije, ki lahko ne glede na obliko neposredno ali posredno dajo prednost podjetjem ali ki jih je treba šteti za gospodarske prednosti, ki jih upravi?eno podjetje v normalnih tržnih razmerah ne bi prejelo. Tako se med drugim za pomo? štejejo intervencije, ki v razli?nih oblikah razbremenjujejo prora?un podjetja, in ki so zato, ne da bi bile subvencije v pravem pomenu besede, iste narave in imajo enake u?inke (sodba z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C?74/16, EU:C:2017:496, to?ki 65 in 66 ter navedena sodna praksa). ?len 107(1) PDEU ne razlikuje med vzroki in cilji državnih intervencij, ampak te opredeljuje glede na njihove u?inke, torej ne glede na uporabljene tehnike (glej v tem smislu sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C?106/09 P in C?107/09 P, EU:C:2011:732, to?ke 87, 92 in 93, in z dne 28. junija 2018, Andres (ste?ajni upravitelj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija, C?203/16 P, EU:C:2018:505, to?ka 91).

37 Natan?neje v zvezi z nacionalnimi ukrepi, s katerimi se podeljuje dav?na ugodnost, je treba

opozoriti, da lahko tovrstni ukrep, ki upravičence, čeprav ne zajema prenosa državnih sredstev, postavlja v ugodnejši položaj kot druge davčne zavezanke, upravičencem daje selektivno prednost in zato pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU. Davčna ugodnost, ki izvira iz splošnega ukrepa, ki se brez razlikovanja uporablja za vse gospodarske subjekte, pa, nasprotno, ne pomeni take pomoči v smislu te določbe (glej v tem smislu sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točki 72 in 73 ter navedena sodna praksa; glej tudi sodbi z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 56, in z dne 28. junija 2018, Andres (stečajni upravitelj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 85). Prav tako pojem „državna pomoč“ ne zajema državnih ukrepov, ki uvajajo razlikovanje med podjetji in so torej *a priori* selektivni, kadar to razlikovanje izvira iz narave ali sistematike ureditve, v katero spadajo (sodbi z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 41, in z dne 28. junija 2018, Andres (stečajni upravitelj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 87).

38 V obravnavanem primeru je Splošno sodišče zato, da je sprejelo tožbeni razlog Kraljevine Španije ter družb Lico Leasing in PYMAR, v skladu s katerim naj bi Komisija kršila člen 107(1) PDEU, ker naj pogoji v zvezi s selektivnostjo, nevarnostjo izkrivljanja konkurence in vpliva na trgovino ne bi bili izpolnjeni, glede na to, da naj bi bilo treba izpolnjenost teh pogojev po njihovem mnenju ugotoviti zgolj glede na prednosti, ki so jih bili deležni vlagatelji, v točki 116 izpodbijane sodbe ugotovilo, da so bili, čeprav so bila GIZ deležna treh davčnih ukrepov iz člena 1 spornega sklepa, članu GIZ tisti, ki so zaradi davčne transparentnosti GIZ imeli gospodarske prednosti, ki izhajajo iz teh treh ukrepov, in da se je poleg tega na te člane nanašala odredba o zagotovitvi vračila, naložena v členu 4(1) tega sklepa. V točki 117 te sodbe je presodilo, da je Komisija ob neobstoju gospodarske prednosti v korist GIZ napačno ugotovila, da so ta bila deležna državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU. Zato je v točki 118 navedene sodbe ugotovilo, da je treba, „[k]er so vlagatelji, in ne gospodarska interesna združenja, tisti, ki so bili deležni davčnih ugodnosti in gospodarskih prednosti, ki izhajajo iz [Š]SPN, [...] preučiti, ali so prednosti, ki so jih imeli vlagatelji, selektivne, ali pomenijo nevarnost izkrivljanja konkurence in ali vplivajo na trgovino med državami članicami ter ali je [sporni] sklep zadostno obrazložen, kar zadeva analizo teh meril“.

39 Splošno sodišče je, potem ko je v točki 164 izpodbijane sodbe opozorilo, da presoja selektivnosti prednosti, ki izhajajo iz zadevnih davčnih ukrepov, opravljena v spornem sklepu, temelji tudi na ugotovitvi, da naj bi se s ŠSPN dajala prednost nekaterim dejavnostim, to je pridobivanju ladij prek liziških pogodb, zlasti z namenom njihovega zakupa brez posadke in poznejše nadaljnje prodaje, v točkah 171 in 176 te sodbe poudarilo, da se je ta ugotovitev nanašala na dejavnosti, ki so jih izvajala GIZ, ustanovljena za namene ŠSPN, ne pa na industrijske ali gospodarske dejavnosti članov teh GIZ, ki kot vlagatelji pridobijo deleže v tem združenju. Iz tega je v točkah 176 in 180 navedene sodbe izpeljalo, da selektivnosti zadevnih davčnih ukrepov s to ugotovitvijo ni mogoče utemeljiti.

40 Iz teh preudarkov je razvidno, da je Splošno sodišče, ne da bi dvomilo o opisu, ki ga je Komisija glede ŠSPN podala v spornem sklepu, ki je naveden v izpodbijani sodbi in ki je povzet v točkah od 4 do 9 te sodbe, niti natančneje o ugotovitvah, v skladu s katerimi so bili zadevni davčni ukrepi odobreni GIZ, z njimi pa je bila dana prednost dejavnostim, ki so jih izvajala ta združenja, ugotovilo, da GIZ ne morejo biti upravičenci do državne pomoči zgolj zato, ker so bili zaradi davčne transparentnosti teh združenj vlagatelji tisti, ki so bili deležni davčnih ugodnosti in gospodarskih prednosti, ki izhajajo iz teh ukrepov, in ne GIZ.

41 Ta ugotovitev pa, poleg tega da je v nasprotju z ugotovitvijo iz točke 116 izpodbijane sodbe, da so trije davčni ukrepi iz člena 1 spornega sklepa koristili GIZ, izhaja iz napačne uporabe člena

42 Glede na opis ŠSPN so namreč GIZ opravljala gospodarsko dejavnost, to je pridobivanje ladij prek lizinških pogodb, zlasti z namenom njihovega zakupa brez posadke in poznejše nadaljnje prodaje, iz česar izhaja, da je šlo za podjetja v smislu člena 107(1) PDEU in sodne prakse, na katero je bilo opozorjeno v točki 34 te sodbe, kar je poleg tega Komisija poudarila v točki 126 obrazložitve spornega sklepa.

43 GIZ so tista, ki so na eni strani v skladu s členom 115(11) TRLIS pri davčni upravi zaprosila za predčasno amortizacijo zakupljenih sredstev, ki jim je bila tudi odobrena, in ki so se na drugi strani odpovedala splošni ureditvi davka od dohodkov pravnih oseb in izbrala sistem obdavčitve po tonaži, kot se uporabi v skladu s členom 50(3) RIS. Prav tako so GIZ tista, ki so bila s kombinacijo zadevnih davčnih ukrepov deležna davčnih ugodnosti v dveh fazah, kot je bilo navedeno v točki 9 te sodbe.

44 Gospodarske prednosti, ki so iz tega izhajale, so bile glede na dejstva, ugotovljena v točki 5.3.2.6. spornega sklepa, prednosti, ki jih GIZ pri enaki transakciji ne bi prejela, če bi uporabila zgolj splošne ukrepe, pri čemer gre za obresti, privarčevane pri zneskih plačil davkov, odloženih zaradi predčasne amortizacije, zneske davka, ki so se mu izognila, ali obresti, privarčevane pri davkih, odloženih v skladu z ureditvijo obdavčitve po tonaži, ter znesek davka, ki so se mu izognila pri dobičku, ustvarjenem ob prodaji ladje. ŠSPN je torej zajemal uporabo javnih sredstev v obliki izgube davčnih prihodkov in izpada obresti, kot je bilo ugotovljeno v točki 5.3.3. tega sklepa.

45 Te prednosti so bile sicer v celoti prenesene na člane GIZ, ker so bili zaradi davčne transparentnosti GIZ v razmerju do njihovih članov s sedežem v Španiji dobički ali izgube, ki so jih ustvarila GIZ, samodejno preneseni na njihove člane s sedežem v tej državi članici glede na njihov delež. Vendar so se zadevni davčni ukrepi uporabili za GIZ in ta združenja so bila neposredni upravičenci do prednosti, ki iz njih izhajajo. Glede na točko 157 obrazložitve spornega sklepa se je z njimi dajala prednost dejavnosti pridobivanja ladij prek lizinških pogodb, zlasti z namenom njihovega zakupa brez posadke in poznejše nadaljnje prodaje, ki so jo opravljala navedena združenja.

46 Iz tega izhaja, da so zadevni davčni ukrepi glede na sodno prakso, na katero je bilo opozorjeno v točkah od 35 do 37 te sodbe, lahko pomenili državno pomoč v korist GIZ in da je Splošno sodišče zato s tem, da tem GIZ ni priznala statusa upravičencev do teh ukrepov, ker so ti subjekti davčno transparentni, to, da bi lahko ta združenja bila upravičenci do državne pomoči, izključilo zgolj zaradi njihove pravne oblike in pravil v zvezi z obdavčitvijo dobička, ki so z njo povezane. Taka izključitev pa je v nasprotju s sodno prakso, navedeno v točkah 34 in 36 te sodbe, iz katere izhaja, da opredelitev ukrepa kot ukrepa „državne pomoči“ ne more biti odvisna od pravnega statusa zadevnih družb, niti od uporabljenih tehnik.

47 Odločitev Komisije, da se odredi zagotovitev vračila nezdružljivih pomoči zgolj od vlagateljev GIZ, katere zakonitost Sodišče v okviru te pritožbe ni treba opredeliti, ne vpliva na to ugotovitev.

48 Iz tega izhaja, da je prvi oitek prvega dela prvega pritožbenega razloga utemeljen.

Drugi del prvega pritožbenega razloga

– Trditve strank

49 Komisija v okviru drugega dela prvega pritožbenega razloga Splošnemu sodišču očitata, da je v točkah od 157 do 163 izpodbijane sodbe napačno uporabilo pravo pri analizi selektivne

prednosti, ki izhaja iz diskrecijske pravice davčnega organa. To sodišče naj bi razlogovanje razvilo na napačni premisi, da GIZ ne morejo biti deležna davčne ugodnosti, in naj ne bi upoštevalo ustaljene sodne prakse, v skladu s katero ukrep, ki je navidezno splošen, postane selektiven, če se prednost prizna v diskrecijskem postopku.

50 Poleg tega naj bi Splošno sodišče, čeprav že zgolj diskrecijska pravica omogoča postavitev nekaterih podjetij v položaj, ki je ugodnejši od položaja drugih podjetij, opravilo naknadno presojo in s tem zamešalo selektivnost, ki temelji na merilu diskrecijskega upravljanja, z *de facto* selektivnostjo, ki naj bi bila odvisna od preužitve konkretnega ravnanja organa, ki prednost dodeli. Prav tako naj bi se upravne odobritve, ki dovoljujejo uporabo predčasne amortizacije in ureditve obdavčitve po tonaži, izdajale le GIZ, ki opravljajo dejavnost financiranja in zakupa ladij brez posadke, kar naj bi ta združenja postavljalo v položaj, ki je ugodnejši od položaja drugih podjetij.

51 Kraljevina Španija trdi, da je Splošno sodišče poudarilo, da obstoj diskrecijske pravice davčne uprave ni bil dokazan, in da je to dejanska ugotovitev, nad katero Sodišče ne more opraviti nadzora. Poleg tega naj bi bila ta pravica, kot naj bi prav tako ugotovilo Splošno sodišče, zelo omejena, saj ni bila v tem, da se ugotovijo upravičenci, temveč le vrsta blaga, za katero se lahko uveljavlja predčasna amortizacija. Tako naj ne bi bil izpolnjen pogoj, ki izhaja iz sodne prakse, da mora zato, da se ugotovi selektivnost zadevne prednosti, obstajati široka diskrecijska pravica, ki omogoča določitev upravičencev in pogojev za ukrep, ki se dodeli na podlagi meril, ki so davčnemu sistemu tuja. Poleg tega naj Splošno sodišče v nasprotju s trditvami Komisije ne bi naknadno preužilo selektivnost prednosti, ki izhajajo iz zadevnih davčnih ukrepov, namesto da bi se oprlo na merilo diskrecijskega upravljanja pomoči.

52 Tudi družbi Lico Leasing in PYMAR menita, da so preudarki v izpodbijani sodbi, ki se nanašajo na diskrecijsko naravo pravice davčne uprave v okviru mehanizma ŠSPN, del presoje dejanskega stanja. Poleg tega menita, da je Splošno sodišče s tem, da je zavrnilo tako obstoj selektivnosti na podlagi diskrecijske pravice davčne uprave kot tudi obstoj dejanske selektivnosti, natančno presodilo selektivnost prednosti, ki izhajajo iz zadevnih davčnih ukrepov.

53 Tudi družbe Bankia in druge trdijo, da Splošno sodišče s tem, da je ugotovilo neobstoj selektivnosti *de iure* in *de facto*, ni napačno uporabilo prava. Po njihovem mnenju se, tudi če se predpostavi, da je obstajala sektorska selektivnost na področju pomorstva ali ladjedelništva, ta selektivnost ni nanašala na vlagatelje, za katere je bilo ugotovljeno, da so bili končni in edini upravičenci do zadevnih davčnih ukrepov.

54 Družba Aluminios Cortizo podpira trditve, ki so jih navedle Kraljevina Španija ter družbe Lico Leasing, PYMAR in Bankia in druge.

– Presoja Sodišča

55 Opozoriti je treba, da zato, da se ugotovi selektivnost davčne ugodnosti, ni nujno, da imajo pristojni nacionalni organi diskrecijsko pravico, da priznajo upravičenost do nje. Obstoj take pravice pa lahko tem organom omogoči, da dajo posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga prednost v škodo drugih, in torej da se ugotovi obstoj pomoči v smislu člena 107(1) PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 15. julija 2004, Španija/Komisija, C-501/00, EU:C:2004:438, točka 121). Tako je na primer, če imajo pristojni organi diskrecijsko pravico za določitev upravičencev in pogojev za ukrep, ki se dodeli na podlagi meril, ki so davčnemu sistemu tuja. Načeloma pa se uporaba sistema odobritve, v okviru katerega imajo pristojni organi zgolj diskrecijsko pravico, ki je omejena z objektivnimi merili, ki davčnemu sistemu, določenemu z zadevno ureditvijo, niso tuja, ne more šteti za selektivno (glej v tem smislu sodbo z dne 18. julija 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, točki 26 in 27).

56 V obravnavanem primeru je Splošno sodišče, da je presodilo, da je Komisija v točki 156 obrazložitve spornega sklepa napačno menila, da so bile prednosti, ki so izhajale iz celote ŠSPN, selektivne, ker so bile odvisne od diskrecijske pravice, priznane davčni upravi, v točki 158 izpodbijane sodbe ugotovilo, da kljub obstoju sistema odobritve, ki vsebuje domnevne diskrecijske elemente, te prednosti ostajajo pod enakimi pogoji dostopne vsakemu vlagatelju, ki se odloži udeležiti transakcij na podlagi ŠSPN, katerih namen je financiranje ladij z nakupom deležev v GIZ, ki jih ustanovijo banke.

57 Splošno sodišče je, potem ko je v točki 159 te sodbe poudarilo, da se pogoji za odobritev predčasne amortizacije *de iure* nanašajo izključno na lastnosti sredstev, ki jih je mogoče predčasno amortizirati, da je Komisija v spornem sklepu navedla, da je izvajanje diskrecijske pravice davčno upravo pripeljalo do tega, da je odobrila predčasno amortizacijo le za posebno kategorijo sredstev, in da zadevne ugodnosti niso bile zavrnjene v primeru nobene transakcije na podlagi ŠSPN, v točkah 160 in 162 izpodbijane sodbe ugotovilo, da bi ta diskrecijska pravica, tudi če se predpostavi, da je dokazana, *de iure* in *de facto* pripeljala le do opredelitve vrste transakcije, za katero se lahko pridobijo zadevne davčne ugodnosti, namreč transakcij na podlagi ŠSPN, katerih namen je financiranje ladij, pri čemer je drugo blago izključeno, in da lahko kljub temu možnost udeležbe pri teh transakcijah in dostopa do zadevnih prednosti koristijo vsa podjetja. Na podlagi tega je ugotovilo, da obstoj sistema odobritve v obravnavanem primeru ni mogel povzročiti, da bi se štelo, da so prednosti, ki so jih bili deležni vlagatelji, selektivne.

58 Ugotoviti pa je treba, da te ugotovitve temeljijo na napačni premisi, da je bilo mogoče le vlagatelje, ne pa tudi GIZ, šteti za upravičence do prednosti, ki izhajajo iz zadevnih davčnih ukrepov, in da je bilo treba torej pogoj v zvezi s selektivnostjo preučiti glede na vlagatelje in ne glede na GIZ. Splošno sodišče je zato s tem, da ni preučilo, ali sistem odobritve predčasne amortizacije, kot je določen v členu 48(4) in členu 115(11) TRLIS ter členu 49 RIS, davčni upravi priznava diskrecijsko pravico, s katero bi se lahko dajala prednost dejavnostim, ki jih opravljajo GIZ, ki so udeležena v ŠSPN, ali katere učinek je dajanje prednosti takim dejavnostim, napačno uporabilo pravo.

59 Drugi del prvega pritožbenega razloga je treba zato sprejeti.

Tretji del prvega pritožbenega razloga

– Trditve strank

60 Komisija v okviru tretjega dela prvega pritožbenega razloga Splošnemu sodišču očitata, da je v točkah od 139 do 155 izpodbijane sodbe ob opori na sodbi z dne 7. novembra 2014, Banco Santander in Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), in z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), ugotovilo, da zaradi tega, ker se davčne ugodnosti dodelijo zaradi naložb v neko blago ob izključitvi drugega blaga ali drugih vrst naložb, te ugodnosti v razmerju do vlagateljev ne postanejo selektivne, ker je transakcija dostopna vsakemu podjetju. Sodišče pa naj bi s tem, da je s sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981), ti sodbi razveljavilo, to tezo zavrnilo. Poleg tega naj bi Splošno sodišče napačno analiziralo sodno prakso.

61 Kraljevina Španija meni, da Komisija ni pojasnila, da je Splošno sodišče, čeprav je upoštevalo sodbi z dne 7. novembra 2014, Banco Santander in Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), in z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), izrecno navedlo, da odloča v okviru obstoječe sodne prakse in da se ravna po ustaljeni sodni praksi na davčnem področju. Iz te sodne prakse naj bi izhajalo, da davčna ureditev ni selektivna, če velja za vse gospodarske subjekte brez razlikovanja. Komisija naj v

obravnavanem primeru ne bi opredelila kategorije podjetij, ki so upravičena do odstopanja, niti pogojev primerjave teh podjetij s podjetji, ki do nje niso upravičena.

62 Družbi Lico Leasing in PYMAR trdita, da zato, ker zadevni davžni ukrepi niso selektivni, saj lahko vsako podjetje brez razlikovanja opravi naložbo v GIZ in pridobi prednosti, ki izhajajo iz teh naložb, Splošno sodišče s tem, da je iz tega razloga zavrnilo obstoj selektivnosti prednosti, ki so jih pridobili vlagatelji v okviru ŠSPN, ni storilo napake. Te ugotovitve naj ne bi bilo mogoče izpodbiti s sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981), ker naj v okviru ŠSPN ne bi bilo odstopanja, s katerim bi se dajala prednost nekaterim davžnim zavezancem v razmerju do drugih davžnih zavezancev, ki so v položaju, ki je dejansko in pravno podoben glede na referenčni davžni sistem, niti diskriminacije med različnimi kategorijami vlagateljev, saj je ŠSPN zgolj sredstvo za davžno optimizacijo, ki je dostopno vsem. Poleg tega naj v spornem sklepu ne bi bilo nobene obrazložitve v zvezi z elementi, ki bi bili potrebni za uporabo meril, določenih v tej sodbi, zlasti ne tistih, ki bi omogočala določiti referenčni okvir.

63 Družbe Bankia in druge poudarjajo, da je iz izpodbijane sodbe razvidno, da je tudi Komisija s tem, da je trdila, da prednosti, ki izhajajo iz ŠSPN, vlagateljem niso bile dodeljene zaradi izvedbe zgolj naložb, temveč zaradi opravljanja nekaterih gospodarskih dejavnosti prek GIZ, razlikovala med to zadevo in zadevo, v kateri je bila izdana sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981). Vsekakor naj se z zadevnimi davžnimi ukrepi drugače kakor v zadnjenavedeni zadevi ne bi dajala prednost subjektom, ki so v dejanskem in pravnem položaju, ki je primerljiv s položajem drugih subjektov, saj Komisija tega ni dokazala in niti ni opredelila referenčnega okvira.

– Presoja Sodišča

64 Iz točk 130 in 132 izpodbijane sodbe je razvidno, da je Komisija, ker so Kraljevina Španija ter družbi Lico Leasing in PYMAR pred Splošnim sodiščem opozorile, da lahko možnost udeležbe v strukturah ŠSPN in s tem prejema prednosti, ki iz njega izhajajo, koristi vsak vlagatelj, ki deluje v katerem koli sektorju gospodarstva, brez katerega koli predhodnega pogoja ali omejitve, zaradi česar prednosti, ki so jih bili deležni vlagatelji, zlasti glede na sodbi z dne 7. novembra 2014, Banco Santander in Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), in z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), ni mogoče šteti za selektivne, trdila, da so zadevni davžni ukrepi v razmerju do vlagateljev selektivni, ker so do njih upravičena zgolj podjetja, ki opravijo določeno vrsto naložbe prek GIZ, medtem ko podjetja, ki opravijo podobne naložbe v okviru drugih transakcij, do njih niso upravičena.

65 Splošno sodišče se je zato, da je v točki 144 zavrnilo to trditev Komisije, v točkah od 139 do 143 te sodbe sklicevalo na sodbi z dne 7. novembra 2014, Banco Santander in Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), in z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), in je, potem ko je poudarilo, da je lahko enako kot v zadevah, v katerih sta bili izdani ti sodbi, vsak subjekt deležen zadevnih davžnih ugodnosti z izvedbo določene vrste transakcije, ki je pod enakimi pogoji dostopna vsakemu podjetju brez razlikovanja, ugotovilo, da enako kot v teh zadevah, zaradi tega, da se ugodnosti dodelijo zaradi naložbe v neko blago ob izključitvi drugega blaga ali drugih vrst naložb, te prednosti v razmerju do vlagateljev ne postanejo selektivne, ker je transakcija dostopna vsakemu podjetju.

66 Medtem ko je Splošno sodišče nato v točkah od 146 do 154 izpodbijane sodbe analiziralo sodbo z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija (C-156/98, EU:C:2000:467), in sodno prakso Splošnega sodišča, je v točkah 148 in 150 izpodbijane sodbe ugotovilo, da iz njiju izhaja, da je ugodnost, kadar se dodeli pod enakimi pogoji vsakemu podjetju zaradi izvedbe neke vrste naložbe, ki je dostopna vsem subjektom, v razmerju do teh subjektov splošna in da ne pomeni

državne pomoči v njihovo korist. Iz tega je v točki 155 te sodbe izpeljalo, da prednosti, ki so jih bili deležni vlagatelji, ki so bili udeleženi v transakcijah na podlagi ŠSPN, ni mogoče šteti za selektivne zato, ker so jih bila deležna le podjetja, ki so izvedla to posebno vrsto naložbe prek GIZ.

67 V zvezi s tem je treba opozoriti, da preužitev razloga, ki ga je Komisija navedla v obrambo v postopku pred Splošnim sodiščem, v izpodbijani sodbi temelji na napačni premisi, da je mogoče le vlagatelje, ne pa tudi GIZ, šteti za upravičence do prednosti, ki izhajajo iz zadevnih davčnih ukrepov, in da je treba torej pogoj v zvezi s selektivnostjo preužiti glede na vlagatelje in ne glede na GIZ.

68 Poleg tega je Sodišče v sodbi z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981), odločilo, da razlogovanje, razvito v sodbah z dne 7. novembra 2014, Banco Santander in Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), in z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), v skladu s katerim obstoj odstopanja ali izjeme od referenčnega okvira, ki ga je opredelila Komisija, sam po sebi ne omogoča, da bi se štelo za dokazano, da sporni ukrep daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v smislu člena 107(1) PDEU, saj je ta ukrep *a priori* dostopen vsakemu podjetju in se ne nanaša na posebno kategorijo podjetij, ki bi bila edina v prednosti zaradi navedenega ukrepa, ampak na kategorijo gospodarskih transakcij, temelji na napačni uporabi pogoja v zvezi s selektivnostjo, določenega v tem členu.

69 Sodišče je namreč v točki 67 sodbe z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981), opozorilo, da je v zvezi z nacionalnim ukrepom, s katerim se podeljuje splošna davčna ugodnost, pogoj v zvezi s selektivnostjo izpolnjen, če Komisija dokaže, da ta ukrep odstopa od splošne ali „običajne“ davčne ureditve, ki se uporablja v zadevni državi članici, s čimer s konkretnimi uinki uvaja različno obravnavanje subjektov, čeprav so subjekti, ki so upravičeni do davčne ugodnosti, in subjekti, ki so iz nje izključeni, z vidika cilja, ki se uresničuje z navedeno davčno ureditvijo te države članice, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Sodišče je v tokah 70 in 71 navedene sodbe pojasnilo, da dodatne zahteve po opredelitvi posebne kategorije podjetij, ki bi bila edina v prednosti zaradi zadevnega ukrepa in ki bi jih bilo mogoče razlikovati zaradi posebnih lastnosti, ki so tem podjetjem skupne in ki so zanje značilne, ni mogoče izpeljati iz sodne prakse Sodišča.

70 Sodišče je poleg tega v tokah 80 in 81 sodbe z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981), opozorilo, da okoliščina, da upravičena podjetja spadajo v različne sektorje dejavnosti, ne more zadostovati za izpodbijanje selektivnosti zadevnega ukrepa, in odločilo, da morebitne selektivnosti te prednosti nikakor ni mogoče izpodbiti s tem, da se bistveni pogoj za pridobitev davčne ugodnosti, ki izhaja iz tega ukrepa, nanaša na gospodarsko transakcijo, natančneje na povsem finančno transakcijo, ki ni odvisna od vrste dejavnosti upravičenih podjetij.

71 Iz tega izhaja, da je Splošno sodišče s tem, da je za zavrnitev razloga, ki ga je Komisija navedla v obrambo, odločilo, da prednosti, ki so jih bili deležni vlagatelji, ki so bili udeleženi v transakcijah na podlagi ŠSPN, ni mogoče šteti za selektivne zato, ker so bile te transakcije pod enakimi pogoji dostopne vsakemu podjetju brez razlikovanja, ne da bi preužilo, ali je Komisija dokazala, da se z zadevnimi davčnimi ukrepi s konkretnimi uinki uvaja različno obravnavanje gospodarskih subjektov, čeprav so subjekti, ki so upravičeni do davčnih ugodnosti, in subjekti, ki so iz njih izključeni, z vidika cilja, ki se uresničuje z navedenim davčnim sistemom, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, napačno uporabilo pravo.

72 Tretji del prvega pritožbenega razloga je treba zato sprejeti.

Drugi ožitek prvega dela prvega pritožbenega razloga in drugi pritožbeni razlog

Trditve strank

73 Komisija v utemeljitev drugega ožitka prvega dela prvega pritožbenega razloga trdi, da je Splošno sodišče s tem, da je ugotovilo, da sporni sklep ni bil obrazložen oziroma da je vseboval protislovne obrazložitve, v točkah od 169 do 177 izpodbijane sodbe kršilo člen 296 PDEU. Teza o gospodarski enoti, ki jo tvorijo GIZ in njegovi člani, naj bi namreč bila prisotna v celotnem spornem sklepu in razlogovanje, ki se nanaša na selektivnost prednosti, ki izhajajo iz zadevnih davčnih ukrepov, naj bi temeljilo na pojmu „podjetje“ v smislu člena 107(1) PDEU. Čeprav naj bi Splošno sodišče priznalo, da naj bi bila v tem sklepu selektivnost zadevnih davčnih ukrepov opredeljena z ugotovitvijo, da se je z njimi dajala prednost nekaterim dejavnostim, naj bi to sodišče nato z ločitvijo GIZ in njihovih članov svojo preužitev omejilo na prednosti, ki so jih bili deležni vlagatelji.

74 Z navedbami Splošnega sodišča v točki 175 izpodbijane sodbe v zvezi s točko 28 obrazložitve spornega sklepa naj bi se s tem, da so ji bila pripisana neobstoječa protislovja, izkrivljala vsebina tega sklepa. V tej točki, v kateri so člani GIZ opredeljeni kot „vlagatelji“, naj ne bi bilo nobene presoje Komisije, ki bi bila v protislovju s kako drugo presojo, saj je omejena na navedbo trditev nekaterih zainteresiranih strank in na terminološko izbiro, ki ne spremeni narave GIZ.

75 Komisija se v utemeljitev drugega pritožbenega razloga sklicuje na napačno uporabo prava v zvezi z obveznostjo obrazložitve in izkrivljanje spornega sklepa, do česar naj bi prišlo v točkah od 198 do 208 izpodbijane sodbe. Splošno sodišče naj bi presodilo, da se zaradi posebnih okoliščin zadeve zahteva temeljitejša obrazložitev tega sklepa v zvezi z nevarnostjo izkrivljanja konkurence in vpliva na trgovino, čeprav taka obrazložitev drugače kakor v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 30. aprila 2009, Komisija/Italija in Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272), na katero se je sklicevalo, v obravnavanem primeru ni utemeljena z nobeno novo ali izjemno okoliščino. Zlasti naj ne bi bilo nobenega dvoma, da je bil učinek zadevnih davčnih ukrepov neposredno zmanjšanje davčne osnove za plačilo davka od dohodka pravnih oseb, da so GIZ in njihovi člani delovali na liberaliziranih evropskih trgih, na katerih so bili v konkurenci z drugimi subjekti, in da prednosti, ki so izhajale iz teh ukrepov, niso pomenile majhnih zneskov.

76 Splošno sodišče naj bi napačno presodilo, da sporni sklep v zvezi z obstojem nevarnosti izkrivljanja na trgu, na katerem so delovala GIZ, ni dovolj obrazložen, ker naj v tem sklepu ne bi bilo pojasnjeno, zakaj naj bi GIZ s svojimi člani tvorila gospodarsko enoto. Ne glede na to naj bi namreč obstoj izkrivljanja konkurence na tem trgu zadostoval kot dokaz, da je ta pogoj za uporabo člena 107(1) PDEU izpolnjen.

77 Kraljevina Španija opozarja, da Komisija razvija svojo tezo o gospodarski enoti, ki jo tvorijo GIZ in njihovi člani, ki jo je prvič navedla pred Splošnim sodiščem. Ta teza naj bi bila v nasprotju s samim bistvom GIZ, ki naj bi bilo zgolj instrument, ki omogoča usmerjanje davčnih ugodnosti. Poleg tega naj bi morala Komisija – če je želela navesti, kadar se je v spornem sklepu sklicevala na „gospodarska interesna združenja in/ali njihove vlagatelje“, da ti tvorijo eno in isto gospodarsko enoto – to presojo ustrezno obrazložiti. Prav tako naj pripadnost GIZ točno določenemu sektorju dejavnosti v tem sklepu ne bi bila jasno razložena. Splošno sodišče naj bi zato pravilno ugotovilo, da ta sklep ni dovolj obrazložen.

78 V nasprotju s trditvami Komisija naj Splošno sodišče v zvezi z nevarnostjo izkrivljanja konkurence in vplivom na trgovino ne bi zahtevalo višje ravni obrazložitve od tiste, ki se zahteva s sodno prakso, sklicevanje na sodbo z dne 30. aprila 2009, Komisija/Italija in Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272), v izpodbijani sodbi pa naj ne bi bilo odločilno za razlogovanje, ki je pripeljalo do

ugotovitve Splošnega sodišča v zvezi z obrazložitvijo spornega sklepa. Obstajale pa naj bi podobnosti med okoliščinami zadeve, v kateri je bila izdana ta sodba, in okoliščinami v tej zadevi. Ker naj Komisija poleg tega ne bi opredelila skupine ali kategorije podjetij, ki je bila upravičena do zadevnih davčnih ukrepov, Splošnemu sodišču naj ne bi bilo mogoče očitati, da je ugotovilo, da obveznosti obrazložitve ni izpolnila tudi v zvezi z izkrivljanjem konkurence in vplivom na trgovino, saj obstaja zveza med selektivnostjo prednosti in izkrivljanjem konkurence.

79 Družbi Lico Leasing in PYMAR prav tako menita, da sporni sklep, če se predpostavi, da vsebuje tezo o gospodarski enoti, ki jo tvorijo GIZ in njihovi člani, v zvezi s tem ni bil obrazložen, kot je podredno poudarilo Splošno sodišče. Poleg tega opozarjata, da Splošno sodišče ni zahtevalo temeljitejše obrazložitve v zvezi z nevarnostjo izkrivljanja konkurence in vplivom na trgovino, temveč da je ugotovilo popolno odsotnost obrazložitve v zvezi s tem. Ker gre namreč za kompleksen primer, v katerem naj bi po mnenju Komisije do izkrivljanja konkurence prišlo na dveh različnih ravneh, naj bi po njunem mnenju bila nujna zagotovitev ustrezne utemeljitve. Trditev v spornem sklepu, da upravičenci do prednosti, ki izhajajo iz zadevnih davčnih ukrepov, delujejo v vseh sektorjih gospodarstva in da te prednosti krepijo njihov položaj na njihovih trgih, pa naj bi bila splošna in z njo naj ne bi bilo pojasnjeno, zakaj naj bi ŠSPN konkretno pomenil nevarnost izkrivljanja konkurence in vpliva na trgovino med državami članicami. V zvezi z vplivom na trg zakupa ladij brez posadke ter njihovega nakupa in prodaje naj bi sporni sklep vseboval več protislovij in nedoslednosti glede dejavnosti GIZ ter zato tudi glede možnosti, da zadevni davčni ukrepi povzročijo izkrivljanje konkurence in vpliv na trgovino.

80 Po mnenju družb Bankia in drugih je bilo sklicevanje na obstoj gospodarske enote, ki jo tvorijo GIZ in njihovi člani, prepozno in ni razvidno iz spornega sklepa, zaradi česar je Splošno sodišče podredno pravilno poudarilo, da ta sklep ni ustrezno obrazložen. Glede na posebne okoliščine v tej zadevi menijo, da bi morala Komisija navesti natančnejše podatke, ki bi omogočali razumeti, kako bi lahko prednosti, ki so jih bili deležni vlagatelji, in ne podjetja za pomorske prevoze ali ladjedelnice, izkrivljale konkurenco ali pomenile nevarnost izkrivljanja konkurence in vplivale na trgovino na trgih, na katerih so delovali ti vlagatelji.

81 Družba Aluminios Cortizo trdi, da Komisija v spornem sklepu ni navedla, zakaj selektivnost prednosti, ki izhajajo iz zadevnih davčnih ukrepov, ni preučila na trgu ladjedelništva, ki je bil edini zadevni trg. Poleg tega po njenem mnenju ni bilo mogoče ugotoviti nobenega izkrivljanja konkurence, ker so vlagatelji delovali v vseh sektorjih gospodarstva, takšno izkrivljanje pa obstaja le, če je zadevni ukrep selektiven. Ker naj sporni sklep v zvezi s tem ne bi vseboval pojasnil, naj bi Splošno sodišče pravilno ugotovilo, da ta sklep ni obrazložen. Ker so pa GIZ zgolj finančni instrumenti, ki izhajajo zgolj iz izvedbe pogodbenih določb, naj ta ne bi bila udeležena na nobenem trgu, zaradi česar naj tudi izkrivljanja konkurence ne bi bilo mogoče ugotoviti na tej ravni.

Presoja Sodišča

82 Kot je opozorilo Splošno sodišče v točki 185 izpodbijane sodbe, mora biti v skladu z ustaljeno sodno prakso obrazložitev, ki se zahteva s členom 296 PDEU, prilagojena naravi zadevnega akta ter mora jasno in nedvoumno izražati razlogovanje institucije, ki je grajana akt izdala, tako da se lahko zainteresirane osebe seznani z utemeljitvijo sprejetega ukrepa in da lahko pristojno sodišče opravi nadzor. Ne zahteva se, da se v obrazložitvi podrobno navedejo vsi upoštevni dejanski in pravni elementi, ker je treba vprašanje, ali obrazložitev akta izpolnjuje zahteve iz člena 296 PDEU, presojati ne le glede na njegovo besedilo, ampak tudi glede na njegov okvir in vsa pravna pravila, ki urejajo zadevno področje (glej tudi sodbi z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, točka 88, in z dne 2. decembra 2009, Komisija/Irska in drugi, C-89/08 P, EU:C:2009:742, točka 77).

83 To načelo, uporabljeno pri opredelitvi ukrepa kot pomoči, zahteva, da mora Komisija

navesti, zakaj je štela, da zadevni ukrep spada na področje uporabe člena 107(1) PDEU. V zvezi s tem mora Komisija celo v primerih, v katerih je iz okoliščin, v katerih je bila pomoč dodeljena, razvidno, da lahko ta vpliva na trgovino med državami članicami in izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco, vsaj navesti te okoliščine v obrazložitvi svojega sklepa (sodbi z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, točka 89, in z dne 30. aprila 2009, Komisija/Italija in Wam, C-494/06 P, EU:C:2009:272, točka 49).

84 V zvezi s pogojem izkrivljanja konkurence, kot je Splošno sodišče opozorilo v točki 188 izpodbijane sodbe, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da pomoči, ki naj bi podjetju omogočile razbremenitev stroškov, ki jih sicer nosi v okviru izvajanja tekočih poslov ali splošnih dejavnosti, na celoma izkrivljajo pogoje konkurence (sodbi z dne 19. septembra 2000, Nemčija/Komisija, C-156/98, EU:C:2000:467, točka 30, in z dne 3. marca 2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, točka 55).

85 V zvezi s pogojem vpliva na trgovino, kot je Splošno sodišče opozorilo v točki 191 izpodbijane sodbe, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba za dodelitev pomoči, ki jo država članica v obliki davčne olajšave nameni nekaterim od svojih davčnih zavezancev, šteti, da lahko vpliva na trgovino in da zato izpolnjuje ta pogoj, kadar navedeni davčni zavezanci opravljajo gospodarsko dejavnost, ki je predmet te trgovine, ali kadar ni mogoče izključiti, da so ti zavezanci konkurenti subjektom s sedežem v drugih državah članicah (sodbi z dne 3. marca 2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, točka 35, in z dne 30. aprila 2009, Komisija/Italija in Wam, C-494/06 P, EU:C:2009:272, točka 51). Poleg tega je treba šteti – kadar pomoč, ki jo dodeli država članica, okrepi položaj podjetja v razmerju do drugih konkurenčnih podjetij v trgovini znotraj Unije – da je ta pomoč vplivala na ta podjetja (sodba z dne 10. januarja 2006, Cassa di Risparmio di Firenze in drugi, C-222/04, EU:C:2006:8, točka 141).

86 Iz prav tako ustaljene sodne prakse izhaja, da pri opredelitvi nacionalnega ukrepa kot „državna pomoč“ ni treba ugotavljati dejanskega vpliva pomoči na trgovino med državami članicami niti dejanskega izkrivljanja konkurence, ampak le preučiti, ali ta pomoč lahko vpliva na to trgovino in izkrivlja konkurenco (sodba z dne 10. januarja 2006, Cassa di Risparmio di Firenze in drugi, C-222/04, EU:C:2006:8, točka 140 in navedena sodna praksa).

87 V obravnavanem primeru je Splošno sodišče v točkah od 169 do 173 izpodbijane sodbe ob ugotavljanju, ali analiza Komisije v zvezi z zadevnimi davčnimi ukrepi omogoča šteti, da prednosti, ki so jih bili deležni vlagatelji, in ne GIZ, izpolnjujejo pogoj v zvezi s selektivnostjo, presodilo, da so dejavnosti, na katere se nanaša sporni sklep in ki naj bi jim ti ukrepi koristili, namreč pridobitev ladij prek liziških pogodb, zlasti z namenom njihovega zakupa brez posadke in poznejše nadaljnje prodaje, opravljala GIZ, ustanovljena za namene ŠSPN. Zato je poudarilo, da bi morala Komisija, če je menila, da so prednosti, ki so jih bili deležni vlagatelji, selektivne zaradi opravljanja teh dejavnosti, pojasniti, da dejavnosti GIZ ustrezajo dejavnostim njihovih članov ali vsaj da jim jih je mogoče pripisati. Splošno sodišče je poudarilo, da v spornem sklepu ni nobenega pojasnila v zvezi s tem, da je Komisija zgolj ugotovila, da se z zadevnimi davčnimi ukrepi GIZ in/ali njihovim vlagateljem dodeljuje selektivna prednost, ne da bi navedla katero koli dodatno pojasnilo in ne da bi pojasnila zlasti, zakaj se lahko šteje, da člani GIZ opravljajo gospodarske dejavnosti teh združenj, kot da bi tvorili enoten pravni ali gospodarski subjekt.

88 Splošno sodišče je v točki 174 izpodbijane sodbe poudarilo tudi, da se zdi, da je trditev v točki 172 obrazložitve spornega sklepa, v skladu s katero so vlagatelji „prek gospodarskih interesnih združenj dejavni na trgih, ki vključujejo zakup plovil brez posadke ter pridobitev in prodajo morskih plovil“, poleg tega v nasprotju z drugimi točkami obrazložitve tega sklepa.

89 Splošno sodišče je zato v točkah 176 in 177 izpodbijane sodbe ugotovilo, da zgolj z ugotovitvijo v točki 157 obrazložitve spornega sklepa, da se s ŠSPN daje prednost dejavnostim, ki

jih opravljajo GIZ, ni mogoče dokazati selektivnost prednosti, ki so jih bili deležni vlagatelji, in da ta sklep, če ga je treba razumeti tako, da vlagatelji prek GIZ, ustanovljenih za namene ŠSPN, opravljajo posamezne dejavnosti teh združenj, ni obrazložen oziroma da celo vsebuje obrazložitev, ki je v zvezi s tem protislovna.

90 Splošno sodišče je poleg tega v točki 208 izpodbijane sodbe presodilo, da je Komisija s tem, da je v tokah od 171 do 173 obrazložitve spornega sklepa ugotovila, da lahko zadevni davčni ukrepi izkrivljajo konkurenco in vplivajo na trgovino med državami članicami, kršila obveznost obrazložitve, ki ji je naložena. Splošno sodišče je zato, da je tako odločilo, na prvem mestu v tokah od 198 do 204 te sodbe v bistvu presodilo, da ugotovitev Komisije, da vlagatelji delujejo v vseh sektorjih gospodarstva in da prednosti krepijo njihov položaj na posameznih trgih, ni zadostno obrazložena, ker naj bi šlo za splošno trditev, ki jo je mogoče uporabiti za vse vrste državne podpore, saj Komisija ni navedla nobene posebne okoliščine, ki bi to ugotovitev pojasnila, medtem ko bi morala glede na posebne okoliščine, ki so bile poudarjene v navedenem sklepu, navesti več podatkov, ki bi omogočali razumeti, kako bi lahko prednosti, ki so jih bili deležni vlagatelji, in ne podjetja za pomorske prevoze ali ladjedelnice, izkrivljale konkurenco ali pomenile nevarnost izkrivljanja konkurence in vplivale na trgovino na trgih, na katerih so delovali ti vlagatelji.

91 Splošno sodišče je na drugem mestu v tokah od 205 do 207 izpodbijane sodbe presodilo, da tudi z ugotovitvijo v točki 172 obrazložitve spornega sklepa, v skladu s katero so vlagatelji s transakcijami, za katere je veljal ŠSPN, prek GIZ delovali na trgih zakupa ladij brez posadke ter nakupa in prodaje ladij, ki so odprti za trgovino znotraj Unije, ni izpolnjena obveznost obrazložitve, ker Komisija v tem sklepu ni pojasnila, zakaj GIZ, ustanovljena za namene ŠSPN, in njihovi člani tvorijo enoten pravni ali gospodarski subjekt, tako da je mogoče dejavnosti GIZ pripisati njihovim članom.

92 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da vsi ti preudarki temeljijo na premisi, da je bilo mogoče le vlagatelje, ne pa tudi GIZ, šteti za upravičence do prednosti, ki izhajajo iz zadevnih davčnih ukrepov, in da je bilo treba torej preučiti, ali so prednosti, ki so jih prejeli vlagatelji, in ne GIZ, selektivne, ali te pomenijo nevarnost izkrivljanja konkurence in vpliva na trgovino med državami članicami ter ali je sporni sklep zadostno obrazložen, kar zadeva analizo teh meril. Kot je razvidno iz preučitve prvega očitka prvega pritožbenega razloga, pa je ta premisa napačna.

93 Poleg tega je treba za presojo, ali je sporni sklep dovolj obrazložen v zvezi s selektivnostjo prednosti, ki izhajajo iz zadevnih davčnih ukrepov, izkrivljanjem konkurence in vplivom na trgovino med državami članicami, preučiti vsebino tega sklepa v celoti.

94 Komisija je po opisu strukture ŠSPN v točki 2.2. spornega sklepa v tokah od 15 do 20 obrazložitve tega sklepa navedla, da je namen ŠSPN, da se GIZ in njihovim vlagateljem, ki se udeležijo tega sistema, omogoči prejem ugodnosti nekaterih davčnih ukrepov. Pojasnila je, kako so bila GIZ, kot je bilo navedeno v točki 9 te sodbe, s kombinacijo zadevnih davčnih ukrepov deležna davčnih ugodnosti v dveh fazah. Komisija je v točki 5.3.2.6. navedenega sklepa navedla, da so bile gospodarske prednosti, ki so iz tega izhajale, prednosti, ki jih GIZ pri enaki transakciji ne bi prejela, če bi uporabila zgolj splošne ukrepe, pri čemer gre za obresti, privarčevane pri zneskih plačil davkov, odloženih zaradi predčasne amortizacije, zneske davka, ki so se mu izognila, ali obresti, privarčevane pri davkih, odloženih v skladu z ureditvijo obdavčitve po tonaži, ter znesek davka, ki so se mu izognila pri dobičku, ustvarjenemu ob prodaji ladje. V točki 5.3.3. istega sklepa je ugotovila, da je ŠSPN torej zajemal uporabo javnih sredstev v obliki izgube davčnih prihodkov in izpada obresti.

95 Komisija je v zvezi s podjetji za pomorske prevoze in ladjedelnicami v tokah 162 in od 167 do 170 obrazložitve spornega sklepa zlasti navedla, da je bil v ekonomskem smislu velik del davčnih ugodnosti, ki so jih prejela GIZ, prenesen na podjetja za pomorske prevoze prek

cenovnega popusta, da pa prednosti, ki so jih prejela ta podjetja in neposredno ladjedelnice, ni mogoče pripisati državi, saj izhajajo iz kombinacije pravnih poslov med zasebnimi subjekti.

96 Komisija je v zvezi z GIZ in „vlagatelji“ sicer v točki 28 obrazložitve spornega sklepa navedla, da „[p]lani gospodarska interesna združenja, ki sodelujejo v poslih na podlagi [ŠSPN], obravnavajo kot naložbene nosilce in ne kot sredstva za skupno izvajanje dejavnosti, [zato] se ta sklep nanaša na te [p]lane kot vlagatelje“, in v tem sklepu ni ugotovila, da GIZ in vlagatelji tvorijo gospodarsko enoto.

97 Vendar iz te točke obrazložitve niti iz celote spornega sklepa ni razvidno, da bi Komisija kot svojo sprejela tezo, da naj bi bila GIZ zgolj preprosti naložbeni nosilci, niti to, da bi tiste, ki jih je opredelila kot „vlagatelje“, štela za kaj drugega kot [p]lane GIZ. Nasprotno, Komisija je v točki 126 obrazložitve spornega sklepa navedla, da so bila zadevna GIZ podjetja v smislu [p]lena 107 PDEU, in v točki 140 obrazložitve tega sklepa, da je njihova davčna transparentnost zgolj omogočala, da se različni subjekti združijo za financiranje ali opravljanje neke gospodarske dejavnosti. V okviru svoje analize selektivnosti prednosti, ki izhajajo iz zadevnih davčnih ukrepov, v točki 5.3.2. tega sklepa je zlasti v točki 161 obrazložitve tega sklepa opisala GIZ kot subjekte, ki so jim bili zadevni davčni ukrepi odobreni, in kot upravičence do teh ukrepov ter v točki 157 obrazložitve navedenega sklepa poudarila, da se je s temi ukrepi dajala prednost dejavnosti pridobivanja ladij prek lizinških pogodb, zlasti z namenom njihovega zakupa brez posadke in poznejše nadaljnje prodaje, ki so jo opravljala GIZ.

98 Komisija je večkrat, zlasti v tokah 16, 17, 28, 29 in 45 obrazložitve spornega sklepa, navedla pojem „davčna preglednost“ GIZ, katere posledica je bil prenos vseh prednosti, ki izhajajo iz zadevnih davčnih ukrepov, na njihove [p]lane. Tako je v točki 166 obrazložitve tega sklepa poudarila, da „[v] okviru poslov, ki temeljijo na [Š]SPN, država s financiranjem selektivnih prednosti najprej prenese svoja sredstva na gospodarsko interesno združenje[,] [g]ospodarsko interesno združenje [pa] nato na podlagi davčne preglednosti prenese državna sredstva na svoje vlagatelje“.

99 Komisija je zlasti navedla – potem ko je naštela vse te elemente, ob preužitvi pogoja v zvezi z izkrivljanjem konkurence in pogoja v zvezi z vplivom na trgovino v tokah od 171 do 173 obrazložitve spornega sklepa – da so [p]lani GIZ dejavni v vseh sektorjih gospodarstva, zlasti v sektorjih, ki so odprti za trgovino med državami [p]lanicami, in da so poleg tega s transakcijami, za katere je veljal ŠSPN, prek GIZ delovali na trgih zakupa ladij brez posadke ter nakupa in prodaje ladij, ki so prav tako odprti za trgovino med državami [p]lanicami, tako da prednosti, ki izhajajo iz ŠSPN, krepijo njihov položaj na trgih, na katerih so dejavni, s čimer izkrivljajo ali bi lahko izkrivljale konkurenco. Ugotovila je, da gospodarske prednosti, ki so jih deležni GIZ in njihovi vlagatelji, lahko vplivajo na trgovino med državami [p]lanicami in izkrivljajo konkurenco na notranjem trgu.

100 Poleg tega, da ugotovitev, da vlagatelji prek GIZ delujejo na trgu zakupa ladij brez posadke ter nakupa in prodaje ladij, ni v protislovju s točko 28 obrazložitve spornega sklepa, v nasprotju s tem, kar je Splošno sodišče poudarilo v točki 175 izpodbijane sodbe, tudi ni v protislovju s točko 27 obrazložitve tega sklepa, v skladu s katero imajo GIZ pravno osebnost, ki je ločena od njihovih [p]lanov.

101 Iz teh elementov je razvidno, da je Komisija v spornem sklepu navedla podatke, ki omogočajo razumeti, zakaj je menila, da so prednosti, ki izhajajo iz zadevnih davčnih ukrepov, selektivne ter da lahko vplivajo na trgovino med državami [p]lanicami in izkrivljajo konkurenco, in da je ob upoštevanju posebnih okoliščin te zadeve ta sklep obrazložila zadostno in brez protislovij v zvezi s tem ter izpolnila zahteve iz [p]lena 296 PDEU, kakor so pojasnjene s sodno prakso, na katero je bilo opozorjeno v tokah od 82 do 86 te sodbe.

102 Iz tega izhaja, da je treba drugi ožitek prvega dela prvega pritožbenega razloga in drugi

pritožbeni razlog sprejeti.

103 Izpodbijano sodbo je treba zato razveljaviti.

Vrnitev zadeve v razsojanje Splošnemu sodišču

104 V skladu s členom 61, prvi odstavek, Statuta Sodišča Evropske unije, lahko to v primeru razveljavitve odločitve Splošnega sodišča, če stanje postopka to dovoljuje, samo dokončno odloči o zadevi ali pa jo vrne v razsojanje Splošnemu sodišču.

105 Sodišče ugotavlja, da stanje postopka, ker je Splošno sodišče v obravnavanem primeru preuči le del razlogov, ki so jih navedle stranke, ne dovoljuje dokončne razsodbe. Zato je treba zadevo vrniti v razsojanje Splošnemu sodišču.

Stroški

106 Ker se zadeva vrne v razsojanje Splošnemu sodišču, se odločitev o stroških pridrži.

107 V skladu s členom 140(3) Poslovnika Sodišča, ki se v pritožbenem postopku uporablja na podlagi člena 184(1) tega poslovnika, družbe Bankia in druge ter Aluminios Cortizo, ki so v postopku s pritožbo intervenirale, nosijo svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1. **Sodba Splošnega sodišča Evropske unije z dne 17. decembra 2015, Španija in drugi/Komisija (T-515/13 in T-719/13, EU:T:2015:1004), se razveljavi.**
2. **Zadeva se vrne v razsojanje Splošnemu sodišču Evropske unije.**
3. **Odločitev o stroških se pridrži.**
4. **Družbe 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 in Aluminios Cortizo SAU nosijo svoje stroške.**

Podpisi

* Jezik postopka: španščina.