

II

(Akty o charakterze nieustawodawczym)

DECYZJE

DECYZJA KOMISJI

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

(notyfikowana jako dokument nr C(2013) 4426)

(Jedynie tekst w języku hiszpańskim jest autentyczny)

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

(2014/200/UE)

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 108 ust. 2 akapit pierwszy,

uwzględniając Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w szczególności jego art. 62 ust. 1 lit. a),

po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag⁽¹⁾ zgodnie z przywołanymi artykułami i uwzględniając otrzymane odpowiedzi,

a także mając na uwadze, co następuje:

1. POSTĘPOWANIE

- (1) Zgodnie z informacjami przekazanymi Komisji w kilku skargach od maja 2006 r. hiszpański system mający zastosowanie do przedsiębiorstw żeglugowych od 2002 r. (hiszpański system leasingu podatkowego) umożliwił przedsiębiorstwom zajmującym się transportem morskim zakup statków w Hiszpanii po cenach o 20–30 % niższych. W szczególności dwie krajowe federacje stoczniove oraz jedna indywidualna stocznia złożyły skargę, że system ten doprowadził do utraty umów o budowę statków przez ich członków na rzecz hiszpańskich stocznii. W dniu 13 lipca 2010 r. stowarzyszenia stoczniove zrzeszające siedem krajów europejskich wspólnie podpisały petycję przeciwko tak zwanemu hiszpańskiemu systemowi leasingu podatkowego (zwanemu dalej „SLP”). Co najmniej jedno przedsiębiorstwo żeglugowe poparło te skargi. W sierpniu 2010 r. jeden z posłów do Parlamentu Europejskiego zadał pytanie dotyczące tego samego tematu⁽²⁾.
- (2) Pismami z dnia 15 września 2006 r., 30 stycznia 2007 r., 6 listopada 2007 r. i 3 marca 2008 r. Komisja zwróciła się do władz hiszpańskich o dostarczenie informacji. Władze hiszpańskie udzieliły odpowiedzi w pismach z dnia 16 października 2006 r., 23 i 27 lutego 2007 r. oraz 11 stycznia i 27 marca 2008 r. Na posiedzeniu, które odbyło się w dniu 29 kwietnia 2008 r., Komisja zwróciła się o dodatkowe informacje, które władze hiszpańskie przekazały w piśmie z dnia 17 czerwca 2008 r. W pismach z dnia 23 września 2008 r. Komisja zwróciła się o dalsze dodatkowe informacje, które władze hiszpańskie przekazały w piśmie z dnia 24 października 2008 r.
- (3) Na podstawie nowych informacji przekazanych przez skarżących Komisja zwróciła się o dalsze dodatkowe informacje pismami z dnia 11 stycznia i 25 maja 2010 r. Władze hiszpańskie udzieliły odpowiedzi w pismach z dnia 10 marca i 26 lipca 2010 r. Spotkanie z władzami hiszpańskimi odbyło się w dniu 24 stycznia 2011 r.

⁽¹⁾ Dz.U. C 276 z 21.9.2011, s. 5.

⁽²⁾ Zob. pytanie parlamentarne E-5819/2010, na które udzielono odpowiedzi w dniu 31.8.2010 r.

- (4) Pismem z dnia 29 czerwca 2011 r. Komisja poinformowała władze hiszpańskie, że podjęła decyzję o wszczęciu postępowania przewidzianego w art. 108 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej w odniesieniu do pomocy.
- (5) W piśmie z dnia 2 sierpnia 2011 r. władze hiszpańskie wyraziły opinię w sprawie podjęcia decyzji o wszczęciu formalnego postępowania.
- (6) Decyzja Komisji w sprawie wszczęcia formalnego postępowania wyjaśniającego (zwana dalej „decyzją C(2011) 4494 final”) została opublikowana w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* ⁽³⁾. Komisja zaprosiła zainteresowane strony do przedstawienia uwag dotyczących przedmiotowych środków.
- (7) Komisja otrzymała uwagi od kilku zainteresowanych stron. W pismach z dnia 23 lutego, 7 marca, 11 lipca i 29 października 2012 r. oraz 12 i 25 lutego i 22 kwietnia 2013 r. Komisja przekazała je władzom hiszpańskim, dając im możliwość zajęcia stanowiska. Swoje uwagi władze hiszpańskie przekazały w pismach z dnia 30 kwietnia, 24 maja, 9 i 23 lipca i 14 listopada 2012 r. oraz 25 lutego, 12 marca i 21 maja 2013 r. Dodatkowe uwagi władze hiszpańskie przekazały również w pismach z dnia 3 i 9 października 2012 r. Na ich wniosek Komisja odbyła spotkania z Pequeños y Medianos Astilleros en Reconversión (PYMAR) ⁽⁴⁾ w dniach 13 listopada 2012 r. i 4 lutego 2013 r. oraz z władzami hiszpańskimi w dniu 6 marca 2013 r.

2. OPIS HISZPAŃSKIEGO SYSTEMU LEASINGU PODATKOWEGO

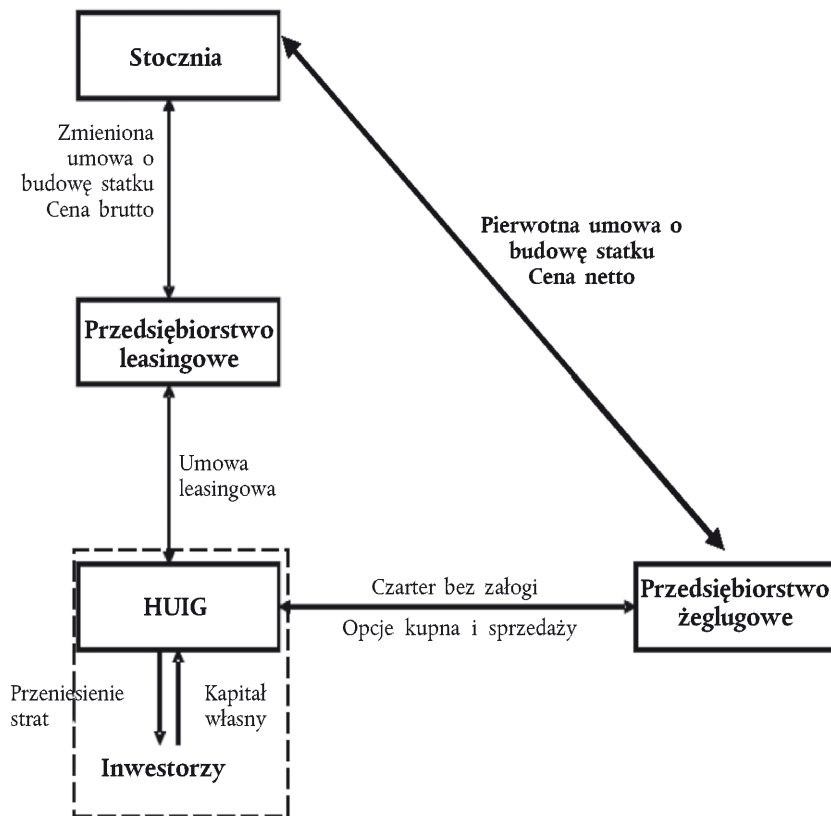
- (8) Hiszpański system leasingu podatkowego jest stosowany w transakcjach obejmujących budowę statków morskich przez stocznie (sprzedawców) i ich zakup przez przedsiębiorstwa żeglugi morskiej (nabywców) oraz finansowanie tych transakcji w ramach doraźnie powołanej struktury prawnej i finansowej.
- (9) SLP opiera się na:
 - doraźnie powołanej przez bank strukturze prawnej i finansowej, narzuconej w stosunkach pomiędzy przedsiębiorstwem żeglugowym a stoczną, czyli pomiędzy nabywcą a sprzedawcą statku,
 - kompleksowej sieci umów pomiędzy stronami transakcji,
 - wykorzystaniu kilku hiszpańskich środków podatkowych.
- (10) Na wniosek Komisji władze hiszpańskie potwierdziły, że SLP został zastosowany w 273 transakcjach związanych z budową i zakupem statków między 1 stycznia 2002 r. a 30 czerwca 2010 r., których łączna wartość wyniosła 8 727 997 332 EUR. System ten był dalej stosowany do dnia 29 czerwca 2011 r., kiedy to wszczęto formalne postępowanie wyjaśniające. Nabywcami są przedsiębiorstwa żeglugowe z całej Europy i ze świata. We wszystkich transakcjach oprócz jednej (umowa o wartości 6 148 969 EUR) uczestniczyły hiszpańskie stocznie.

2.1. SLP – STRUKTURA PRAWNA I FINANSOWA

- (11) Jak wspomniano, operacja SLP umożliwia armatorowi zamówienie nowego statku po cenie o 20–30 % niższej od ceny pobieranej przez stoczną. Aby otrzymać niższą cenę (po odliczeniu rabatu), przedsiębiorstwo żeglugowe musi wyrazić zgodę na zakup statku nie bezpośrednio od stoczni, ale od hiszpańskiego ugrupowania interesów gospodarczych (HUIG) działającego na mocy prawa hiszpańskiego i stworzonego przez bank.
- (12) Struktura SLP jest systemem planowania podatkowego zasadniczo zorganizowanym przez bank w celu generowania korzyści podatkowych dla inwestorów w ramach przejrzystego fiskalnie HUIG oraz przekazania części z tych korzyści podatkowych przedsiębiorstwu żeglugowemu w formie niższej ceny statku. Resztę korzyści inwestorzy zachowują w ramach HUIG jako wynagrodzenie za ich inwestycję. Oprócz HUIG w operację SLP zaangażowani są również inni pośrednicy, w tym bank i przedsiębiorstwo leasingowe (zob. wykres poniżej).

⁽³⁾ Zob. przypis 1.

⁽⁴⁾ Hiszpańskie stowarzyszenie małych i średnich stocznii.



- (13) W praktyce HUIG leasinguje statek od przedsiębiorstwa leasingowego od daty rozpoczęcia jego budowy. Po jego wybudowaniu HUIG czarteruje statek przedsiębiorstwu żeglugowemu w formie czarteru bez załogi, a przedsiębiorstwo żeglugowe rozpoczyna eksploatację statku. W każdym przypadku HUIG zobowiązuje się kupić statek z chwilą wygaśnięcia umowy leasingu, a przedsiębiorstwo żeglugowe zobowiązuje się kupić statek z chwilą wygaśnięcia umowy na czarter bez załogi w ramach wzajemnych umów z opcją kupna i sprzedaży⁽⁵⁾. Data wykonania opcji określonych w umowie leasingowej jest wyznaczana na kilka tygodni przed datą wykonania opcji określonej w ramach czarteru bez załogi. Obie opcje są wykonywane, jak tylko HUIG zacznie podlegać systemowi podatku tonażowego (bardziej szczegółowy opis znajduje się w sekcji 2.2.4 Środek 4: System podatku tonażowego). Zaangażowane strony podpisują umowę ramową w celu potwierdzenia, że zgadzają się na organizację i funkcjonowanie struktury SLP.
- (14) Transakcje zawierane między różnymi stronami w ramach operacji SLP zostały bardziej szczegółowo opisane w decyzji C(2011) 4494 final (sekcja 2.2)⁽⁶⁾ na podstawie przykładów podanych przez władze hiszpańskie⁽⁷⁾.

2.2. SLP – ASPEKTY PODATKOWE

- (15) Celem systemu SLP opisanego w sekcji 2.1 wyżej jest przede wszystkim generowanie określonych korzyści podatkowych na rzecz HUIG i inwestorów należących do HUIG, których część jest następnie przekazywana przedsiębiorstwu żeglugowemu, które nabywa nowy statek.
- (16) HUIG gromadzi korzyści podatkowe w dwóch etapach, na mocy dwóch różnych zbiorów przepisów podatkowych. W pierwszym etapie w ramach „zwykłego” systemu podatku dochodowego od osób prawnych stosuje się wcześniejszą i przyspieszoną amortyzację leasingowanego statku. Pociąga to duże straty podatkowe dla HUIG. Ponieważ HUIG jest przejrzyste pod względem podatkowym, te straty podatkowe można odliczyć od przychodów własnych inwestorów proporcjonalnie do ich udziałów w HUIG.

⁽⁵⁾ Przedsiębiorstwo leasingowe i przedsiębiorstwo żeglugowe podpisują ponadto umowy z opcją kupna (*call option*) i sprzedaży (*put option*).

⁽⁶⁾ Zob. przypis 3.

⁽⁷⁾ W piśmie z dnia 26 lipca 2010 r.

- (17) W normalnych okolicznościach oszczędności podatkowe osiągnięte dzięki takiej wcześniejszej i przyspieszonej amortyzacji kosztu statku w kolejnych latach powinny zostać zrównoważone wyższymi podatkami albo wtedy, gdy statek został sprzedany, a sprzedaż generuje zysk kapitałowy⁽⁸⁾. Ze względu na przejrzystość podatkową HUIG jego większe zyski w późniejszych latach zazwyczaj zostałyby dodane do przychodów własnych inwestorów i podlegałyby opodatkowaniu.
- (18) W przypadku operacji SLP HUIG nie zatrzymują jednak statków po ich pełnej amortyzacji. W drugim etapie oszczędności podatkowe wynikające z początkowych strat przeniesionych na inwestorów są następnie zabezpieczane w wyniku przejścia HUIG na system podatku tonażowego, stanowiącego jedną z form opodatkowania dochodu, oraz pełnego zwolnienia z podatku od zysków kapitałowych pochodzących ze sprzedaży statku na rzecz przedsiębiorstwa żeglugowego – zaraz po przejściu na nowy system⁽⁹⁾. Więcej informacji dotyczących tych dwóch etapów znajduje się w decyzji C(2011) 4494 final (sekcja 2.3.1).
- (19) Zgodnie z informacjami, którymi dysponuje Komisja⁽¹⁰⁾, połączony efekt środków podatkowych zastosowanych w ramach SLP umożliwia HUIG i jego inwestorom osiągnięcie zysku podatkowego stanowiącego około 30 % początkowej ceny brutto statku. Część tego zysku podatkowego – początkowo pobranego przez HUIG/jego inwestorów – zachowują inwestorzy (10–15 %), a część jest przekazywana przedsiębiorstwu żeglugowemu (85–90 %), które ostatecznie staje się właścicielem statku, wpłacając kwotę o 20–30 % niższą od początkowej ceny brutto statku.
- (20) Jak już wspomniano, operacje SLP łączą różne indywidualne, choć powiązane ze sobą, środki podatkowe w celu uzyskania korzyści podatkowej. Środki te zostały pokrótce opisane w sekcji poniżej. Bardziej szczegółowy opis znajduje się w decyzji C(2011) 4494 final (sekcja 2.4).

2.2.1. Środek 1 – Przyspieszona amortyzacja⁽¹¹⁾ przedmiotu leasingu (art. 115 ust. 6 ustawy o podatku od osób prawnych)

- (21) W Hiszpanii traktowanie podatkowe transakcji leasingu jest odmienne od jej księgowego ujęcia. Rozdział XIII królewskiego dekretu legislacyjnego nr 4/2004 z dnia 5 marca 2004 r. zatwierdzającego wersję skonsolidowaną hiszpańskiej ustawy o podatku od osób prawnych (TRLIS)⁽¹²⁾ oraz art. 49 dekretu królewskiego nr 1777/2004 z dnia 30 lipca 2004 r. zatwierdzającego rozporządzenie dotyczące podatku od osób prawnych (RIS)⁽¹³⁾ stosuje się do umów leasingu finansowego o minimalnym czasie trwania wynoszącym dwa lata, jeśli dotyczą one rzeczy ruchomej, i wynoszącym dziesięć lat, jeśli dotyczą one nieruchomości lub zakładów przemysłowych.

⁽⁸⁾ Zysk kapitałowy zwykle pochodziłby ze sprzedaży składnika aktywów, który został nadmiernie zamortyzowany ze względu na wcześniejszą i przyspieszoną amortyzację, ponieważ rezydualna wartość podatkowa składnika aktywów prawdopodobnie będzie znacznie niższa od ceny jego sprzedaży.

⁽⁹⁾ Różnica pomiędzy ceną sprzedaży a wartością podatkową statku. Wartość podatkowa statku jest początkową ceną zapłaconą, pomniejszoną o wydatki w celu uwzględnienia amortyzacji. W omawianym przypadku statek zostałby w pełni – lub prawie w pełni – zamortyzowany, zanim HUIG przeszłoby na system podatku tonażowego, tj. jego wartość księgowa byłaby równa lub bliska zeru.

⁽¹⁰⁾ Informacje te obejmują informacje przekazane przez Hiszpanię: trzy faktyczne przykłady wniosków przedłożonych przez HUIG organom podatkowym zgodnie z art. 115 ust. 11 wersji skonsolidowanej hiszpańskiej ustawy o podatku od osób prawnych (*Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades – TRLIS*) oraz umowy i inne aneksy załączone do tych wniosków.

⁽¹¹⁾ W niniejszej decyzji „amortyzacja” dotyczy – bez rozróżnienia – odliczenia kosztu amortyzacji przez właściciela składnika aktywów oraz odliczenia przez leasingobiorcę płatności dokonanych w związku z odzyskaniem kosztu składnika aktywów przez leasingodawcę. Przyspieszona amortyzacja przedmiotu leasingu odnosi się, odpowiednio, do możliwości odliczenia takich płatności przez leasingobiorców po stawce dwukrotnie lub trzykrotnie wyższej od stawki amortyzacji metodą liniową.

⁽¹²⁾ Królewski dekret legislacyjny nr 4/2004 z dnia 5 marca 2004 r. zatwierdzający wersję skonsolidowaną hiszpańskiej ustawy o podatku od osób prawnych, opublikowany w Dzienniku Urzędowym Hiszpanii (BOE) z dnia 11 marca 2004 r.

⁽¹³⁾ Królewski dekret legislacyjny nr 1777/2004 z dnia 30 lipca 2004 r. zatwierdzający rozporządzenie dotyczące podatku od osób prawnych, opublikowany w Dzienniku Urzędowym Hiszpanii (BOE) z dnia 6 sierpnia 2004 r.

- (22) Wyłącznie do celów podatkowych, część płatności, która umożliwia leasingodawcy odzyskanie kosztu składnika aktywów⁽¹⁴⁾, uznaje się za wydatek podlegający odliczeniu, z zachowaniem pewnych ograniczeń, a mianowicie: odliczona kwota nie może przekraczać kwoty uzyskanej poprzez dwukrotne lub trzykrotne pomnożenie kosztu składnika aktywów przez oficjalny współczynnik maksymalnej amortyzacji liniowej dla tego rodzaju składnika aktywów.
- (23) W przypadku statków okres normalnej amortyzacji liniowej – do celów podatkowych – wynosi ponad dziesięć lat (10 % rocznie). Maksymalna stawka przyspieszonej amortyzacji przedmiotu leasingu wynosi od 20 % do 30 % rocznie (od 40 do 60 miesięcy). Zgodnie z prawem hiszpańskim właściciele statków mogą również dokonać amortyzacji metodą degresywną⁽¹⁵⁾ lub metodą sumy cyfr rocznych (SOYD)⁽¹⁶⁾.

2.2.2. Środek 2: Uznanie stosowanie wcześniejszej amortyzacji przedmiotu leasingu

(art. 115 ust. 11 i art. 48 ust. 4 ustawy o podatku od osób prawnych oraz art. 49 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych)

- (24) Zgodnie z art. 115 ust. 6 ustawy o podatku od osób prawnych przyspieszona amortyzacja przedmiotu leasingu rozpoczyna się w dniu, w którym przedmiot ten staje się gotowy do eksploatacji, tj. nie przed dniem, w którym przedmiot jest dostarczany i zaczyna być użytkowany przez leasingobiorcę. Jednak zgodnie z art. 115 ust. 11 ustawy o podatku od osób prawnych⁽¹⁷⁾ Ministerstwo Gospodarki i Finansów może, na formalny wniosek leasingobiorcy, wyznaczyć wcześniejszą datę rozpoczęcia amortyzacji. Zasadniczo przepis ten stosuje się, w określonych warunkach, do wszystkich przedmiotów leasingu podlegających umowie leasingowej i kwalifikujących się do przyspieszonej amortyzacji.
- (25) W zasadzie art. 115 ust. 11 ustawy o podatku od osób prawnych narzuca dwa ogólne warunki. Po pierwsze, nowa data rozpoczęcia amortyzacji powinna zostać wyznaczona z uwzględnieniem „charakterystyki okresu kontraktowania lub okresu budowy przedmiotu umowy oraz szczególnego charakteru jego eksploatacji gospodarczej”. Zgodnie z art. 49 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych organy podatkowe zezwalają na wcześniejszą amortyzację od rozpoczęcia okresu budowy, pod warunkiem że okres budowy wynosi ponad 12 miesięcy i umowa leasingowa przewiduje zaplanowane opłaty leasingowe. Po drugie, „wyznaczenie tej daty nie wpływa (nie powinno wpływać) na obliczenie podstawy opodatkowania wynikającej z faktycznego użytkowania składnika aktywów lub płatności wynikających z przeniesienia własności, która to podstawa opodatkowania musi zostać określona zgodnie z ogólnym systemem podatkowym lub szczególnym systemem opisanym w rozdziale VIII tytułu VII ustawy o podatku od osób prawnych”.
- (26) Zgodnie z art. 48 ust. 4 ustawy o podatku od osób prawnych⁽¹⁸⁾ składniki aktywów podlegające systemowi wcześniejszej amortyzacji opisanemu w art. 115 ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych zostaną oddane w leasing ugrupowaniom interesów gospodarczych zarejestrowanym w Hiszpanii, które z kolei oddadzą je w podleasing osobom trzecim. Ponadto w art. 49 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych określona jest procedura składania wniosku o zezwolenie na wcześniejszą amortyzację przedmiotu leasingu.

2.2.3. Środek 3: Hiszpańskie ugrupowania interesów gospodarczych (HUIG)

- (27) Jak już wspomniano, hiszpańskie ugrupowania interesów gospodarczych (HUIG) mają odrębną osobowość prawną od swoich członków. W rezultacie HUIG mogą złożyć wniosek o zezwolenie zarówno na wcześniejszą amortyzację, jak i na alternatywny system podatku tonażowego określony w art. 124–128 ustawy o podatku od osób prawnych (zob. sekcja 2.2.4), jeśli spełniają kryteria kwalifikowalności wymagane prawem hiszpańskim, nawet jeśli żaden z ich członków nie jest przedsiębiorstwem żegludowym.
- (28) Pod względem podatkowym HUIG są jednak przejrzyste wobec swoich hiszpańskich udziałowców będących rezydentami. Innymi słowy, do celów podatkowych zyski (lub straty) osiągnięte (lub poniesione) przez HUIG są

⁽¹⁴⁾ Z wyłączeniem wartości opcji kupna.

⁽¹⁵⁾ Każdego roku pod koniec poprzedniego okresu podatkowego do rezydualnej wartości składnika aktywów stosuje się stałą wartość procentową (wartość rezydualna = wartość nabycia pomniejszona o amortyzację zaksięgowaną w przeszłości). Zamiast równo rozkładać koszt składnika aktywów w określonym czasie, zastosowanie tego systemu prowadzi do zmniejszenia odpisów amortyzacyjnych w każdym kolejnym okresie.

⁽¹⁶⁾ Jeśli składnik aktywów ma być amortyzowany przez pięć lat, SOYD wynosi 15 (= 1 + 2 + 3 + 4 + 5), natomiast koszt amortyzacji wynosi 5/15 wartości nabycia w 1. roku, 4/15 w 2. roku itd. aż do 1/15 w 5. roku.

⁽¹⁷⁾ Przedmiotowa treść została przepisana z wcześniejszego art. 128 ust. 11 ustawy 43/1995 wprowadzonej ustawą 24/2001 i obowiązującej od 2002 r. „Wcześniejsza amortyzacja” oznacza przyspieszenie daty rozpoczęcia amortyzacji. W omawianym przypadku podatnicy, o ile otrzymają wymagane zezwolenie od organów podatkowych, mogą rozpocząć przyspieszoną amortyzację statku w okresie budowy, tj. zanim statek zostanie dostarczony podatnikowi lub zanim zacznie być użytkowany przez podatnika.

⁽¹⁸⁾ W art. 48 ustawy o podatku od osób prawnych określone są szczególne procedury podatkowe mające zastosowanie do ugrupowań interesów gospodarczych. Zob. sekcja 2.2.3 Środek 3: Hiszpańskie ugrupowania interesów gospodarczych (HUIG).

bezpośrednio i proporcjonalnie przenoszone na hiszpańskich członków będących rezydentami. Ponieważ HUIG zaangażowane w operacje SLP są uważane przez ich członków bardziej za narzędzie inwestycyjne niż za sposób wspólnego działania, niniejsza decyzja odnosi się do HUIG jako do inwestorów.

- (29) Przejrzystość podatkowa HUIG oznacza, że znaczące straty poniesione przez HUIG w procesie wcześniejszej i przyspieszonej amortyzacji mogą zostać bezpośrednio przeniesione na inwestorów, którzy z kolei mogą zrównoważyć je zyskami osiąganymi z prowadzonej przez siebie działalności i obniżyć kwotę należnego podatku.

2.2.4. Środek 4: System podatku tonażowego (art. 124–128 ustawy o podatku od osób prawnych)

- (30) Hiszpańskie ustawodawstwo dotyczące podatku tonażowego stosuje się od 2002 r. Określona jest w nim alternatywna metoda obliczania dochodu przedsiębiorstw żeglugowych podlegającego opodatkowaniu według ich zdolności transportowej, na podstawie transportowanego tonażu, a nie według różnicy między przychodami a kosztami.
- (31) Komisja zatwierdziła⁽¹⁹⁾ hiszpański system podatku tonażowego jako zgodną z przepisami pomoc państwa na podstawie wspólnotowych wytycznych w sprawie pomocy publicznej dla transportu morskiego⁽²⁰⁾ (zwanymi dalej „wytycznymi w sprawie transportu morskiego”). Przepisy regulujące system podatku tonażowego są zawarte w rozdziale XVII, art. 124–128 ustawy o podatku od osób prawnych.
- (32) Hiszpania przyjęła również środki wykonawcze określone w tytule VI, art. 50–52 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych. Komisja zwraca uwagę, że sprzecznie z przepisami określonymi w art. 124–128 ustawy o podatku od osób prawnych, zgłoszonymi Komisji i zatwierdzonymi przez Komisję, wspomniane środki wykonawcze, a w szczególności wyjątek określony w art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych (zob. sekcja 2.2.5), nie zostały zgłoszone Komisji ani nie zostały przez nią zatwierdzone.
- (33) Tak samo jak w innych państwach członkowskich, przejście na hiszpański system podatku tonażowego jest nieobowiązkowe i wymaga uzyskania wcześniejszego zezwolenia organów podatkowych, ważnego przez 10 lat. Przychód z działalności niezwiązanej z żeglugą lub z działalności niekwalifikującej do objęcia podatkiem tonażowym podlega zwykłym przepisom dotyczącym podatku dochodowego.
- (34) Zgodnie z prawem hiszpańskim HUIG korzystające z SLP mogą zostać wpisane do jednego z rejestrów przedsiębiorstw żeglugowych⁽²¹⁾, ponieważ według władz hiszpańskich ich działalność obejmuje eksploatację ich własnych lub czarterowanych statków. Pojęcie eksploatacji statku obejmowałoby więc oddanie statku osobie trzeciej w czarter bez załogi.
- (35) Podstawę opodatkowania kwalifikującej się działalności żeglugowej oblicza się według tonażu brutto:

Zarejestrowany tonaż netto	Ilość dobową na 100 ton (EUR)
Od 0 do 1 000	0,90
Od 1 001 do 10 000	0,70
Od 10 001 do 25 000	0,40
Ponad 25 001	0,20

- (36) Po obliczeniu alternatywnej podstawy opodatkowania według tonażu brutto wykorzystywanego przez przedsiębiorstwo żeglugowe do obliczonej podstawy stosuje się zwykłą stawkę podatku od osób prawnych.
- (37) Zgodnie z art. 125 ust. 2 tiret pierwsze ustawy o podatku od osób prawnych uznaje się, że podstawa opodatkowania podatkiem tonażowym obejmuje wszystkie przychody z (kwalifikującej się) działalności żeglugowej na pełnym morzu, w tym w szczególności zyski kapitałowe uzyskane przy późniejszej sprzedaży statków – nabytych

⁽¹⁹⁾ Decyzja Komisji C(2002) 582 final z dnia 27 lutego 2002 r. w sprawie N 736/2001, zmieniona decyzją N 528/2003.

⁽²⁰⁾ Dz.U. C 13 z 17.1.2004, s. 3.

⁽²¹⁾ Zob. ustawa nr 27/1992 z 24.11.1992 r. o portach krajowych i marynarce handlowej.

jako nowe przez przedsiębiorstwo korzystające z systemu podatku tonażowego, przy czym przedsiębiorstwo to w dalszym ciągu podlega systemowi podatku tonażowego. Natomiast zgodnie ze zwykłymi przepisami dotyczącymi podatku dochodowego od osób prawnych, biorąc pod uwagę to, że podstawa opodatkowania jest określana jako różnica między przychodami a kosztami, w przypadku gdy statki są nabywane przez przedsiębiorstwo i następnie sprzedawane z zyskiem kapitałowym, takie nadzwyczajne zyski kapitałowe stanowią przychód podlegający opodatkowaniu i przez to zwiększają podstawę opodatkowania, według której nakładany jest podatek od osób prawnych.

Traktowanie podatkowe nadzwyczajnych zysków kapitałowych w kontekście objęcia statków systemem podatku tonażowego

- (38) Szczegółne przepisy stosuje się wtedy, gdy statek, który nie jest już nowy, i opodatkowanie jego przychodu są przenoszone ze zwykłego systemu opodatkowania osób prawnych do systemu podatku tonażowego. W przypadku statków, które w momencie objęcia ich systemem podatku tonażowego są już własnością przedsiębiorstwa, lub w przypadku statków z drugiej ręki (dalej zwanych statkami „używanymi”) zakupionych w momencie, gdy przedsiębiorstwo już korzysta z systemu podatku tonażowego, stosuje się specjalną procedurę określoną w art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych⁽²²⁾. Zgodnie z tą procedurą opodatkowanie określonych kwot odbywa się według zwykłych przepisów dotyczących podatku od osób prawnych tylko wtedy, gdy statek zostanie następnie sprzedany:

- W pierwszym roku finansowym, w którym stosowany jest system podatku tonażowego lub w którym statki używane zostały nabyte, należy stworzyć rezerwy zysków niepodlegających podziałowi równe różnicy między normalną wartością rynkową a wartością księgową netto każdego statku, którego dotyczy niniejszy przepis, albo różnica ta musi zostać oddzielnie określona w sprawozdaniu rocznym dla każdego statku, za każdy rok finansowy, w którym ich własność zostaje zachowana.
- Kwota wspomnianej rezerwy dodatniej wraz z dodatnią różnicą między amortyzacją podatkową a amortyzacją księgową sprzedanego statku, istniejącą w dniu przeniesienia własności, zostanie dodana do podstawy opodatkowania podatkiem tonażowym określonej w art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych po zakończeniu sprzedaży statku.

- (39) W związku z tym w normalnych warunkach stosowania hiszpańskiego systemu podatku tonażowego, zatwierdzonych przez Komisję, potencjalne zyski kapitałowe zostają opodatkowane wraz z przejściem na system podatku tonażowego i przyjmuje się, że opodatkowanie zysków kapitałowych, chociaż jest opóźnione, odbywa się później, tj. w momencie sprzedaży lub demontażu statku. Jak wyjaśniono w sekcji 2.2.5, zgodnie z systemem SLP opodatkowanie to nie jest odroczone, lecz całkowicie wyeliminowane, ponieważ dane statki uznaje się za nowe, a nie używane. W związku z tym specjalna procedura nie znajduje zastosowania.

2.2.5. Środek 5: Artykuł 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych

- (40) W odniesieniu do transakcji SLP, na które zezwolono, Komisja stwierdza, że HUIG mogą przejść ze zwykłego systemu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych na system podatku tonażowego bez regulowania ukrytych zobowiązań podatkowych wynikających z wcześniejszej i przyspieszonej amortyzacji albo w momencie przejścia na system podatku tonażowego, albo później, tj. w momencie sprzedaży lub demontażu statku.
- (41) W drodze odstępstwa od zasady określonej w art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych w art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych⁽²³⁾ określono, że statki nabyte w ramach opcji kupna będącej elementem umowy leasingowej uprzednio zatwierdzonej przez organy podatkowe uznaje się za nowe⁽²⁴⁾ – w odróżnieniu od statków używanych – bez uwzględnienia tego, czy były już eksploatowane lub amortyzowane – w dniu wykonania opcji leasingowej, tj. po przejściu HUIG na system podatku tonażowego. Według informacji, którymi dysponuje Komisja, wyjątek ten był stosowany wyłącznie w odniesieniu do konkretnych umów leasingowych zatwierdzonych przez organy podatkowe w kontekście wcześniejszej amortyzacji zgodnie z art. 115 ust. 11 ustawy o podatku od osób prawnych (zob. sekcja 2.2.2 wyżej, Środek 2: Uznaniowe stosowanie wcześniejszej amortyzacji przedmiotu leasingu), tj. w odniesieniu do leasingowanych nowo wybudowanych statków morskich zakupionych w ramach operacji SLP – z jednym wyjątkiem – od hiszpańskich stoczni.
- (42) W takich przypadkach statek uznaje się za nowo nabyty przez HUIG w dniu wykonania opcji leasingowej, tj. po przejściu HUIG na system podatku tonażowego. Pierwszą konsekwencją zastosowania wyjątku określonego w art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych jest uniknięcie stosowania przepisów

⁽²²⁾ Zob. art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych.

⁽²³⁾ Wprowadzonego na mocy dekretu królewskiego nr 252/2003 z 28.2.2003 r., Dziennik Urzędowy Hiszpanii (BOE) nr 62, 13.3.2003 r.

⁽²⁴⁾ Artykuł 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych. Należy zwrócić uwagę, że takie zwolnienie jest przyznawane wyłącznie tym HUIG, które już uzyskały zezwolenie organów podatkowych na wcześniejszą amortyzację.

określonych w art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych. HUIG nie musi tworzyć rezerwy zysków niepodlegających podziałowi; ponadto opodatkowaniu nie podlega ani dodatnia różnica pomiędzy ceną zapłaconą przez przedsiębiorstwo żeglugowe a wartością księgową statku w księgach rachunkowych HUIG ⁽²⁵⁾, ani dodatnia różnica pomiędzy wartością księgową statku a jego wartością podatkową ⁽²⁶⁾. Drugą konsekwencją jest to, że przychód ze sprzedaży na rzecz przedsiębiorstwa żeglugowego (wysoka cena wykonania opcji czarteru bez załogi) uznaje się za pochodzący z zakupu i sprzedaży statku przez przedsiębiorstwo korzystające z systemu podatku tonażowego i że zostanie on uwzględniony w podstawie opodatkowania podatkiem tonażowym zgodnie z art. 125 ust. 2 tiret pierwsze ustawy o podatku od osób prawnych.

3. POWODY WSZCZĘCIA FORMALNEGO POSTĘPOWANIA WYJAŚNIAJĄCEGO

- (43) W pierwszej kolejności Komisja uznała, że hiszpański system leasingu podatkowego, pomimo zastosowania różnych środków podatkowych, należy przeanalizować jako jeden całościowy system (podejście globalne), ponieważ poszczególne środki można stosować tylko łącznie – *de iure* lub *de facto*, oraz stwierdziła, że system ten stanowi pomoc państwa.
- (44) Następnie poszczególne środki zostały ocenione oddzielnie (podejście indywidualne) i na tym etapie Komisja stwierdziła, co następuje:
- Przyspieszona amortyzacja przedmiotu leasingu (środek nr 1) mogłaby stanowić pomoc państwa, lecz w każdym przypadku stanowiłaby istniejącą pomoc, ponieważ została wdrożona przed przystąpieniem do UE. W rezultacie w odniesieniu do tego środka nie wszczęto formalnego postępowania wyjaśniającego.
 - Wcześniejsza amortyzacja przedmiotu leasingu (środek nr 2) mogłaby stanowić pomoc państwa, ponieważ przynosi selektywną korzyść w odniesieniu do niejasnych warunków określonych w ustawodawstwie hiszpańskim i do swobody decyzyjnej, którą dysponują hiszpańskie organy podatkowe w zakresie interpretowania tych warunków. Środek ten, który zaczął obowiązywać w 2002 r. ⁽²⁷⁾, został uznany za pomoc państwa niezgodną z prawem i potencjalnie niezgodną z rynkiem wewnętrznym.
 - Status HUIG (środek nr 3) nie został uznany za potencjalną pomoc państwa. W odniesieniu do tego środka nie wszczęto formalnego postępowania wyjaśniającego.
 - System podatku tonażowego (środek nr 4) został zatwierdzony przez Komisję jako pomoc państwa zgodna z rynkiem wewnętrznym w 2002 r. Zgodność zatwierdzonego systemu podatku tonażowego nie została zakwestionowana w decyzji C(2011) 4494 final. Na mocy zezwolenia udzielonego przez Komisję środek ten należy w każdym razie uznać za istniejącą pomoc.

Komisja zakwestionowała jednak dwa aspekty związane z systemem podatku tonażowego:

- Komisja zakwestionowała możliwość daną niektórym przedsiębiorstwom, na przykład HUIG zaangażowanym w operacje SLP, która polega na korzystaniu z systemu podatku tonażowego w sytuacji, gdy ich działalność ogranicza się do wynajmowania lub leasingowania statków bez załogi. Komisja uznała, że przedsiębiorstwa te nie prowadzą działalności w sektorze transportu morskiego towarów lub pasażerów zdefiniowanego w rozporządzeniu (EWG) Rady nr 4055/86 ⁽²⁸⁾ i w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 3577/92 ⁽²⁹⁾, a raczej w sektorze inwestycji finansowych oraz wynajmu lub leasingu towarów. Komisja zauważyła, że ich kwalifikowalność do hiszpańskiego systemu podatku tonażowego nigdy nie została zgłoszona Komisji, ani nie została przez nią zatwierdzona.
- Zwolnienie z podatku zysków kapitałowych (środek nr 5) wynikające ze środków wykonawczych systemu podatku tonażowego (art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych) oraz przedstawione przez władze hiszpańskie jako część zatwierdzonego systemu podatku tonażowego zostało uznane za dodatkowy środek wykraczający poza zakres zezwolenia udzielonego przez Komisję w 2002 r. Środek ten również został uznany za pomoc państwa niezgodną z prawem i potencjalnie niezgodną z rynkiem wewnętrznym.

⁽²⁵⁾ W dniu objęcia podatkiem tonażowym.

⁽²⁶⁾ W dniu przeniesienia własności statku na przedsiębiorstwo żeglugowe.

⁽²⁷⁾ Zob. przypis 17.

⁽²⁸⁾ Rozporządzenie Rady (EWG) nr 4055/86 z dnia 22 grudnia 1986 r. stosujące zasadę swobody świadczenia usług do transportu morskiego między państwami członkowskimi i między państwami członkowskimi a państwami trzecimi (Dz.U. L 378 z 31.12.1986, s. 1).

⁽²⁹⁾ Rozporządzenie Rady (EWG) nr 3577/92 z dnia 7 grudnia 1992 r. dotyczące stosowania zasady swobody świadczenia usług w transporcie morskim w obrębie państw członkowskich (kabotaż morski) (Dz.U. L 364 z 12.12.1992, s. 7).

- (45) Za potencjalnych beneficjentów pomocy uznano:
- HUIG jako głównych beneficjentów korzyści podatkowych,
 - członków/inwestorów należących do HUIG, którzy korzystają z korzyści podatkowych w oparciu o przejrzystość HUIG,
 - przedsiębiorstwa żeglugowe, które otrzymują część korzyści podatkowych w formie niższej ceny statku,
 - ewentualnie stocznie, zaangażowane banki, przedsiębiorstwa leasingowe i innych pośredników.
- (46) Komisja stwierdziła, że przedmiotowa pomoc wydaje się niezgodna z rynkiem wewnętrznym.

4. UWAGI PRZEKAZANE PRZEZ HISZPANIĘ I ZAINTERESOWANE STRONY

- (47) Otrzymano uwagi od władz hiszpańskich i 41 osób trzecich, w tym organów publicznych, stowarzyszeń sektorowych i indywidualnych przedsiębiorstw zaangażowanych w operacje SLP albo konkurentów tych przedsiębiorstw, na przykład zagranicznych stoczni lub stowarzyszeń stoczniowych.
- (48) W przedmiotowych uwagach uwzględniono następujące aspekty oceny przeprowadzonej przez Komisję w decyzji C(2011) 4494 final:
- aspekty proceduralne,
 - podejście ogólne: ocena SLP jako systemu sprzecznego z oceną poszczególnych środków tworzących część SLP,
 - kwestię tego, czy poszczególne środki stanowią pomoc państwa (istnienie korzyści, zasoby państwowe, możliwość przypisania środka państwu, wpływ na konkurencję i wymianę handlową) i czy niektóre z nich stanowią istniejącą pomoc,
 - określenie beneficjentów pomocy,
 - zgodność ewentualnej pomocy państwa,
 - przeszkody utrudniające odzyskanie pomocy (równe traktowanie, uzasadnione oczekiwania, pewność prawa).

4.1. POSTĘPOWANIE

- (49) Władze hiszpańskie uważają, że Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające bez należytego sprawdzenia swoich najważniejszych wniosków ustalonych z władzami hiszpańskimi. W rezultacie naruszono przysługujące państwu hiszpańskiemu prawo do obrony oraz zasadę kontrydiktoryjności mającą zastosowanie do każdej procedury administracyjnej.
- (50) Biorąc pod uwagę liczbę osób trzecich, Komisja powinna była zastosować procedurę dotyczącą istniejącej pomocy, ponieważ jeśli dwa środki podatkowe (zasady amortyzacji przedmiotu leasingu i system podatku tonażowego) stanowią pomoc, należałoby je uznać za istniejącą pomoc.

4.2. OCENA SLP W UJĘCIU SYSTEMOWYM/OCENA POSZCZEGÓLNYCH ŚRODKÓW

4.2.1. Skargi

- (51) Stowarzyszenie Holland Shipbuilding uważa, że SLP należy uznać za jeden system, ponieważ jest on systemem zorganizowanym, który celowo wykorzystuje różne środki podatkowe w celu wygenerowania korzyści gospodarczej znacznie przewyższającej łączne korzyści, które można by uzyskać dzięki rozdzielnemu zastosowaniu różnych środków, a także ze względu na to, że przedmiotowe środki są współzależne. Zastosowanie systemu podatku tonażowego umożliwia HUIG skorzystanie z tymczasowej korzyści podatkowej wynikającej z wcześniejszej i przyspieszonej amortyzacji stałej. Niejasne warunki stosowania wcześniejszej amortyzacji oraz ich interpretacja przez władze hiszpańskie skutkują przyznaniem swobody decyzyjnej organom podatkowym. Potwierdza to fakt, że w praktyce zezwolenie jest udzielane wyłącznie w przypadku przejścia ze zwykłego systemu opodatkowania podatkiem od osób prawnych na system podatku tonażowego.

- (52) Danish Maritime oraz [...] (*)⁽³⁰⁾ również uważają, że SLP jako całość jest systemem pomocy państwa, który – niezależnie od tego, kim są jego beneficjenci – wyraźnie daje przewagę gospodarczą niektórym przedsiębiorstwom.

4.2.2. Hiszpania i uczestnicy transakcji leasingu podatkowego

- (53) Władze hiszpańskie i przedsiębiorstwa uznane przez Komisję za potencjalnych beneficjentów pomocy (przedsiębiorstwa żeglugowe, banki, inwestorzy należący do HUIG, stocznie zaangażowane w operacje SLP) jednak kwestionują takie globalne podejście.
- (54) Uważają one, że SLP nie jest przewidziany jako taki w hiszpańskim ustawodawstwie podatkowym oraz że operacje SLP są umowami prywatnymi (leasing, czarter bez załogi, HUIG) zawieranymi przez prywatne strony, które mogą wybrać najtańszy sposób sfinansowania składnika aktywów i wykorzystać dostępne im procedury umowne i podatkowe. Ponadto twierdzą one, że Hiszpania nie powinna ponosić odpowiedzialności za korzyści uzyskane przez podatników w celu obniżenia swojego obciążenia podatkowego. Co więcej, przepisy prawa podatkowego nie wymagają stosowania wszystkich środków wymienionych przez Komisję w decyzji C(2011) 4494 final.
- (55) Asociación Española de Banca (hiszpańskie stowarzyszenie bankowe – AEB) uważa, że Komisja po raz pierwszy stwierdziła istnienie pomocy państwa w połączeniu czynności prawnych między prywatnymi podmiotami, a nie w kontekście postanowienia prawnego.
- (56) AEB uważa, że nie istnieje jeden system, lecz dwa różne systemy (system amortyzacji i system podatku tonażowego), które można wyraźnie rozdzielić i traktować oddzielnie, niezależnie od tego, czy stosuje się je oddzielnie czy łącznie.
- (57) Ponadto AEB uważa, że przed określeniem korzyści selektywnej Komisja nie ustaliła ogólnego systemu odniesienia. AEB jest zdania, że istnieje bardzo dużo sposobów finansowania nabycia składnika aktywów za pomocą różnych kombinacji instrumentów prawnych i środków podatkowych oraz że Komisja powinna porównać te wszystkie alternatywne sytuacje. Stwierdzenie, że SLP przynosi selektywną korzyść niektórym przedsiębiorstwom, byłoby zatem sztuczne, zwłaszcza jeśli Komisja za punkt odniesienia przyjmuje najdroższy sposób – z perspektywy podatkowej – finansowania inwestycji, ignorując tym samym wszystkie środki zachęcające, które są dostępne inwestorom.
- (58) W rezultacie SLP nie przynosi korzyści selektywnej. Potwierdza to przede wszystkim fakt, że Komisja określa kilku potencjalnych beneficjentów, którzy nie są związani z sektorami gospodarczymi. Odwołując się do obwieszczenia Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej⁽³¹⁾ (zwanego dalej „obwieszczeniem Komisji w sprawie opodatkowania działalności gospodarczej”) oraz do decyzji Komisji dotyczącej holenderskiego programu *Groepsrentebox*⁽³²⁾, AEB stwierdza, że nie można uznać przedmiotowego środka za selektywny, ponieważ większą korzyść przynosi on członkom HUIG inwestującym w statki morskie, a nie w inne aktywa.
- (59) Zważywszy na to, że w SLP zaangażowane są wyłącznie strony prywatne, które korzystają z ogólnych środków podatkowych w kontekście umów prywatnych, zasoby państwowe nie są w tym przypadku wykorzystywane.
- (60) Według AEB nie istnieje wpływ na konkurencję i wymianę handlową między państwami członkowskimi, ponieważ głównymi beneficjentami określonymi przez Komisję są przedsiębiorstwa żeglugowe, a przedmiotowy środek jest dostępny wszystkim przedsiębiorstwom żeglugowym z Europy i z całego świata.
- (61) W swoich uwagach wymienione osoby trzecie opisują SLP jako szereg niepowiązanych środków (podejście indywidualne) i nie przekazują dalszych uwag odnośnie do SLP jako całości.

(*) Tajemnica handlowa/informacje poufne.

⁽³⁰⁾ [...]

⁽³¹⁾ Dz.U. C 384 z 10.12.1998, s. 5. Zob. pkt 14.

⁽³²⁾ Zob. decyzja Komisji 2009/809/WE z dnia 8 lipca 2009 r. w sprawie C 4/07, *Niderlandy, Groepsrentebox*.

4.3. UWAGI DOTYCZĄCE OCENY POSZCZEGÓLNYCH ŚRODKÓW

4.3.1. Przyspieszona amortyzacja (art. 115 ust. 6 ustawy o podatku od osób prawnych⁽³³⁾) – środek 1

- (62) Według władz hiszpańskich i niektórych osób trzecich środek ten znajduje powszechne zastosowanie do wszystkich rodzajów aktywów i do wszystkich sektorów. Odmiennie traktowanie podatkowe i księgowo opłat leasingowych nie wiąże się z selektywnością *de facto*, co potwierdza różnorodność sektorów stosujących ten środek. Ponadto hiszpański system opodatkowania osób prawnych zezwala na stosowanie alternatywnych procedur przyspieszonej amortyzacji. AEB twierdzi, że amortyzacji liniowej nie można uznać za (jedyną) podstawę stwierdzenia istnienia korzyści, ponieważ powszechnie dozwolone są inne metody amortyzacji. Artykuł 11 ustawy o podatku od osób prawnych oraz art. 1–5 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych przewidują możliwość zastosowania metod degresywnych takich jak metoda salda degresywnego⁽³⁴⁾ lub metoda sumy cyfr rocznych (SOYD)⁽³⁵⁾, a także możliwość amortyzacji składnika aktywów według konkretnego planu ustalonego z organami podatkowymi⁽³⁶⁾. AEB jako przykład podaje sytuację, w której metodę salda degresywnego można by zastosować zgodnie ze stawką 2,5 raza wyższą od obowiązującej stawki amortyzacji liniowej, tj. 25 %.

4.3.2. Uznaniowe stosowanie wcześniejszej amortyzacji (art. 115 ust. 11 i art. 48 ust. 4 ustawy o podatku od osób prawnych oraz art. 49 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych) – środek 2

- (63) Twierdzi się, że wcześniejsza amortyzacja jest jedynie metodą przyspieszonej amortyzacji, zgodnie z którą przyspieszoną amortyzację można rozpocząć – w określonych warunkach – przed datą dostarczenia składnika aktywów i rozpoczęcia eksploatacji przez użytkownika końcowego. Gdyby nie istniała możliwość odliczenia kwot wpłaconych w czasie budowy składnika aktywów, w rzeczywistości oznaczałoby to przewidywanie opodatkowania. Wcześniejsza amortyzacja jedynie przywraca neutralność i zgodność pomiędzy przepływem finansowym a traktowaniem podatkowym.
- (64) AEB kładzie nacisk na to, że możliwość przewidzenia rozpoczęcia okresu amortyzacji jest środkiem ogólnym określonym również w art. 11 ust. 1 lit. d) ustawy o podatku od osób prawnych oraz w art. 5 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych, gdzie zdefiniowane są ogólne przepisy dotyczące amortyzacji. Przepisy te zezwalają organom podatkowym na zatwierdzenie konkretnego planu amortyzacji przedstawionego i uzasadnionego przez podatnika, w tym amortyzacji aktywów w budowie.
- (65) Jedynym celem uprzedniego zezwolenia na wcześniejszą amortyzację i procedury stosowanej przez organy podatkowe jest sprawdzenie tego, czy operacja jest rzeczywista i czy spełnione są obiektywne kryteria określone w ustawodawstwie. W szczególności należy wcześniej zapewnić, co następuje: musi być zawarta umowa leasingowa, która ma zacząć obowiązywać przed oddaniem do eksploatacji lub dostarczeniem składnika aktywów; na wniosek należy wskazać, że płatności dokonane w celu odzyskania kosztu składnika aktywów można odliczyć; umowa dotyczy nabycia składnika aktywów wymagającego długiego okresu umownego/okresu budowy zgodnie z warunkami jego eksploatacji; musi być podpisana umowa o budowę składnika aktywów oraz należy wskazać konkretne warunki umowne regulujące użytkowanie składnika aktywów.
- (66) Oprócz warunków ogólnych określonych w art. 49 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych art. 48 ust. 4 ustawy o podatku od osób prawnych nakłada warunek dodatkowy odnoszący się do sytuacji, gdy wnioskodawcą jest HUIG. Zezwolenie nie jest uzależnione od stosowania innych środków ani od złożenia dodatkowych dokumentów. Brak swobody uznania w zakresie przedmiotowej procedury uwidacznia to, że organy podatkowe nigdy nie odrzuciły żadnego wniosku. W związku z tym AEB uważa, że Komisja powinna bliżej zbadać powody nieprzeprowadzania operacji finansowania. Jeśli, jak twierdzi Komisja na podstawie nieoficjalnych informacji, niektóre przedsiębiorstwa żegluga nie mogły znaleźć banku, który zorganizowałby taką operację, bardziej wiąże się to z tym, że strony nie mogły porozumieć się w kwestii określonych elementów operacji, na przykład ceny. AEB oficjalnie zaprzecza, że którykolwiek z jego członków brał udział w jakimkolwiek posiedzeniu lub utrzymywał nieformalne kontakty z władzami hiszpańskimi. W zasadzie sytuacja ta jest odmienna od sytuacji opisanej w decyzji Komisji dotyczącej francuskiego systemu *GIE fiscaux*⁽³⁷⁾, w której warunek reprezentowania

⁽³³⁾ TRLIS: wersja skonsolidowana hiszpańskiej ustawy o podatku od osób prawnych.

⁽³⁴⁾ Zob. przypis 15.

⁽³⁵⁾ Zob. przypis 16.

⁽³⁶⁾ Zob. art. 11 ust. 1 lit. d) ustawy o podatku od osób prawnych i art. 5 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych.

⁽³⁷⁾ Pomoc państwa nr C 46/2004, decyzja Komisji z dnia 20 grudnia 2006 r. dotycząca systemu pomocy wprowadzonego przez Francję na mocy art. 39 CA kodeksu podatkowego (Dz.U. L 112 z 30.4.2007, s. 43).

przez operację znacznego interesu ekonomicznego i społecznego uznano za nieprecyzyjny i pozostawiono go do uznania organów podatkowych. Natomiast AEB zaprzecza, że którykolwiek z warunków określonych w art. 49 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych jest nieprecyzyjny i podlega dowolnej interpretacji

- (67) W rezultacie wcześniejsza amortyzacja – tak samo jak przyspieszona amortyzacja – znajduje powszechne zastosowanie do wszystkich rodzajów aktywów i do wszystkich sektorów. Jest ona środkiem ogólnym.
- (68) Ponieważ jest to metoda stosowania przyspieszonej amortyzacji, jeśli zostanie uznana za pomoc, należy ją nazwać istniejącą pomocą.

4.3.3. **Przejrzystość podatkowa ugrupowań interesów gospodarczych (art. 48 ustawy o podatku od osób prawnych) – środek 3**

- (69) AEB uważa, że przejrzystość HUIG jest zgodna z logiką hiszpańskiego systemu podatkowego. Przejrzystość ta umożliwiła przeprowadzenie wspólnej inwestycji przez kilku inwestorów, z których żaden sam by się na nią nie zdecydował, oraz mimo to zastosowanie – ze względu na omawianą przejrzystość oraz w odniesieniu do udziału inwestorów w inwestycji – takiego traktowania podatkowego, jakie obowiązywałoby w sytuacji, w której każdy z inwestorów przeprowadziłby własną inwestycję. Dlatego nie istnieje żadna korzyść związana ze stosowaniem statusu HUIG. Ponadto status ten nie zawiera żadnych ograniczeń sektorowych. Każdy hiszpański podatnik może być członkiem HUIG. W związku z tym przedmiotowy środek nie jest selektywny.

4.3.4. **System podatku tonażowego (art. 124–128 ustawy o podatku od osób prawnych) – środek 4**

- (70) Zgodnie ze stwierdzeniem Komisji w decyzji C(2011) 4494 final, że w 2002 r. zatwierdziła hiszpański system podatku tonażowego jako pomoc zgodną z wytycznymi w sprawie transportu morskiego⁽³⁸⁾, władze hiszpańskie i osoby trzecie skupiają swoje uwagi na zakresie zatwierdzenia z 2002 r. i na konkretnych kwestiach dotyczących tego, czy finansowe HUIG⁽³⁹⁾ zaangażowane w operacje SLP powinny korzystać z systemu podatku tonażowego.
- (71) Jeśli chodzi o to, czy finansowe HUIG⁽³⁹⁾ zaangażowane w operacje SLP – które nie użytkują statków, lecz inwestują w nie i czarterują je w ramach inwestycji finansowych – powinny korzystać z systemu podatku tonażowego, Hiszpania utrzymuje, że przedsiębiorstwa użytkują statki na zasadzie czarteru i w związku z tym zostały wyszczególnione w hiszpańskich rejestrach morskich (jako przedsiębiorstwa żeglugowe) po wejściu w życie art. 1 dekretu królewskiego nr 1027/1989⁽⁴⁰⁾ z dnia 28 lipca 1989 r., powtórnego w art. 9 ustawy nr 27/1992 z dnia 24 listopada 1992 r. Ponieważ Komisja zezwoliła na stosowanie systemu podatku tonażowego wszystkim przedsiębiorstwom wyszczególnionym w hiszpańskich rejestrach morskich⁽⁴¹⁾, przedmiotowe zezwolenie obejmuje przedsiębiorstwa, które są właścicielami statków lub leasingują je osobom trzecim. Jeśli przedmiotowy środek uważa się za pomoc państwa, należy go więc uznać za istniejącą pomoc.

4.3.5. **Artykuł 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych – środek 5**

- (72) Hiszpania, PYMAR i niektóre banki twierdzą, że art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych zawiera wyłącznie środki wykonawcze mające na celu zapewnienie pewności prawa. Ich zdaniem, zgodnie z zasadami regulującymi funkcjonowanie hiszpańskiego systemu prawnego, istotne elementy środka podatkowego zawsze muszą podlegać przepisom prawa oraz przedmiotowy przepis – zapisany w dekreście królewskim – nie wprowadza niczego nowego, lecz jedynie wyjaśnia zakres art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych. Nie stanowi on odejścia od prawa, ani nie tworzy dodatkowych korzyści. Nieopodatkowanie zysków kapitałowych stanowiło już część systemu zatwierdzonego przez Komisję i w związku z tym, jeśli stanowi pomoc, należy je uznać za istniejącą pomoc.

⁽³⁸⁾ Zob. przypis 20.

⁽³⁹⁾ Komisja nie uważa, że stosowanie podatku tonażowego do HUIG jest problemem, o ile HUIG faktycznie wykorzystują statki do świadczenia usług transportu morskiego i spełniają warunki określone w wytycznych w sprawie transportu morskiego.

⁽⁴⁰⁾ „Niniejszy przepis dotyczy wszystkich statków, łodzi i struktur morskich niezależnie od ich pochodzenia, tonażu bądź przeznaczenia. Ponadto dotyczy wszystkich przedsiębiorstw morskich, które użytkują statki [...], niezależnie od tego, czy są one ich właścicielami czy użytkują je na podstawie umowy leasingowej, umowy czarterowej bądź jakiegokolwiek innej formuły dopuszczalnej przepisami prawa”.

⁽⁴¹⁾ Zob. decyzja Komisji C(2002)582 final z dnia 27 lutego 2002 r., sekcja 2.4. Beneficjenci: Beneficjentami systemu podatku tonażowego mogą być przedsiębiorstwa morskie zarejestrowane zgodnie z prawem hiszpańskim, których działalność obejmuje użytkowanie własnych i wyczarterowanych statków”.

- (73) Ponadto Hiszpania i domniemani beneficjenci twierdzą, że logiczne jest uznanie statku za „nowy”, ponieważ nikt go nie używał przed leasingobiorcą, i że wykonanie opcji uzgadnia się w momencie podpisania umowy leasingowej⁽⁴²⁾. AEB stwierdza, że składnik aktywów zwykle uznaje się za nowy, gdy jest nabywany za pośrednictwem opcji umowy leasingowej.

4.4. UWAGI DOTYCZĄCE PRZEKAZANIA ZASOBÓW PAŃSTWOWYCH ORAZ MOŻLIWOŚCI PRZYPISANIA ŚRODKA PAŃSTWU

- (74) Według skarżących odliczenie od podatku sugeruje przekazanie zasobów państwowych w formie straty dochodów podatkowych. SLP/środki podatkowe są przypisane państwu, ponieważ wszystkie środki są uwzględnione w prawie hiszpańskim. Ponadto SLP polega na zezwoleniu udzielanym przez organy podatkowe. Nawet jeśli takie zezwolenia odnoszą się do indywidualnych środków, oczywiste jest to, że w praktyce zezwolenia są udzielane w odniesieniu do wszystkich transakcji SLP. Potwierdza to fakt, że wniosek o wcześniejszą amortyzację złożony do organu podatkowego szczegółowo opisuje strukturę i rozdzielenie korzyści podatkowej między HUIG lub inwestorów a przedsiębiorstwo żeglugowe, a także zawiera przedstawione przez stocznię informacje o oczekiwanych korzyściach społecznych i gospodarczych płynących z takiego ustalenia. Nie ma powodu, dla którego dokumenty te miałyby być systematycznie dostarczane, skoro w rzeczywistości nie są warunkiem koniecznym do uzyskania zatwierdzenia.
- (75) Z drugiej strony przedsiębiorstwa żeglugowe twierdzą, że rabatu udzielonego przez stocznię lub HUIG od ceny początkowej nie przypisuje się państwu, ponieważ wynika on z prywatnych stosunków umownych między HUIG a przedsiębiorstwem żeglugowym zaangażowanym w operację.

4.5. UWAGI DOTYCZĄCE ZAKŁÓCENIA KONKURENCJI I WPŁYWU NA WYMIANĘ HANDLOWĄ

- (76) [...] uważa, że wartość danych korzyści (14 mln EUR w odniesieniu do przykładu przytoczonego w decyzji C(2011) 4494 final) bez wątpienia wpływa na pozycję rynkową beneficjentów i w związku z tym tworzy znaczne zakłócenia na rynkach charakteryzujących się wysokim poziomem konkurencji. Omawiany system przynosi ogromne korzyści hiszpańskim stoczniom, które mogą oferować sprzedaż swoich statków po cenie niższej od tej oferowanej przez inne europejskie stocznie; korzyści te obejmują korzyści wynikające z SLP. [...] odnosi się do statystyk hiszpańskiego Ministerstwa Przemysłu, które pokazują, że hiszpańskie stocznie coraz częściej obsługują armatorów zagranicznych.
- (77) Jeśli chodzi o przedsiębiorstwa żeglugowe, [...] uważa, że zakup statków od hiszpańskich stocznii po znacznie niższej cenie umożliwia im zaoszczędzenie milionów euro w znacznej mierze po stronie ich kosztów stałych. Taka korzyść – rozłożona na okres odzyskania kosztu statku – daje im przewagę konkurencyjną nad innymi operatorami żeglugowymi i w związku z tym zakłóca konkurencję przez wiele lat.
- (78) Jak już wspomniano, armatorzy twierdzą, że wszystkie przedsiębiorstwa żeglugowe mają dostęp do warunków oferowanych przez hiszpańskie stocznie i w związku z tym mogą skorzystać z każdej obniżki ceny, jaką mogą zaproponować hiszpańskie stocznie. Ponadto armatorzy uważają, że zapłacili uczciwą cenę rynkową i nie odnieśli żadnej korzyści gospodarczej. W rezultacie mało prawdopodobne jest to, żeby zakup statków od hiszpańskich stocznii znacznie zmniejszył ich koszty operacyjne lub na trwałe wzmocnił ich pozycję, jak stwierdziła Komisja w decyzji C(2011) 4494 final.

4.6. UWAGI DOTYCZĄCE OKREŚLENIA BENEFICJENTÓW POMOCY

- (79) AEB jest zdania, że HUIG nie mogą być beneficjentami pomocy. Ze względu na swoją przejrzystość podatkową to inwestorzy muszą zapłacić podatek wynikający z działalności handlowej HUIG. W związku z tym HUIG nie mogą czerpać jakichkolwiek korzyści gospodarczych wynikających z obniżenia podatku. Ponadto każdy hiszpański podatnik może być inwestorem – członkiem HUIG.

⁽⁴²⁾ Zob. w szczególności pismo władz hiszpańskich z dnia 2 sierpnia 2011 r. wystosowane w odpowiedzi na decyzję Komisji C(2011) 4494 final, pkt 3.2.3.2. Domniemana nowa pomoc państwa: art. 50 ust. 3 pkt 9 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych, „... pojęcie „używany” w zakresie podatku od osób prawnych odnosi się do tych elementów, których używa osoba trzecia niebędąca podatnikiem, który poszukuje zastosowania konkretnego przepisu”.

- (80) Z drugiej strony wiele przedsiębiorstw żeglugowych uważa, że HUIG są jedynymi możliwymi beneficjentami pomocy. Armatorzy nie mogą być beneficjentami pomocy, ponieważ nie są hiszpańskimi podatnikami. Ponadto twierdzą oni, że Komisja – nie podając żadnego wyjaśnienia – błędnie przyjęła, że korzyści podatkowe zostałyby przeniesione z HUIG na przedsiębiorstwo żeglugowe w formie obniżonej ceny. W rzeczywistości cena jest ustalana na podstawie decyzji handlowej podjętej przez prywatnego właściciela składnika aktywów.
- (81) Armatorzy twierdzą, że przedsiębiorstwa żeglugowe z całego świata w zasadzie kupują statki od stoczni zlokalizowanych w różnych krajach, w tym, jeśli sobie tego życzą, od hiszpańskich stoczni. W związku z tym przedsiębiorstwa żeglugowe mogą skorzystać z każdej obniżki ceny zaoferowanej przez hiszpańskie stocznie.
- (82) Kilku armatorów twierdzi, że jeśli SLP stanowi pomoc państwa, wówczas nie są oni beneficjentami pomocy. Podają dwa powody: po pierwsze, sposób funkcjonowania struktury SLP pokazuje, że między HUIG i stoczną istnieje koordynacja, która stanowi pojedynczy ośrodek interesów i pozwala ustalić cenę sprzedaży; po drugie, przedsiębiorstwa obsługujące holowniki i statki ratownicze podają przykłady ofert otrzymywanych od stoczni spoza Hiszpanii na budowę małych holowników. Oferty te znajdują się w takim przedziale cenowym lub nawet są tańsze od ofert hiszpańskich stoczni, które są ostatecznie wybierane. Armatorzy ci twierdzą, że w rezultacie zapłacili uczciwą cenę rynkową i nie odnieśli żadnej korzyści gospodarczej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Gdyby SLP miał oferować korzyść gospodarczą, beneficjentami byłyby stocznie zaangażowane w operacje SLP, a nie przedsiębiorstwa żeglugowe.
- (83) Holland Shipbuilding uważa, że beneficjentami pomocy są HUIG i ich inwestorzy oraz przedsiębiorstwa żeglugowe, a także hiszpańskie stocznie, ponieważ istnieje znacząca różnica między ceną zapłaconą przez armatora a ceną otrzymaną przez stocznice, która jest wyższa od ceny rynkowej. Według krajowego stowarzyszenia budownictwa okrętowego omawiany system został stworzony z myślą o przyniesieniu korzyści stoczniom. Błędny byłby wniosek, że SLP przynosi korzyści przedsiębiorstwom żeglugowym. Obniżenie ceny budowy niekoniecznie oznacza korzyść dla nabywcy statku. Co więcej, hiszpańskie stocznie mogą zaoferować taką korzyść tylko nabywcom, którzy korzystają z SLP. SLP stanowi pomoc dla przemysłu stoczniowego, która jest niezgodna z prawem i szkodliwa dla krajowych stoczni, które konkurują bezpośrednio z hiszpańskimi stoczniami.
- (84) PYMAR uważa, że w decyzji C(2011) 4494 final Komisja nie podała wystarczających powodów, dlaczego określa stocznie jako potencjalnych beneficjentów pomocy państwa. Zwraca również uwagę, że w decyzjach w sprawach GIE Fiscaux, Brittany Ferries, Air Caraïbes lub Le Levant⁽⁴³⁾ dotyczących podobnych systemów podatkowych Komisja nie określiła producenta składnika aktywów jako beneficjenta pomocy państwa.

4.7. UWAGI DOTYCZĄCE KLASYFIKACJI POMOCY JAKO ISTNIEJĄCEJ LUB NIEZGODNEJ Z PRAWEM

- (85) Jak wspomniano w sekcji 4.3 wyżej, władze hiszpańskie i niektóre osoby trzecie uważają, że należy brać pod uwagę tylko dwa środki: po pierwsze przepisy art. 115 ustawy o podatku od osób prawnych dotyczące odliczenia kosztu składnika aktywów nabytego na podstawie umowy leasingu finansowego. Hiszpania przyjęła te przepisy przed wejściem do UE. W związku z tym, jeśli środek ten stanowi pomoc, wówczas należy go uznać za istniejącą pomoc, jak stwierdziła Komisja w decyzji C(2011) 4494 final, a art. 115 ust. 11 ustawy o podatku od osób prawnych, który umożliwia organom administracyjnym wyznaczenie daty rozpoczęcia amortyzacji, jest jedynie środkiem wykonania art. 115. Po drugie system podatku tonażowego przewidziany w art. 124–128 ustawy o podatku od osób prawnych został zatwierdzony przez Komisję w 2002 r. i w związku z tym stanowi istniejącą pomoc. Przepisy wykonawcze – w szczególności art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych – nie zmieniają przepisów prawa i w związku z tym są objęte zezwoleniem Komisji.

4.8. UWAGI DOTYCZĄCE ZGODNOŚCI POMOCY

- (86) Władze hiszpańskie i domniemani beneficjenci uważają przedmiotową pomoc za zgodną na podstawie systemu podatku tonażowego zatwierdzonego w 2002 r., ponieważ obejmuje ona „przedsiębiorstwa morskie zarejestrowane na mocy prawa hiszpańskiego⁽⁴⁴⁾, których działalność obejmuje użytkowanie własnych i wycarterowanych statków”. Ponieważ art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych jedynie wdraża system podatku tonażowego, podlega on również decyzji z 2002 r.

⁽⁴³⁾ Decyzje Komisji z dnia: 20.12.2006 r. w sprawie C 46/04 GIE Fiscaux; 8.5.2001 r. w sprawie C 31/98 Brittany Ferries; 16.12.2003 r. w sprawie 474/03 Air Caraïbes i 20.5.2008 r. w sprawie C 74/94 Le Levant.

⁽⁴⁴⁾ Odniesienie do hiszpańskiej ustawy nr 27/92. Beneficjentami mogą być więc przedsiębiorstwa z siedzibą w Hiszpanii lub przedsiębiorstwa utworzone w UE, które mają swoje oddziały w Hiszpanii.

- (87) Osoby trzecie twierdzą również, że każda pomoc byłaby zgodna z wytycznymi w sprawie transportu morskiego, które obejmują także *użytkowanie własnych i wycarterowanych statków*, i że pomoc ta nie wykroczyłaby poza pułap pomocy wyznaczony w tych wytycznych.
- (88) Asociación de Ingenieros Navales y Oceánicos de España (Hiszpańskie Stowarzyszenie Architektów Okrętowych i Inżynierów Morskich) uważa, że zgodność każdej pomocy należy przeanalizować w ogólnym kontekście konkurencyjnym, a nie koncentrować się na rynku wewnętrznym, ponieważ stocznie w państwach spoza UE otrzymują wsparcie, które nie podlega przepisom dotyczącym konkurencji, jak ma to miejsce w UE.
- (89) [...] natomiast uważa, że omawianego systemu w ogóle nie można uznać za pomoc zgodną z prawem, nawet – jak stwierdzono w decyzji C(2011) 4494 final – na mocy wytycznych w sprawie transportu morskiego. [...] uważa, że po pierwsze Hiszpania nie będzie w stanie udowodnić, że wybudowane statki kwalifikowały się do przyjęcia korzyści wynikającej z tych wytycznych i że po drugie przedmiotowa pomoc może tylko obniżyć do zera kwotę podatku należnego od beneficjenta w kraju, który przyjął omawiany system. W związku z tym armatorzy spoza Hiszpanii nie skorzystaliby z tego systemu, a podatek płacony przez hiszpańskich armatorów prawdopodobnie byłby niższy, ponieważ korzystają oni z systemu podatku tonażowego i niższych obciążeń socjalnych.

4.9. UWAGI DOTYCZĄCE ODZYSKANIA POMOCY

- (90) Zarówno władze hiszpańskie, jak i potencjalni beneficjenci utrzymują, że możliwość odzyskania pomocy należy wykluczyć, ponieważ takie działanie naruszałoby podstawowe zasady przewidziane w prawie UE ⁽⁴⁵⁾ takie jak równe traktowanie, ochrona uzasadnionych oczekiwań lub pewność prawa.

4.9.1. Równe traktowanie

- (91) PYMAR twierdzi, że podobne środki fiskalne były badane w dwóch innych sprawach (*Brittany Ferries* ⁽⁴⁶⁾ oraz *GIE Fiscaux*), w których nie nakazano odzyskania pomocy. Gdyby Komisja stwierdziła istnienie pomocy, należałoby ją uznać za zgodną z prawem do pułapu określonego w rozdziale 11 wytycznych w sprawie transportu morskiego, a w razie przekroczenia tego pułapu ochrona pewności prawa powinna, jak we francuskiej sprawie, uniemożliwić Komisji żądanie odzyskania pomocy. [...] twierdzi, że ze względu na to, że od francuskich podmiotów nie odzyskano żadnej pomocy, odzyskanie pomocy od hiszpańskich podmiotów w bardzo podobnej sprawie postawiłoby ich w niekorzystnej pozycji konkurencyjnej oraz naruszyło zasadę równego traktowania.
- (92) Hiszpania i PYMAR odwołują się do kilku decyzji, w których Komisja podjęła już decyzję o odstąpieniu od żądania odzyskania pomocy ze względu na publiczne oświadczenia Komisji lub jednego z jej członków. Odnoszą się do decyzji dotyczących belgijskich centrów koordynacyjnych, luksemburskich spółek holdingowych 1929 i innych centrów koordynacyjnych oraz wewnątrzgrupowej działalności przedsiębiorstw wielonarodowych ⁽⁴⁷⁾, „wartości firmy” stosowanej w Hiszpanii ⁽⁴⁸⁾, włoskiej sprawy dotyczącej pomocy przyznanej dużym przedsiębiorstwom znajdującym się w trudnej sytuacji ⁽⁴⁹⁾ oraz dwóch spraw związanych z rybołówstwem ⁽⁵⁰⁾ (Szetlandy i Orkady).

⁽⁴⁵⁾ Zob. art. 14 ust. 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE.

⁽⁴⁶⁾ Decyzja Komisji z dnia 8.5.2001 r. w sprawie C 31/98 (Dz.U. L 12 z 15.1.2002, s. 33).

⁽⁴⁷⁾ Centra koordynacyjne (Niemcy); centra koordynacyjne i spółki finansowe (Luksemburg); centra koordynacyjne w Vizcaya (Hiszpania); siedziby główne i międzynarodowe systemy łączenia środków pieniężnych (Francja); dochód zagraniczny (Irlandia); przedsiębiorstwa prowadzące międzynarodową działalność finansową (Niderlandy).

⁽⁴⁸⁾ Decyzja Komisji z dnia 12 stycznia 2011 r. w sprawie dotyczącej amortyzacji podatkowej finansowej wartości firmy w związku z nabyciem udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach (C 45/07, Dz.U. L 135 z 21.5.2011, s. 1).

⁽⁴⁹⁾ Decyzja Komisji z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie systemu pomocy wprowadzonego przez władze włoskie w celu pomocy dużym przedsiębiorstwom znajdującym się w trudnej sytuacji (Dz.U. L 79 z 17.3.2001, s. 29).

⁽⁵⁰⁾ Decyzja Komisji z dnia 3 czerwca 2003 r., C87/2001, w sprawie systemu śledzenia stosowanego przez Radę Orkadów (Dz.U. L 211 z 21.8.2003, s. 49) oraz decyzja Komisji z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie kredytów na zakup kwot połowowych na Wyspach Szetlandzkich (Dz.U. L 211 z 21.8.2003, s. 63).

4.9.2. Uzasadnione oczekiwania/pewność prawa

- (93) Według władz hiszpańskich⁽⁵¹⁾ i niektórych osób trzecich zaangażowanych w operacje SLP to właśnie niżej wymienione elementy spowodowały, że strony tych operacji uznały, że środki podatkowe w nich wykorzystywane nie stanowią pomocy państwa:
- 1) oświadczenie Komisji w decyzji z 2001 r. w sprawie *Brittany Ferries*⁽⁵²⁾, zgodnie z którym system podobny do SLP – francuski system *GIE Fiscaux* – stanowi środek ogólny;
 - 2) publikacja projektu środków (wcześniejsza amortyzacja i system podatku tonażowego) w Dzienniku Urzędowym parlamentu hiszpańskiego w dniu 10 października 2001 r.⁽⁵³⁾;
 - 3) pismo Komisji z 2001 r. ze skierowanym do Hiszpanii wnioskiem o udzielenie informacji w kontekście postępowania wyjaśniającego w sprawie kilku domniemanych środków pomocy, w tym systemu leasingu podatkowego, na rzecz przemysłu stoczniowego;
 - 4) decyzja Komisji z 2004 r.⁽⁵⁴⁾ o odmowie przyznania pomocy niderlandzkim stoczniom w celu zrekompensovania pomocy rzekomo zaoferowanej hiszpańskim stoczniom konkurującym o te same umowy o budowę statków;
 - 5) decyzja z 2006 r. w sprawie francuskiego systemu *GIE Fiscaux*⁽⁵⁵⁾;
 - 6) pismo skierowane przez komisarz Neelie Kroes⁽⁵⁶⁾ – wówczas odpowiedzialną za kwestie związane z konkurencją – do norweskiego ministra przemysłu i handlu w odpowiedzi na zarzut dotyczący domniemanego faworyzowania hiszpańskich stoczni przez hiszpański system leasingu podatkowego;
 - 7) okres, jaki upłynął między publikacją projektu środków w 2001 r., rozpoczęciem obowiązywania systemu w 2002 r. lub pierwszymi skargami otrzymanymi przez Komisję w 2006 r. a wszczęciem postępowania w czerwcu 2011 r. Tak długi czas rzekomo potwierdził przekonanie, że brakowało informacji, aby przyspieszyć działanie;
 - 8) staranny podmiot gospodarczy nie mógłby przewidzieć możliwego istnienia pomocy państwa w przypadku połączenia różnych systemów, które albo były stałym elementem krajowego opodatkowania (przyspieszona amortyzacja przedmiotu leasingu, status HUIG), albo zostały wcześniej zatwierdzone przez Komisję (system podatku tonażowego);
 - 9) stwierdzenia dotyczące braku pomocy w środkach odnoszących się do metod stosowania amortyzacji, zawarte w obwieszczeniu Komisji w sprawie opodatkowania działalności gospodarczej⁽⁵⁷⁾.

4.9.2.1. Decyzja Komisji z 2001 r. w sprawie *Brittany Ferries* (BAI)

- (94) W punkcie 193 przedmiotowej decyzji Komisja stwierdziła, że „w odniesieniu do ugrupowań interesów gospodarczych i korzyści podatkowych, jakie mogą one przyznawać, Komisja stwierdza, że stanowią one środek ogólny, ponieważ są one we Francji popularne, mogą być tworzone we wszystkich sektorach działalności gospodarczej i podlegają prawu zwyczajowemu”.

⁽⁵¹⁾ W szczególności informacji zawartych w piśmie z dnia 2 sierpnia 2011 r.

⁽⁵²⁾ Decyzja Komisji z dnia 8 maja 2001 r. w sprawie pomocy państwa wdrożonej przez Francję na rzecz spółki Bretagne Angletterre Irlande („BAI” lub „Brittany Ferries”) (Dz.U. L 12 z 15.1.2002, s. 33).

⁽⁵³⁾ Zob. Dziennik Urzędowy parlamentu hiszpańskiego, Kongres Deputowanych, VII Zgromadzenie Ustawodawcze, Seria A: projekty ustaw, nr 50–1, 10 października 2001 r., s. 22–25 (<http://www.congreso.es>).

⁽⁵⁴⁾ Pomoc państwa nr C 66/2003, decyzja Komisji z dnia 30 czerwca 2004 r. w sprawie pomocy państwa, jaką Niderlandy planuje wdrożyć na rzecz czterech stoczni w celu wsparcia wykonania sześciu umów o budowę statku (Dz.U. L 39 z 11.2.2005, s. 48).

⁽⁵⁵⁾ Pomoc państwa nr C 46/2004, decyzja Komisji z dnia 20 grudnia 2006 r. dotycząca systemu pomocy wprowadzonego przez Francję na mocy art. 39 CA kodeksu podatkowego (Dz.U. L 112 z 30.4.2007, s. 43).

⁽⁵⁶⁾ Pismo z dnia 9.3.2009 r.

⁽⁵⁷⁾ Zob. w szczególności pkt 13

- (95) Decyzja została opublikowana w Dzienniku Urzędowym w dniu 15 stycznia 2002 r. W decyzji z 2006 r. w sprawie francuskiego systemu *GIE Fiscaux* Komisja stwierdziła, że: „Jeśli jest prawdą, że przedmiotowy system był systemem, który obowiązywał przed 1998 r., należy jednak stwierdzić, że ten fakt nie wynikał jasno z przyczyn tej decyzji i że ta okoliczność mogła zatem przyczynić się do wprowadzenia w błąd beneficjentów przedmiotowego systemu”.
- (96) Hiszpania ⁽⁵⁸⁾ i niektóre osoby trzecie stwierdziły, że oświadczenie to ani nie doprowadziło do powstania sytuacji niepewności prawnej odnośnie do zgodności SLP z prawem – system ten ma bardzo podobną konstrukcję i efekty – ani nie dało podstawy do uzasadnionych oczekiwań, że SLP nie stanowi pomocy państwa.

4.9.2.2. Publikacja projektu środków w Dzienniku Urzędowym parlamentu hiszpańskiego

- (97) Według PYMAR Komisja dowiedziała się o istnieniu systemu SLP w momencie, gdy jego środki składowe (uznaniowe stosowanie wcześniejszej amortyzacji przedmiotu leasingu oraz system podatku tonażowego) zostały opublikowane jako część tego samego projektu ustawy w Dzienniku Urzędowym parlamentu hiszpańskiego w dniu 10 października 2001 r. Na tej podstawie stocznice zaczęły uwzględniać korzyści płynące z tych środków w swoich ofertach na nowe projekty stoczniowe, nie czekając na wejście w życie tych środków, aby przyspieszyć negocjacje i wdrożenie pierwszych struktur SLP.

4.9.2.3. Wezwanie do udzielenia informacji o hiszpańskim systemie leasingu podatkowego wystosowane w 2001 r.

- (98) PYMAR odnosi się do pisma przesłanego przez Komisję w dniu 21 grudnia 2001 r. w związku ze skargą dotyczącą kilku środków państwowych, które rzekomo obniżyły koszt statków zakupionych od hiszpańskich stocznicy. W tym piśmie Komisja wyraźnie wezwała do udzielenia informacji o systemie leasingu podatkowego:

„Komisja została poinformowana, że wydaje się, że istnieje szereg środków, które obniżają koszt zakupu statków od hiszpańskich stocznicy. W szczególności Komisja otrzymała informacje, że dostępne są następujące środki:

...

3. System leasingu podatkowego, na mocy którego statki zakupione w Hiszpanii można wykorzystywać do zmniejszenia podatków poprzez użycie pojazdów specjalnego przeznaczenia. Zysk pochodzący z takiego połączenia wydaje się być przenoszony na armatora w formie niższej ceny lub poprzez obniżenie kosztów leasingu. Władze hiszpańskie uprasza się o udzielenie wszelkich istotnych informacji, które umożliwiłyby ocenę tej kwestii”.

- (99) Według PYMAR pismo to wskazuje na to, że Komisja posiadała informacje i miała świadomość istnienia systemu leasingu podatkowego oraz że zbadała tę sprawę już w 2001 r., nie podejmując przy tym żadnych działań, co wywołało uzasadnione oczekiwanie, że hiszpański środek nie stanowi pomocy.

4.9.2.4. Decyzja z 2004 r. w sprawie zgłoszenia władz niderlandzkich

- (100) W dniu 9 września 2002 r. władze niderlandzkie zgłosiły „równoważącą pomoc”, którą zamierzały przyznać niderlandzkim stocznicom w celu zrównoważenia pomocy rzekomo zaoferowanej przez Hiszpanię ⁽⁵⁹⁾. Po zakończeniu formalnego postępowania ⁽⁶⁰⁾ Komisja stwierdziła w swojej ostatecznej decyzji ⁽⁶¹⁾, że „władze hiszpańskie wyraźnie zaprzeczyły, jakoby pomoc miała zostać kiedykolwiek udostępniona” oraz że nie dysponuje „wystarczającym dowodem na istnienie domniemanej pomocy hiszpańskiej” ⁽⁶²⁾, a także oświadczyła, że zgłoszona pomoc jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym.
- (101) Według PYMAR, zważywszy na to, że SLP obowiązywał od 2002 r., tj. zanim Niderlandy zgłosiły pomoc, decyzja Komisji z 2004 r. wywołałaby uzasadnione oczekiwanie, że system SLP nie stanowi pomocy.

⁽⁵⁸⁾ Zob. pismo z dnia 2.8.2011 r.

⁽⁵⁹⁾ Zgłoszenia zarejestrowane pod numerami spraw od N 601 do N 606/2002.

⁽⁶⁰⁾ Zob. pismo z dnia 11 listopada 2003 r. (Dz.U. C 11 z 15.1.2004, s. 5).

⁽⁶¹⁾ Zob. decyzję C(2004) 2213 (Dz.U. L 39 z 11.2.2005, s. 48).

⁽⁶²⁾ Zob. pkt 24 decyzji C(2004) 2213.

4.9.2.5. Decyzja z 2006 r. w sprawie francuskiego systemu GIE Fiscaux

- (102) Według PYMAR francuski system GIE Fiscaux jest bardzo podobny do systemu SLP. W rezultacie decyzja z 2006 r. we francuskiej sprawie dała podstawy do uzasadnionych oczekiwań ze strony podmiotów gospodarczych, że: (1) system SLP zostałyby uznany za zgodny z rynkiem wewnętrznym w przedziale określonym w rozdziale 11 wytycznych w sprawie transportu morskiego oraz że (2) odzyskanie pomocy państwa przekraczającej pułapy określone w rozdziale 11 wytycznych w sprawie transportu morskiego nie byłoby wymagane, biorąc pod uwagę proceduralne podobieństwa obydwu spraw.
- (103) Ponadto PYMAR odwołuje się do kilku decyzji Komisji, w których podobieństwo środka ze środkiem wcześniej zatwierdzonym przez Komisję było czynnikiem uzasadniającym uzasadnione oczekiwania podmiotów gospodarczych. W szczególności PYMAR przypomina, że w sprawach⁽⁶³⁾ dotyczących na przykład dochodu zagranicznego (Irlandia), międzynarodowej działalności finansowej (Niderlandy), centrów koordynacyjnych i spółek finansowych (Luksemburg), centrów koordynacyjnych w Vizcaya (Hiszpania), centrów kontrolnych i koordynacyjnych (Niemcy), centrali skarbowych i siedzib oraz ośrodków logistycznych (Francja), interpretacji podatkowej dla amerykańskich przedsiębiorstw handlu zagranicznego (FSC) (Belgia) oraz przedsiębiorstw uprawnionych do ulgi w Gibraltarze (Wielka Brytania) nie nakazano odzyskania pomocy, ponieważ systemy te były bardzo podobne do programów dotyczących belgijskich centrów koordynacyjnych, które zostały wcześniej zatwierdzone przez Komisję.

4.9.2.6. Pismo z 2009 r. wysłane przez komisarz Neelie Kroes

- (104) W odpowiedzi na pismo władz norweskich skarżących się na domniemaną dyskryminację norweskich stoczni w związku z hiszpańskim systemem leasingu podatkowego komisarz Neelie Kroes poinformowała, że Dyrekcja Generalna ds. Konkurencji: „zbadła już tę kwestię” i że na jej wniosek Hiszpania wydała publiczne oświadczenie w formie odpowiedzi organów podatkowych na pytanie skierowane przez podatnika⁽⁶⁴⁾ – interpretację podatkową – potwierdzające, że przedmiotowy środek nie był dostępny wyłącznie hiszpańskim stoczniom i mógł być również wykorzystywany do zakupu statków wyprodukowanych w innych państwach członkowskich. W piśmie tym stwierdzono, że z uwagi na to wyjaśnienie dalsze działania zostały uznane za zbędne.
- (105) Według PYMAR w dniu 2 kwietnia 2009 r. norweski armator przekazał treść pisma komisarz Neelie Kroes hiszpańskiej stoczni, która była zaangażowana w operacje SLP. PYMAR również przekazał pismo z dnia 13 września 2012 r. sporządzone przez Gerencia del Sector de la Construcción Naval⁽⁶⁵⁾ (GNS), w którym potwierdzono, że w 2009 r. GNS znało treść pisma komisarz Neelie Kroes oraz przekazało je podmiotom biorącym udział w operacjach SLP oraz PYMAR podczas regularnych spotkań.

4.9.2.7. Okres, jaki upłynął od złożenia skargi do wszczęcia postępowania

- (106) Według PYMAR dziewięć lat wyniósł okres między grudniem 2001 r., gdy Komisja dowiedziała się o omawianym systemie, rozpoczęciem obowiązywania systemu w 2002 r. (pięć lat od otrzymania przez Komisję pierwszych skarg w 2006 r.) a wszczęciem postępowania w czerwcu 2011 r. Okres, jaki upłynął bez działań ze strony Komisji, potwierdził przekonanie, że brakowało informacji, aby przyspieszyć postępowanie.

4.9.2.8. Staranny podmiot gospodarczy nie mógłby przewidzieć możliwego istnienia pomocy państwa w przypadku połączenia szeregu środków

- (107) Według PYMAR i innych osób trzecich Komisja po raz pierwszy stwierdziła, że jednoczesne stosowanie szeregu środków stanowi pomoc państwa – coś, czego w zwykły sposób staranne podmioty nie mogłyby przewidzieć.

⁽⁶³⁾ Zob. decyzja z dnia 17.2.2003 r., Dz.U. L 204 z 13.8.2003, s. 51 (IE); decyzja z dnia 17.2.2003 r., Dz.U. L 180 z 8.7.2003, s. 52 (NL); dwie decyzje z dnia 16.10.2002 r., Dz.U. L 153 z 20.6.2003, s. 40, i Dz.U. L 170 z 9.7.2003, s. 20 (LU); decyzja z dnia 22.8.2002 r., Dz.U. L 31 z 6.2.2003, s. 26 (ES); decyzja z dnia 5.9.2002 r., Dz.U. L 177 z 16.7.2003, s. 17 (DE); decyzja z dnia 11.12.2002 r., Dz.U. L 330 z 18.12.2003, s. 23, i decyzja z dnia 13.5.2003 r., Dz.U. L 23 z 28.1.2004, s. 1 (FR); decyzja z dnia 24.6.2003 r., Dz.U. L 23 z 28.1.2004, s. 14 (BE); oraz decyzja z dnia 30.3.2004 r., Dz.U. L 29 z 2.2.2005, s. 24 (UK).

⁽⁶⁴⁾ Hiszpania opublikowała interpretację podatkową w dniu 1 grudnia 2008 r.: <http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=CONSULTA&Pos=7262> (ostatnia konsultacja w dniu 19.6.2013 r.).

⁽⁶⁵⁾ La Gerencia Naval (<http://www.gernaval.org/>) przedsiębiorstwo publiczne, które zgodnie ze statutem zostało zatwierdzone na mocy dekretu królewskiego nr 3451/2000 z dnia 22 grudnia 2000 r. (BOE, 11.1.2001 r.).

4.9.2.9. Stwierdzenia dotyczące metod stosowania amortyzacji zawarte w obwieszczeniu Komisji w sprawie opodatkowania działalności gospodarczej

- (108) PYMAR twierdzi, że zgodnie z art. 13 obwieszczenia Komisji w sprawie opodatkowania działalności gospodarczej środki o charakterze czysto technicznym, na przykład zasady amortyzacji, nie stanowią pomocy państwa. Na tej podstawie podmioty gospodarcze słusznie uznały, że środek wcześniejszej amortyzacji nie stanowi pomocy państwa.

4.9.3. Konsekwencje odzyskania pomocy

- (109) Od momentu, gdy Komisja dowiedziała się o istnieniu SLP, jej działania i również okres, jaki upłynął, wywołały uzasadnione oczekiwania, że nie istniała żadna pomoc i w rezultacie że pomoc przyznana na wcześniej przeprowadzone operacje nie zostanie odzyskana. W związku z tym Komisja powinna się wstrzymać od wydania nakazu odzyskania pomocy w odniesieniu do wszystkich operacji.
- (110) Pismo komisarz Neelie Kroes z 2009 r. również potwierdza, że Komisja przeanalizowała SLP. Wszystkie strony zaangażowane w operacje leasingu podatkowego (przedsiębiorstwa żeglugowe, HUIG, banki i pośrednicy itd.) mogły mieć uzasadnione oczekiwania, że Komisja wykryje każdą pomoc w ramach omawianego systemu i że, zważywszy na to, że nie zaplanowano dalszych dochodzeń, nie istnieje żadna pomoc.
- (111) PYMAR odnosi się również do decyzji, w których Komisja uznała, że działania prowadzone przez instytucje UE (Trybunał Sprawiedliwości, Komisję itd.) mogły wywołać uzasadnione oczekiwania, że pomoc przyznana w przeszłości nie zostanie odzyskana, co uniemożliwiłoby Komisji żądanie odzyskania pomocy, w tym w sytuacji, gdy pomoc została przyznana przed działaniem, które dało podstawę do uzasadnionych oczekiwań. PYMAR odnosi się także do decyzji w sprawach dotyczących „wartości firmy” stosowanej w Hiszpanii, belgijskich centrów koordynacyjnych, rekompensaty podatku od energii stosowanej w Austrii oraz pomocy przyznanej dużym przedsiębiorstwom we Włoszech znajdującym się w trudnej sytuacji⁽⁶⁶⁾.

4.9.4. Klauzule umowne

- (112) Władze hiszpańskie i PYMAR twierdzą, że każda pomoc na rzecz przedsiębiorstw żeglugowych lub HUIG i inwestorów, która została wykryta przez Komisję, w każdym razie wpłynęłaby na stocznie, które wystąpiłyby z żądaniem dokonania zwrotu na rzecz HUIG lub ich inwestorów, lub przedsiębiorstw inwestycyjnych na mocy stosunków umownych między różnymi uczestnikami operacji SLP. Według PYMAR niektóre klauzule zawarte w umowach faktycznie wymagają od stoczni rekompensaty na rzecz inwestorów i przedsiębiorstw żeglugowych, zwłaszcza w przypadku zmiany ustawodawstwa – w tym ustawodawstwa podatkowego – wpływającej na określoną operację.

5. OCENA

5.1. POSTĘPOWANIE

- (113) Komisja uważa, że przeprowadzone postępowanie nie naruszyło prawa Hiszpanii do obrony ani prawa którejkolwiek z osób trzecich do bycia wysłuchaną. Przeciwnie, decyzja o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego stanowi wstępny krok formalny, który Komisja musi poczynić zgodnie z rozporządzeniem Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającym szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE⁽⁶⁷⁾ (zwanym dalej „rozporządzeniem nr (WE) nr 659/1999”), jeżeli po przeprowadzeniu wstępnego badania ma wątpliwości co do zgodności środka pomocy państwa z rynkiem wewnętrznym (art. 13 i art. 4 ust. 4 rozporządzenia (WE) nr nr 659/1999). W istocie celem podjęcia decyzji o wszczęciu postępowania jest podsumowanie odpowiednich kwestii faktycznych i prawnych, dokonanie wstępnej oceny tego, czy dany środek stanowi pomoc państwa, określenie wątpliwości co do jego zgodności z rynkiem wewnętrznym oraz wezwanie zainteresowanego państwa członkowskiego i innych zainteresowanych stron do składania uwag (art. 6 rozporządzenia (WE) nr 659/1999).
- (114) Ponadto Komisja nie wszczęła formalnego postępowania wyjaśniającego w odniesieniu do przyspieszonej amortyzacji przedmiotu leasingu (art. 115 ust. 6 ustawy o podatku od osób prawnych), ponieważ stwierdziła, że jeżeli dany środek stanowi pomoc państwa, może być w każdym wypadku uznany za istniejącą pomoc. Nie wyraziła

⁽⁶⁶⁾ Decyzja Komisji z dnia 12.1.2011 r. w sprawie C-45/2007, pkt 192, Dz.U. L 135 z 21.5.2011, s. 1; decyzja Komisji z dnia 13.11.2007 r. w sprawie C-15/2002, pkt 85, Dz.U. L 90 z 2.4.2008, s. 7; decyzja Komisji z dnia 9.3.2004 r. w sprawie C-33/2003, pkt 47, 48 i 66, Dz.U. L 190 z 22.7.2005, s. 13; oraz decyzja Komisji z dnia 16.5.2000 r. w sprawie C-68/1999, pkt 73, Dz.U. L 79 z 17.3.2001, s. 29.

⁽⁶⁷⁾ Dz.U. L 83 z 27.3.1999, s. 1.

wątpliwości co do systemu podatku tonażowego, przynajmniej w zakresie, w jakim został zgłoszony Komisji oraz przez nią zatwierdzony (art. 124–128 ustawy o podatku od osób prawnych), ponieważ środek ten został również uznany za istniejącą pomoc. W decyzji C(2011) 4494 final wymieniono i opisano tylko te dwa środki, ponieważ są ważnymi elementami systemu leasingu podatkowego oraz są powiązane ze środkami objętymi formalnym postępowaniem wyjaśniającym (art. 115 ust. 11 i art. 48 ust. 4 ustawy o podatku od osób prawnych, a także art. 49 i art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych, a także zastosowanie systemu podatku tonażowego do działalności niezwiązanej z transportem).

- (115) Komisja uważa, że środki takie jak art. 115 ust. 11 i art. 48 ust. 4 ustawy o podatku od osób prawnych oraz art. 49 i art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych, a także zastosowanie systemu podatku tonażowego do działalności niezwiązanej z transportem można ująć oddzielnie w stosunku do innych środków wymienionych w poprzednim punkcie (tj. art. 115 ust. 6 oraz art. 124–128 ustawy o podatku od osób prawnych) oraz że nie stanowią istniejącej pomocy zgodnie z art. 1 lit. b) rozporządzenia nr (WE) nr 659/1999, ponieważ zostały przedsięwzięte w 2002 i 2003 r. po wejściu Hiszpanii do UE i wprowadzone w życie bez wcześniejszego zatwierdzenia przez Komisję. Dlatego też w odniesieniu do tych środków Komisja słusznie przeprowadziła postępowanie mające zastosowanie do pomocy niezgodnej z prawem (art. 1 lit. f), art. 13 i art. 4 ust. 4 rozporządzenia nr (WE) nr 659/1999).

5.2. OCENA CAŁEGO SYSTEMU LEASINGU PODATKOWEGO/OCENA POSZCZEGÓLNYCH ŚRODKÓW

- (116) Argument mówiący, że system leasingu podatkowego obejmuje różne środki i nie wszystkie te środki są przewidziane w hiszpańskim ustawodawstwie podatkowym, jest niewystarczający, by Komisja miała odstąpić od opisanego i poddania ocenie jako systemu. Należy zauważyć, że, zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w decyzji C(2011) 4494 final, zdaniem Komisji różne środki podatkowe zastosowane w ramach operacji systemu leasingu podatkowego były ze sobą powiązane *de iure* i *de facto*. *De iure*, uznaniowe zastosowanie wcześniejszej amortyzacji przedmiotu leasingu (art. 115 ust. 11 ustawy o podatku od osób prawnych) jest równoznaczne z wcześniejszym zastosowaniem przyspieszonej amortyzacji przedmiotu leasingu (art. 115 ust. 6 tej ustawy). Podobnie w art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych ustanawia się wyjątek od specjalnej procedury mającej zastosowanie w systemie podatku tonażowego. *De iure*, art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych dotyczy statków kwalifikujących się do objęcia systemem podatku tonażowego i umów leasingu zatwierdzonych przez organy podatkowe. *De facto*, organy podatkowe zatwierdzały umowy leasingu tylko w przypadku zezwoleń udzielonych na wcześniejszą amortyzację przedmiotu leasingu. *De iure*, wcześniejsza amortyzacja może mieć zastosowanie do szerokiego zakresu aktywów nabywanych możliwie na podstawie umowy leasingu. Warunki wcześniejszej amortyzacji są jednak przedmiotem interpretacji i *de facto* uznawano je za spełnione tylko w odniesieniu do statków kwalifikujących się do objęcia systemem podatku tonażowego i tylko w tym przypadku udzielano zezwoleń.
- (117) Ponadto Komisja zauważa, że dwa z trzech głównych środków przewidzianych w ramach systemu leasingu podatkowego (uznaniowe stosowanie wcześniejszej amortyzacji i przepisy dotyczące kwalifikowalności do objęcia systemem podatku tonażowego) weszły w życie tego samego dnia (1 stycznia 2002 r.) i na mocy tej samej ustawy.
- (118) Odnosząc się do zasady uzasadnionego oczekiwania i równego traktowania, Komisja zauważa również, że te same osoby trzecie, które zakwestionowały ogólne podejście Komisji, uznają system leasingu podatkowego za bardzo podobny do francuskiego systemu podatkowych ugrupowań interesów gospodarczych. Ponieważ wszystkie elementy francuskiego środka zostały ujęte w jednym akcie prawnym, konieczne było przeprowadzenie ogólnej oceny. W związku z tym ujęcie różnych elementów systemu leasingu podatkowego w różnych aktach prawnych, które *de facto* są ze sobą powiązane, nie uzasadnia samo w sobie zastosowania innego podejścia.
- (119) Z powyższych względów Komisja uznaje za konieczne opisanie hiszpańskiego systemu leasingu podatkowego jako systemu powiązanych środków podatkowych oraz przeprowadzenie oceny ich skutków w ich wzajemnym kontekście, przy szczególnym uwzględnieniu faktycznych stosunków ustanowionych bądź zatwierdzonych przez państwo.
- (120) Komisja nie opiera się zresztą wyłącznie na ogólnym podejściu. Jednocześnie z zastosowaniem tego podejścia Komisja dokonała również analizy poszczególnych środków wchodzących w skład systemu leasingu podatkowego. Komisja uważa, że te dwa podejścia są komplementarne i umożliwiają sformułowanie spójnych wniosków. Ocena poszczególnych środków jest niezbędna, aby ustalić, jaka część korzyści gospodarczych generowanych w ramach systemu leasingu podatkowego wynika ze środków ogólnych, a jaka – ze środków selektywnych. Przeprowadzając ocenę poszczególnych środków, Komisja może również określić, w stosownych przypadkach, jaka część pomocy jest zgodna z rynkiem wewnętrznym, a jaką część należy odzyskać.

- (121) Powyższe dwojake podejście, przyjęte już w decyzji C(2011) 4494 final, umożliwia Komisji określenie systemu odniesienia dla poszczególnych środków oraz dla całego systemu leasingu podatkowego, aby wyodrębnić korzyści selektywne stanowiące pomoc państwa. Scenariuszem alternatywnym dla każdej operacji systemu leasingu podatkowego, na podstawie którego zostanie przeanalizowane istnienie pomocy, jest operacja przeprowadzana na mocy takich samych postanowień umownych, ale bez środków określonych jako pomoc państwa. W tym przypadku alternatywna operacja przeprowadzona w oparciu o faktyczne odmienne warunki – umowne i finansowe – nie stanowiłaby odpowiedniego scenariusza alternatywnego.
- (122) Podmioty gospodarcze mają prawo do opracowywania ich operacji finansowania aktywów według własnego uznania oraz do stosowania do tego celu najodpowiedniejszych ich zdaniem ogólnych środków podatkowych. Ponieważ jednak operacje te obejmują stosowanie selektywnych środków podatkowych, które podlegają kontroli z zakresu pomocy państwa, przedsiębiorstwa uczestniczące w danych transakcjach są potencjalnymi beneficjentami tej pomocy. Z jednej strony, określenie niektórych sektorów lub kategorii przedsiębiorstw jako potencjalnych beneficjentów nie wskazuje na to, że system leasingu podatkowego jest środkiem ogólnym⁽⁶⁸⁾. Z drugiej strony, stosowanie systemu na potrzeby finansowania kupna, czarteru bez załogi i odsprzedaży statków morskich może być postrzegane jako wyraźny dowód selektywnego charakteru środka z sektorowego punktu widzenia.

5.3. ISTNIENIE POMOCY W ROZUMIENIU ART. 107 UST. 1 TFUE

- (123) Zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE „wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”.
- (124) Zasady pomocy państwa mają zastosowanie tylko do pomocy udzielonej przedsiębiorcom prowadzącym działalność gospodarczą. Ponadto kryteria określone w art. 107 ust. 1 TFUE są kumulatywne. Dlatego też środki będące przedmiotem oceny stanowią pomoc państwa w rozumieniu Traktatu, jeżeli spełnione są wszystkie powyższe warunki. Zasadniczo wsparcie finansowe powinno:
- być przyznane przez państwo lub przy użyciu zasobów państwowych,
 - sprzyjać niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów,
 - zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem, oraz
 - wpływać na wymianę handlową między państwami członkowskimi.
- (125) Komisja przeprowadziła ocenę na dwóch różnych poziomach:
- na poziomie zastosowanych poszczególnych środków, na którym Komisja analizuje, czy poszczególne środki stanowią pomoc państwa niezależnie od ich zastosowania w ramach systemu leasingu podatkowego,
 - na poziomie całego systemu leasingu podatkowego: jak już stwierdzono, system leasingu podatkowego funkcjonuje w oparciu o kombinację danych środków, które są wzajemnie powiązane *de iure i de facto*.

5.3.1. Przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 107 TFUE

- (126) Komisja uznaje, że wszystkie strony biorące udział w operacjach w ramach systemu leasingu podatkowego są przedsiębiorstwami w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE – co nie zostało zakwestionowane przez Hiszpanię⁽⁶⁹⁾ ani

⁽⁶⁸⁾ Zob. wyrok z 1999 r. w sprawie C-75/97 Belgia przeciwko Komisji (Maribel bis/ter), Rec. s. I-3671, pkt 32.

⁽⁶⁹⁾ Zob. w szczególności pismo władz hiszpańskich z dnia 2 sierpnia 2011 r. wystosowane w odpowiedzi na decyzję Komisji C(2011) 4494 final, sekcja 3.2.2. Przepisy dotyczące przejrzystości mające zastosowanie do ugrupowania interesów gospodarczych, akapit pierwszy: „Zgodnie z art. 1 ustawy nr 12/1991 z dnia 29 kwietnia 1991 r. o ugrupowaniach interesów gospodarczych [...] podmioty te posiadają osobowość prawną, mają charakter handlowy oraz zdolność do prowadzenia działalności gospodarczej”.

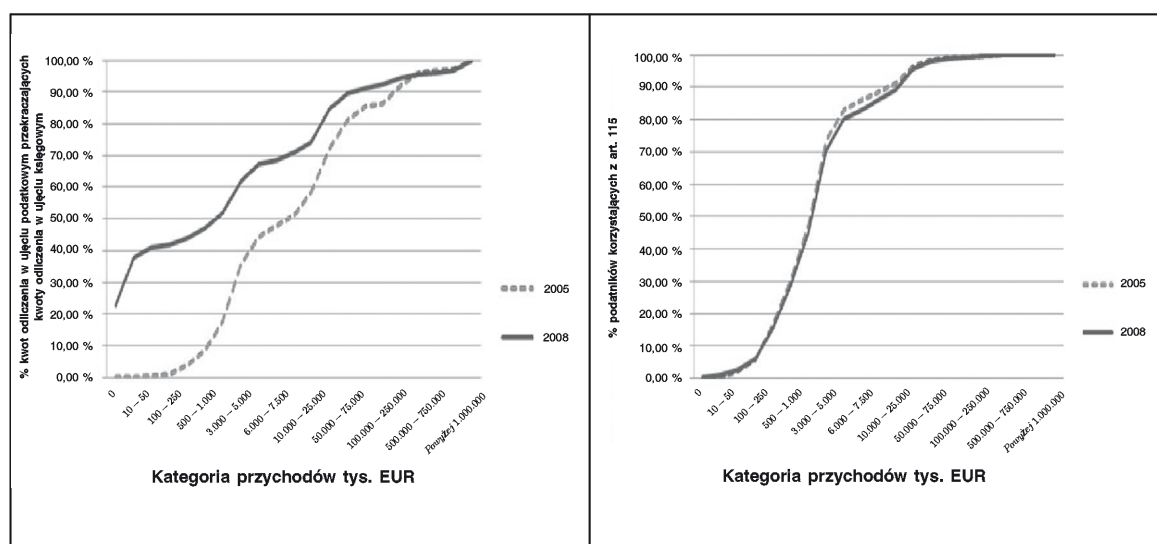
żadną z osób trzecich – ponieważ ich działalność polega na oferowaniu towarów i usług na rynku⁽⁷⁰⁾. Dokładniej, stocznie oferują nowo wybudowane statki lub usługi budowlane, naprawcze i remontowe; przedsiębiorstwa leasingowe oferują instrumenty finansowania; ugrupowania interesów gospodarczych zajmują się czarterem i sprzedażą statków; inwestorzy oferują towary i usługi na wielu różnych rynkach, chyba że są osobami fizycznymi nieprowadzącymi żadnej działalności gospodarczej – w tym przypadku nie obejmuje ich zakres niniejszej decyzji; przedsiębiorstwa żeglugowe świadczą usługi z zakresu transportu morskiego; banki organizujące świadczą usługi z zakresu pośrednictwa i finansowania, a inni pośrednicy – usługi z zakresu pośrednictwa i doradztwa.

5.3.2. Istnienie selektywnej korzyści

- (127) Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 107 ust. 1 Traktatu „wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego przepis krajowy jest w stanie sprzyjać »niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów« w porównaniu do innych, które znajdują się, w świetle celu tego systemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Odpowiedź twierdząca oznacza, że dany przepis spełnia przesłankę selektywności”⁽⁷¹⁾.

5.3.2.1. Przyspieszona amortyzacja (art. 115 ust. 6 ustawy o podatku od osób prawnych) – środek 1

- (128) W decyzji C(2011) 4494 final Komisja stwierdziła, że jeżeli środek stanowi pomoc państwa, jest on istniejącą pomocą, i nie przeprowadziła oceny. W wyniku formalnego postępowania wyjaśniającego Komisja stwierdziła obecnie, że dany środek, przeanalizowany odrębnie, nie stanowi pomocy państwa, ponieważ nie sprzyja tylko niektórym przedsiębiorstwom ani produkcji tylko niektórych towarów. Komisja zauważa, że środek ma zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw opodatkowanych podatkiem dochodowym w Hiszpanii, bez żadnych ograniczeń co do sektora ich działalności, miejsca prowadzenia działalności, wielkości, statusu prawnego lub lokalizacji aktywów. Ma również zastosowanie, bez wyjątku, do wszystkich towarów podlegających amortyzacji.
- (129) Ponadto ograniczenie przedmiotu leasingu nie stanowi elementu selektywności, ponieważ zakup dowolnych aktywów może być finansowany w drodze umów leasingu finansowego, które są ogólnie dostępne dla przedsiębiorstw we wszystkich sektorach i każdej wielkości. Nie występują żadne przesłanki wskazujące na to, że beneficjenci środka są *de facto* skupieni w niektórych sektorach lub zajmują się głównie niektórymi rodzajami produkcji. Przedstawione przez Hiszpanię dane statystyczne dotyczące korzystania z art. 115 ustawy o podatku od osób prawnych przez hiszpańskich podatników (zob. wykresy poniżej) potwierdzają, że z leasingu finansowego korzystają przedsiębiorstwa o szerokim zakresie przychodów podlegających opodatkowaniu (45 % podmiotów deklaruujących korzystanie z art. 115 zarabia mniej niż 1 mln EUR, a 70 % – mniej niż 3 mln EUR) (zob. diagram po lewej stronie). Całkowita kwota korzyści podatkowej, jaka może wynikać z odliczenia kosztów dodatkowych⁽⁷²⁾, zgodnie z art. 115 ustawy o podatku od osób prawnych, również zmienia się w zależności od przychodu podatników (zob. diagram po prawej stronie).



Źródło: Ministerstwo Gospodarki i Finansów

⁽⁷⁰⁾ Zob. wyrok z 1987 r. w sprawie 118/85 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. 2599, pkt 7; wyrok z 1998 r. w sprawie C-35/96 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-3851, pkt 36; wyrok z 2000 r. w sprawach połączonych C-180/98–C-184/98 Pavlov i in., Rec. s. I-6451, pkt 75.

⁽⁷¹⁾ Zob. wyrok z 2005 r. w sprawie C-172/03 Heiser, Zb.Orz. s. I-1627, pkt 40.

⁽⁷²⁾ Wspomniane koszty dodatkowe odpowiadają dodatniej różnicy między kosztami odliczonymi od podatku zgodnie z art. 115, a zaksięgowane koszty muszą zostać ujęte deklaracji podatkowej beneficjenta.

- (130) Władze hiszpańskie potwierdziły również, że umowy leasingu oraz art. 115 ustawy o podatku od osób prawnych można stosować w odniesieniu do aktywów wybudowanych w innych państwach członkowskich (lub pochodzących z tych państw). Wreszcie, Komisja zauważa, że warunki stosowania art. 115 ust. 6 ustawy o podatku od osób prawnych są jasne, obiektywne i neutralne oraz że jego stosowanie nie wymaga uzyskania żadnego wcześniejszego zezwolenia. W konsekwencji organy podatkowe nie są uprawnione do uznaniowego zatwierdzania lub odrzucania przedmiotowego środka ⁽⁷³⁾.
- (131) W związku z powyższym Komisja stwierdza, że przyspieszona amortyzacja przedmiotu leasingu (art. 115 ust. 6 ustawy o podatku od osób prawnych) sama w sobie nie przynosi ugrupowaniom interesów gospodarczych selektywnej korzyści w ramach operacji systemu leasingu podatkowego.

5.3.2.2. *Uznaniowe stosowanie wcześniejszej amortyzacji (art. 115 ust. 11 i art. 48 ust. 4 ustawy o podatku od osób prawnych oraz art. 49 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych) – środek 2*

- (132) W przepisach dotyczących amortyzacji zawartych w hiszpańskim ustawodawstwie podatkowym (art. 11 ustawy o podatku od osób prawnych) ogólnie stwierdza się, że koszt składnika aktywów należy rozłożyć na okres jego ekonomicznej użyteczności, tj. począwszy od momentu, w którym zaczyna być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 115 ust. 6 ustawy o podatku od osób prawnych w przypadku przyspieszonej amortyzacji przedmiotu leasingu należy uwzględnić datę, od której składnik aktywów stał się operacyjny. Artykuł 115 ust. 11 ustawy o podatku od osób prawnych zapewnia korzyść gospodarczą, ponieważ umożliwia zastosowanie przyspieszonej amortyzacji, zanim składnik aktywów zacznie być wykorzystywany.
- (133) Możliwość ta stanowi wyjątek od ogólnej zasady określonej w art. 115 ust. 6 i podlega uznaniowemu zatwierdzeniu przez władze hiszpańskie. Środek wydaje się zatem na pierwszy rzut oka selektywny. Wbrew temu, co utrzymuje Hiszpania i niektóre osoby trzecie, kryteria dotyczące udzielenia zezwolenia są niejasne i nieobiektywne, a nawet gdyby były jasne i obiektywne, nie stanowiłyby to wystarczającego powodu wykluczenia ich selektywnego charakteru ⁽⁷⁴⁾. Komisja zauważa, że kryteria określone w art. 115 ust. 11 ustawy o podatku od osób prawnych są niejasne i wymagają interpretacji przez organy podatkowe, które nie opublikowały żadnych przepisów administracyjnych ani wyjaśnień w tym zakresie. Uznaniowe stosowanie wcześniejszej amortyzacji na podstawie nieprecyzyjnych kryteriów wprowadza element selektywności do systemu leasingu podatkowego, nawet jeżeli swoboda decyzyjna nie jest wykorzystywana w sposób arbitralny ⁽⁷⁵⁾. Ponadto Komisja zauważa, że Hiszpania nie wyjaśniła w przekonujący sposób, dlaczego spełnienie wszystkich warunków, wymagane w art. 48 ust. 4 ustawy o podatku od osób prawnych i art. 49 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych, jest konieczne, by uniknąć nadużyć. Na przykład konieczne jest wykazanie konkretnych elementów charakteryzujących wykorzystywanie składnika aktywów ⁽⁷⁶⁾ do celów działalności gospodarczej, jak również brak wpływu na podstawę opodatkowania wynikającą z wykorzystywania składnika aktywów lub przeniesienia własności ⁽⁷⁷⁾. Nie przedstawiono żadnego uzasadnienia tych ograniczeń, które wprowadzają dodatkowe elementy selektywności. Poza tym Hiszpania nie wykazała, dlaczego konieczne jest wcześniejsze zezwolenie. Zapewnienie warunków rzeczywiście umożliwiających przeprowadzanie operacji leasingowej wydaje się na przykład tak samo ważne dla umożliwienia normalnego odliczenia kosztów leasingu lub amortyzacji składnika aktywów i dla stosowania przyspieszonej amortyzacji, jak i dla wcześniejszego stosowania tej amortyzacji. Pierwsze z wymienionych środków nie wymagają jednak wcześniejszego zatwierdzenia i wydaje się wystarczająca weryfikacja *ex post* jasnych i obiektywnych kryteriów mających zastosowanie do wcześniejszej amortyzacji przedmiotu leasingu, która jest przeprowadzana w tym przypadku.
- (134) W decyzji C(2011) 4494 final Komisja stwierdza, że władze hiszpańskie potwierdziły podczas spotkania, że, na podstawie wydanych zezwoleń, warunki określone w art. 115 ust. 11 ustawy o podatku od osób prawnych uznawano za spełnione tylko w przypadkach nabycia statków przeniesionych ze zwykłego systemu opodatkowania osób prawnych do systemu podatku tonażowego ⁽⁷⁸⁾ oraz późniejszego przeniesienia własności statku na

⁽⁷³⁾ Zob. wyrok z 1999 r. w sprawie C-295/97 Piaggio, Rec. s. I-3735, pkt 39 oraz wspomniane orzecznictwo.

⁽⁷⁴⁾ Zob. wyrok z 2002 r. w sprawach połączonych T-92/00 i T-103/00 Diputación Foral de Álava przeciwko Komisji, Rec. s. II-1385, pkt 58.

⁽⁷⁵⁾ *Ibid.*, pkt 35.

⁽⁷⁶⁾ Artykuł 115 ust. 11 ustawy o podatku od osób prawnych: „Ministerstwo [...] może ustalić datę, o której mowa w ust. 6 [...], uwzględniając określone elementy właściwe dla okresu obowiązywania umowy oraz okresu budowy w odniesieniu do składnika aktywów oraz określony charakter jego wykorzystania do celów gospodarczych, pod warunkiem że określenie tej daty nie wpłynie na obliczanie podstawy opodatkowania wynikającej z aktualnego wykorzystywania składnika aktywów lub płatności pochodzących z przeniesienia własności, co należy ustalić zgodnie z ogólnym lub specjalnym systemem podatkowym [...]” (podkreślenie Komisji).

⁽⁷⁷⁾ Artykuł 49 ust. 3 lit. c) rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych: „Wniosek powinien zawierać przynajmniej następujące informacje: c) dowody wykazujące określone elementy charakteryzujące sposób wykorzystywania składnika aktywów. Należy przedstawić sprawozdanie prawne i finansowe dotyczące planowanego sposobu wykorzystania składnika aktywów nabytego w drodze zawarcia umowy leasingu finansowego, podając konkretne postanowienia umowne, które będą stosowane, oraz określając przewidywane dodatnie i ujemne przepływy finansowe”.

⁽⁷⁸⁾ Pisma od władz hiszpańskich z dnia 27 marca 2008 r., 10 marca 2010 r. i 27 lipca 2010 r., w których opisano zezwolenia wydane do końca czerwca 2010 r.

przedsiębiorstwo żeglugowe poprzez realizację opcji w ramach czarteru bez załogi. Hiszpania zaprzeczyła⁽⁷⁹⁾, jakoby miała dokonać takiego stwierdzenia, ale uznała, że wystąpiły trudności z interpretacją⁽⁸⁰⁾. Komisja zauważa, że nie przedstawiono żadnego dowodu wykazującego, że udzielono zezwoleń na zastosowanie wcześniejszej amortyzacji w innych okolicznościach⁽⁸¹⁾.

- (135) Z przykładów przedstawionych przez władze hiszpańskie wynika, że wnioski o zastosowanie wcześniejszej amortyzacji wystosowane przez ugrupowania interesów gospodarczych do organów podatkowych zawierają szczegółowy opis całej organizacji systemu leasingu podatkowego, a także wszystkie istotne umowy (w szczególności umowę o budowę statku, umowę leasingu, umowę czarteru bez załogi, umowy opcji, umowę przejęcia i zwolnienia z długu). Według władz hiszpańskich elementy te są konieczne do sprawdzenia zgodności z warunkami określonymi w art. 115 ust. 11 i art. 48 ust. 4 ustawy o podatku od osób prawnych oraz w art. 49 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych.
- (136) Komisja zauważa jednak, że w ramach procedury określonej w rozporządzeniach wykonawczych⁽⁸²⁾ przyznaje się organom podatkowym znaczną swobodę decyzyjną w zakresie interpretacji wymogów prawnych oraz fakultatywnego określania dodatkowych warunków. W szczególności organy mają prawo zażądać wszelkich dodatkowych informacji, które uznają za istotne na potrzeby oceny⁽⁸³⁾. W związku z tym Komisja zauważa również, że w niektórych z przedstawionych przykładów wnioski złożone przez wnioskodawców zawierały dodatkowe załączniki, które nie są konieczne do wykazania zgodności z warunkami określonymi w art. 115 ust. 11 i art. 48 ust. 4 ustawy o podatku od osób prawnych oraz w art. 49 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych: 1) szczegółowe obliczenia całkowitych korzyści podatkowych oraz opis sposobu ich podziału między przedsiębiorstwo żeglugowe, z jednej strony, i ugrupowanie interesów gospodarczych lub jego inwestorów, z drugiej strony, a także 2) oświadczenie stoczni zawierające wykaz oczekiwanych gospodarczych i społecznych korzyści wynikających z umowy o budowę statku. Jak wynika z niektórych skarg, organy podatkowe wymagają tych dokumentów w ramach procedury wydawania zezwoleń. Według Hiszpanii powyższe informacje zostały przedstawione z inicjatywy wnioskodawców (ugrupowania interesów gospodarczych). Z dokumentów tych wynika w szczególności, że uwzględnia się znaczenie umowy o budowę statku dla hiszpańskiej gospodarki, jak również całkowitą korzyść podatkową wynikającą z operacji systemu leasingu podatkowego.
- (137) Komisja podsumowując stwierdza, że obowiązkowa wcześniejsza procedura udzielania zezwoleń, konieczna interpretacja niejasnych warunków określonych w art. 115 ust. 11 i art. 48 ust. 4 ustawy o podatku od osób prawnych oraz w art. 49 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych, a także możliwość zażądania przez organy podatkowe wszelkich dodatkowych dokumentów lub informacji stanowią wyraźny dowód na to, że administracja podatkowa korzysta ze swobody decyzyjnej o szerokim zakresie w ramach wykonywania swoich zadań związanych z zatwierdzaniem operacji systemu leasingu podatkowego.
- (138) Jak wspomniano w obwieszczeniu Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej (zwanym dalej „obwieszczeniem w sprawie pomocy podatkowej”)⁽⁸⁴⁾, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej uznaje, że traktowanie podmiotów gospodarczych w sposób uznaniowy może oznaczać, że indywidualne zastosowanie ogólnych środków przyjmuje cechy środków selektywnych, w szczególności gdy korzystanie z uznaniowej władzy wykracza poza proste zarządzanie dochodami podatkowymi na podstawie obiektywnych kryteriów⁽⁸⁵⁾⁽⁸⁶⁾.
- (139) Komisja uznaje zatem, że uznaniowe stosowanie wcześniejszej amortyzacji przedmiotu leasingu, zgodnie z art. 115 ust. 11 i art. 48 ust. 4 ustawy o podatku od osób prawnych oraz art. 49 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych, zapewnia selektywną korzyść ugrupowaniom interesów gospodarczych uczestniczącym w operacjach systemu leasingu podatkowego i ich inwestorom.

⁽⁷⁹⁾ „Władze hiszpańskie zaprzeczają, jakoby potwierdziły »w praktyce«, jak stwierdza się w pkt 34 decyzji Komisji, że tylko aktywa, które zostały później objęte systemem podatku tonażowego, mogą zostać objęte zakresem przepisów art. 115 ust. 11 ustawy o podatku od osób prawnych”.

⁽⁸⁰⁾ Władze hiszpańskie po prostu wskazały na trudności związane z interpretacją, powstałe po wprowadzeniu przez ustawodawcę wymogu złożenia wniosku o wcześniejszą amortyzację, w którym należy wykazać brak wpływu na obliczanie podstawy opodatkowania wynikające z rzeczywistego wykorzystywania składnika aktywów oraz na przychód pochodzący z jego przekazania.

⁽⁸¹⁾ Umowa czarteru bez załogi między ugrupowaniem interesów gospodarczych i przedsiębiorstwem żeglugowym wydaje się wynikać z interpretacji jednego z warunków określonych w art. 48 ustawy o podatku od osób prawnych oraz podlegać kontroli i zatwierdzeniu przez organy podatkowe.

⁽⁸²⁾ W szczególności art. 49 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych.

⁽⁸³⁾ Artykuł 49 ust. 4 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych: „Dyrekcja Generalna ds. Podatków może wezwać podatnika do przedstawienia wszelkich danych, sprawozdań, rejestrów i dowodów uznanych za konieczne”.

⁽⁸⁴⁾ Dz.U. C 384 z 10.12.1998.

⁽⁸⁵⁾ Zob. obwieszczenie w sprawie pomocy podatkowej, część „Uznaniowe praktyki administracyjne”, pkt 21 i 22.

⁽⁸⁶⁾ Wyrok z 1996 r. w sprawie C-241/94 Francja przeciwko Komisji (Kimberly Clark Sopalin), Rec. s. I-4551.

5.3.2.3. *Przejrzystość podatkowa ugrupowań interesów gospodarczych (art. 48 ustawy o podatku od osób prawnych) – środek 3*

- (140) Komisja uznaje, że status przejrzystości podatkowej ugrupowań interesów gospodarczych określony w art. 48 i 49 ustawy o podatku od osób prawnych umożliwia jedynie różnym podmiotom udział w dowolnych inwestycjach i ich finansowanie lub prowadzenie dowolnej działalności gospodarczej. W konsekwencji środek ten nie przynosi żadnej selektywnej korzyści ugrupowaniom interesów gospodarczych ani ich członkom.

5.3.2.4. *System podatku tonażowego (art. 124–128 ustawy o podatku od osób prawnych) – środek 4*

- (141) Jak wyjaśniono w sekcji 2.2.4 wyżej, system podatku tonażowego stanowi istniejący program pomocy państwa, zatwierdzony decyzją Komisji C(2002)582 final z dnia 27 lutego 2002 r. Obejmuje on przepisy zawarte w art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych dotyczące ukrytych zobowiązań podatkowych i zysków ze sprzedaży aktywów trwałych w ramach przenoszenia do systemu podatku tonażowego aktywów używanych, które były wcześniej objęte ogólnym systemem podatkowym.
- (142) Należy zauważyć, że, jak wyjaśniono w pkt 17 wyżej, w normalnych warunkach – tj. jeżeli przedsiębiorstwo jest objęte ogólnym systemem opodatkowania osób prawnych i nie przechodzi do systemu podatku tonażowego – korzyść podatkowa wynikająca z wcześniejszej lub przyspieszonej amortyzacji aktywów w pierwszych latach (rosnące ukryte zobowiązania podatkowe) jest w dużej mierze równoważona w kolejnych latach (malejące ukryte zobowiązania podatkowe) lub przy sprzedaży lub demontażu składnika aktywów (opodatkowanie zysku ze sprzedaży aktywów trwałych). Na przestrzeni całego okresu proces ten powoduje odroczenie zapłaty określonych kwot podatku. Ponieważ podatek płacony w ramach systemu podatku tonażowego nie jest warunkowany różnicą między wysokością przychodów i wydatków, przejście na ten system w połowie okresu skutkuje nieregulowaniem ukrytych zobowiązań podatkowych.
- (143) W porównaniu z zasadami, które miałyby zastosowanie w ramach ogólnego systemu podatkowego, odroczenie zapłaty ukrytych zobowiązań podatkowych w ramach systemu podatku tonażowego, dozwolone w art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych, przynosi dodatkową selektywną korzyść gospodarczą przedsiębiorstwom przechodzącym na ten system w stosunku do przedsiębiorstw pozostających w ogólnym systemie podatkowym.
- (144) Jak wyjaśniono w sekcji 5.4, system podatku tonażowego, w zakresie zatwierdzonym przez Komisję, nie obejmuje traktowania pod względem podatkowym przychodów pochodzących z czarteru bez załogi, które nie stanowi zatem istniejącej pomocy, lecz nową pomoc.

5.3.2.5. *Artykuł 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych – środek 5*

- (145) W porównaniu ze środkami zatwierdzonymi jako część zgłoszonego systemu podatku tonażowego, art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych zapewnia dodatkową korzyść: ze względu na ustanowienie wyjątku od zwykłego stosowania art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych niektóre statki morskie, które normalnie zostałyby uznane za używane, uznaje się za nowe przy przejściu do systemu podatku tonażowego. W konsekwencji ukryte zobowiązania podatkowe – normalnie odroczone do momentu sprzedaży lub demontażu składnika aktywów, zgodnie z art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych – zostają ostatecznie umorzone. Powyższe umorzenie podatku stanowi korzyść gospodarczą.
- (146) Korzyść gospodarcza przyznana na mocy art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych jest selektywna, ponieważ nie obejmuje wszystkich aktywów. Nie dotyczy nawet wszystkich statków objętych systemem podatku tonażowego oraz zakresem art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych. Faktycznie korzyść tę można uzyskać tylko pod warunkiem że kupno statku odbywa się na podstawie umowy leasingu finansowego, zatwierdzonej uprzednio przez organy podatkowe. Jak już wspomniano, władze Hiszpanii potwierdziły, że organy podatkowe uznawały ten warunek za rzeczywiście spełniony, tylko jeżeli umowa leasingu finansowego została zatwierdzona w związku ze stosowaniem wcześniejszej amortyzacji zgodnie z art. 115 ust. 11 ustawy o podatku od osób prawnych. Ani Hiszpania, ani żadna z osób trzecich nie nawiązały do innych warunków, które umożliwiłyby wcześniejsze zatwierdzenie umowy leasingu przez organy podatkowe. Jak wspomniano w sekcji 5.3.2.2 wyżej, przedmiotowych zezwoleń udzielano w zakresie znacznej swobody decyzyjnej, z jakiej korzystały organy podatkowe, oraz wyłącznie w przypadku nowo wybudowanych statków morskich.
- (147) W sprzeczności z argumentem przytoczonym przez Hiszpanię i niektóre osoby trzecie, art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych nie zawiera tylko doprecyzowania zgłoszonej szczególnej procedury bądź pojęcia „statku używanego”. Ze względu na zapis, zgodnie z którym statek będący przedmiotem

leasingu jest nadal nowy w dniu skorzystania przez leasingobiorcę z opcji kupna, pod warunkiem że organy podatkowe zatwierdziły wcześniej umowę leasingu, odbiega od przepisów dotyczących specjalnej procedury⁽⁸⁷⁾ zawartych w art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych. Powyższy element selektywności zapewnia dodatkową korzyść, skutkując brakiem opodatkowania dalszych zysków ze sprzedaży aktywów trwałych.

- (148) Komisja uważa, że przyznanie powyższej dodatkowej selektywnej korzyści – czy to poprzez odniesienie do ogólnego systemu podatkowego, czy też nawet do zwykłego stosowania alternatywnego systemu podatku tonażowego i art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych w zakresie zatwierdzonym przez Komisję – nie może zostać uzasadnione charakterem i ogólną strukturą hiszpańskiego systemu podatkowego.
- (149) Należy zauważyć, że Komisja zatwierdziła art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych jako specjalną procedurę, mającą na celu zapobieżenie nadużywaniu przepisów art. 125 ust. 1, tj. mającą na celu uniemożliwienie podmiotom gospodarczym przenoszenia używanych i nadmiernie amortyzowanych statków do systemu podatku tonażowego wyłącznie po to, by sprzedać je ze znacznym zyskiem ze sprzedaży aktywów trwałych, który byłby zwolniony z podatku w ramach tego systemu. Komisja zauważa w związku z tym, że w operacjach systemu leasingu podatkowego biorą udział ugrupowania interesów gospodarczych, które leasingują – posiadany wtedy przez krótki okres – jedyny statek, którego same nie użytkują i który przenoszą do systemu podatku tonażowego na bardzo krótki okres, niezbędny do skorzystania z opcji umowy leasingu i przeniesienia własności ich jedynego statku na przedsiębiorstwo żeglugowe. Nie wydaje się, aby operacje te były zbieżne z celami systemu podatku tonażowego określonymi w wytycznych w sprawie transportu morskiego.
- (150) W konsekwencji Komisja nie zgada się, że logiczne jest uznanie statku za „nowy” w dniu skorzystania z opcji, ponieważ nikt nie użytkował go przed leasingobiorcą bądź ponieważ skorzystanie z opcji było już uzgodnione w momencie zawarcia umowy leasingu.
- (151) W odniesieniu do pierwszej części tego uzasadnienia Komisja zauważa, że przepis wyodrębniający ma również zastosowanie do statków przenoszonych przez jeden podmiot gospodarczy ze zwykłego systemu podatkowego do systemu podatku tonażowego, tj. bez żadnej zmiany własności statku bez jego użytkowania przez jakąkolwiek osobę trzecią.
- (152) Jeżeli chodzi o drugą część uzasadnienia, uprzednie uzgodnienie opcji nie ma żadnego związku z ustaleniem, czy statek jest nowy. Komisja nie otrzymała żadnego wyjaśnienia, dlaczego taki statek należy uznać za nowy – niezależnie od tego, kto jest jego właścicielem – w dniu skorzystania z opcji. Nie otrzymała też żadnego przekonującego wyjaśnienia, dlaczego powyższe założenie należy uznać za jedyne mające uzasadnienie, jeżeli umowa leasingu została uprzednio zatwierdzona przez organy podatkowe.
- (153) W związku z tym Komisja zauważa, że zysk ze sprzedaży aktywów trwałych nie zostałby zwolniony z opodatkowania, jeżeli w art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych doprecyzowano by tylko, że leasingowane statki uznaje się za nowe w dniu zawarcia umowy leasingu, bez uwzględnienia daty skorzystania z opcji. W tym przypadku należy uznać ugrupowania interesów gospodarczych za właściciela statku przed jego przeniesieniem do systemu podatku tonażowego, statek uznaje się za używany w momencie objęcia go tym systemem, zaś zastosowanie ma art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych, co skutkuje odroczeniem zapłaty ukrytych zobowiązań podatkowych lub opodatkowaniem zysku ze sprzedaży aktywów trwałych, w przypadku sprzedaży lub demontażu statku.
- (154) Dlatego też Komisja uznaje, że art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych przynosi selektywną korzyść przedsiębiorstwom, które dokonują kupna statków na podstawie umowy leasingu finansowego, zatwierdzonej uprzednio przez organy podatkowe, oraz, w szczególności, ugrupowaniom interesów gospodarczych lub ich inwestorom biorącym udział w operacjach systemu leasingu podatkowego.

⁽⁸⁷⁾ Zob. decyzja Komisji C(2002) 582 final z dnia 27 lutego 2002 r., sekcja 2.12.1. Ulgi kapitałowe: „Zyski ze sprzedaży aktywów trwałych skumulowane przed przejściem do systemu podatku tonażowego podlegają pełnemu opodatkowaniu, zgodnie z normalnymi przepisami dotyczącymi podatku od osób prawnych, w momencie sprzedaży statku. Aby zapewnić zgodność z tym przepisem, beneficjent musi ustanowić rezerwę odpowiadającą różnicy między zwykłą wartością rynkową i wartością księgową netto każdego ze statków, odzwierciedlając w ten sposób zyski ze sprzedaży aktywów trwałych dla statku przenieszonego do systemu podatku tonażowego. Powyższa rezerwa podlega pełnemu opodatkowaniu w przypadku przeniesienia własności. Ponadto w celu zapobieżenia obchodzeniu przepisów podatkowych przy przechodzeniu do nowego systemu, możliwa dodatnia różnica między amortyzacją podatkową i księgową również podlega pełnemu opodatkowaniu przy zastosowaniu zwykłych stawek podatkowych w przypadku sprzedaży statku, aby uniknąć sytuacji, w której amortyzacja księgową, niższa niż podatkowa, przekształca się w niższy nominalny zysk ze sprzedaży aktywów trwałych, umożliwiając częściowe uniknięcie zapłaty pełnego podatku z tytułu zysków ze sprzedaży aktywów trwałych” (podkreślenie Komisji).

5.3.2.6. Korzyść selektywna wynikająca z całego systemu leasingu podatkowego. Beneficjenci korzyści

- (155) Wielkość korzyści gospodarczej wynikającej z całego systemu leasingu podatkowego odpowiada korzyści, jakiej nie uzyskaloby ugrupowanie interesów gospodarczych w ramach takiej samej operacji finansowania jedynie poprzez zastosowanie ogólnych środków. W praktyce korzyść ta odpowiada sumie korzyści uzyskanych przez ugrupowanie interesów gospodarczych dzięki zastosowaniu wymienionych powyżej środków selektywnych, a mianowicie sumie:
- kwoty odsetek zaoszczędzonych na należnej kwocie podatku odroczonego w związku z wcześniejszą amortyzacją (art. 115 ust. 11 i art. 48 ust. 4 ustawy o podatku od osób prawnych oraz art. 49 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych),
 - kwoty niezapłaconego podatku lub kwoty odsetek zaoszczędzonych w związku z odroczeniem podatku w ramach systemu podatku tonażowego (art. 128 ustawy o podatku od osób prawnych), biorąc pod uwagę, że ugrupowanie interesów gospodarczych nie kwalifikowało się do objęcia tym systemem,
 - kwoty niezapłaconego podatku od zysku ze sprzedaży aktywów trwałych osiągniętego w wyniku sprzedaży statku zgodnie z art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych.
- (156) Przy uwzględnieniu całego SLP, korzyść jest selektywna, ponieważ była uwarunkowana swobodą decyzyjną, jaką otrzymały organy podatkowe w ramach obowiązkowej procedury udzielania wcześniejszego zezwolenia oraz wskutek nieprecyzyjnego sformułowania warunków mających zastosowanie do wcześniejszej amortyzacji. Ponieważ przedsięwzięcie innych środków mających zastosowanie jedynie do działalności w zakresie transportu morskiego, kwalifikującej się zgodnie z wytycznymi w sprawie transportu morskiego – w szczególności art. 50 ust. 3 ustawy o podatku od osób prawnych – zależy od wspomnianego udzielenia wcześniejszego zezwolenia, cały system leasingu podatkowego jest selektywny. W rezultacie organy podatkowe zatwierdzałyby tylko operacje systemu leasingu podatkowego w zakresie finansowania statków morskich (selektywność sektorowa). Jak wynika ze statystyk przedstawionych przez Hiszpanię, wszystkie 273 operacje systemu leasingu podatkowego zorganizowane do czerwca 2010 r. dotyczą statków morskich.
- (157) W związku z powyższym możliwy dostęp do operacji finansowania systemu leasingu podatkowego, jaki mają wszystkie przedsiębiorstwa żeglugowe, w tym przedsiębiorstwa, których miejsce prowadzenia działalności znajduje się w innych państwach członkowskich, nie wpływa na zmianę wniosku, że w ramach programu faworyzuje się niektóre rodzaje działalności, a mianowicie kupno statków morskich w drodze umów leasingu, w szczególności w celu prowadzenia czarteru bez załogi lub późniejszej odsprzedaży.
- (158) Przedstawiciele europejskich stoczni kilkakrotnie skarżyli się na brak dostępu do finansowania hiszpańskich banków przeznaczonego na funkcjonowanie systemu leasingu podatkowego.
- (159) W decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego Komisja zauważyła, że wszystkie statki objęte systemem leasingu podatkowego, oprócz jednego, wybudowano w hiszpańskich stoczniach. Komisja wyraziła wątpliwości⁽⁸⁸⁾ co do tego, czy taki rezultat można by uzasadnić w kontekście operacji opartych wyłącznie na swobodzie decyzyjnej podmiotów gospodarczych i przeprowadzanych na wolnym i konkurencyjnym rynku.
- (160) Ze względu na brak dowodów na to, że odrzucono wnioski dotyczące kupna statków niewybudowanych w Hiszpanii, Komisja nie może jednak ustalić, czy operacje systemu leasingu podatkowego były faktycznie ograniczone do kupna hiszpańskich statków. Ponadto Komisja zauważa, że w wiążącym komunikacie z dnia 1 grudnia 2008 r., wystosowanym w odpowiedzi na zapytanie potencjalnego inwestora, hiszpańskie organy podatkowe wyraźnie potwierdziły, że system leasingu podatkowego ma zastosowanie do statków wybudowanych w innych państwach członkowskich UE⁽⁸⁹⁾. W związku z powyższym Komisja podsumowując stwierdza, że system leasingu podatkowego nie obejmuje żadnych dodatkowych elementów selektywności na korzyść hiszpańskich stoczni oraz nie powoduje dyskryminacji ze względu na miejsce prowadzenia działalności stoczniowej.
- (161) Komisja uważa, że korzyść przypada ugrupowaniu interesów gospodarczych oraz, zgodnie z zasadą przejrzystości, jego inwestorom. Należy zauważyć, że ugrupowanie interesów gospodarczych jest podmiotem prawnym, który stosuje wszystkie środki podatkowe oraz, w stosownym przypadku, przedstawia wnioski o udzielenie zezwolenia organom podatkowym. Na przykład bezsporne jest to, że wnioski o zastosowanie wcześniejszej amortyzacji lub podatku tonażowego były składane w imieniu ugrupowania interesów gospodarczych. Z punktu widzenia podatkowego ugrupowanie interesów gospodarczych jest jednostką przejrzystą fiskalnie, a jej przychody podlegające opodatkowaniu lub wydatki podlegające odliczeniu są automatycznie przenoszone na inwestorów.

⁽⁸⁸⁾ Zob. pkt 73 decyzji Komisji C(2011) 4494 final.

⁽⁸⁹⁾ Zob. <http://petete.meh.es/scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?NDoc=12728&Consulta=buques&Pos=230>

- (162) W ramach danej operacji system leasingu podatkowego, w sensie ekonomicznym, znaczna część korzyści podatkowej skumulowanej przez ugrupowanie interesów gospodarczych jest przekazywana przedsiębiorstwu żegludowemu poprzez obniżkę cen. Załączniki zawarte w niektórych dokumentacjach w przypadku wnioskowania przez ugrupowanie interesów gospodarczych o udzielenie uprzedniego zezwolenia na wcześniejszą amortyzację (zob. pkt (168) niżej) stanowią potwierdzenie tego, że przewoźnicy biorący udział w operacjach systemu leasingu podatkowego uwzględniają podział korzyści podatkowych wynikających z danej operacji między ugrupowaniami interesów gospodarczych lub ich inwestorami a przedsiębiorstwami żegludowymi. Kwestia możliwości przypisania tej korzyści podatkowej państwu zostanie jednak omówiona w kolejnej sekcji.
- (163) Chociaż inne podmioty biorące udział w operacjach systemu leasingu podatkowego, takie jak stocznie, przedsiębiorstwa leasingowe i inni pośrednicy, korzystają z pośredniego wpływu przedmiotowej korzyści, Komisja uważa, że korzyść osiągnięta pierwotnie przez ugrupowanie interesów gospodarczych lub jego inwestorów nie jest im przekazywana.

5.3.3. Przekazanie zasobów państwowych oraz możliwość przypisania środka państwu

Zasoby państwowe

- (164) Wskazane korzyści selektywne dla ugrupowań interesów gospodarczych i ich członków, związane ze środkami 2, 4 i 5 (zob. sekcja 5.3.2.2, 5.3.2.4 i 5.3.2.5), wynikają ze stosowania przepisów prawa podatkowego.
- (165) W przypadku każdej z transakcji systemu leasingu podatkowego stosowanie zasobów państwowych powoduje utratę wpływów z odsetek w przypadku odroczenia podatku wynikającego z wcześniejszej amortyzacji przedmiotu leasingu, wpływów podatkowych z powodu braku zapłaty ukrytych zobowiązań podatkowych w przypadku zmiany przez ugrupowanie interesów gospodarczych zwykłego systemu opodatkowania osób prawnych na system podatku tonażowego, a także wpływów podatkowych z powodu braku opodatkowania zysku ze sprzedaży aktywów trwałych w przypadku przeniesienia własności statku na przedsiębiorstwo żegludowe. W ostatecznym rozrachunku cały system leasingu podatkowego przynosi stratę dochodów podatkowych równoważną kwocie zasobów państwowych wykorzystanych na wydatki budżetowe i utraconych odsetek.
- (166) W ramach operacji systemu leasingu podatkowego państwo przekazuje na początku swoje zasoby ugrupowaniu interesów gospodarczych poprzez finansowanie korzyści selektywnych. Zgodnie z zasadami przejrzystości podatkowej ugrupowanie interesów gospodarczych przekazuje następnie zasoby państwowe swoim inwestorom.

Możliwość przypisania

- (167) Przedmiotowe środki wynikają ze stosowania hiszpańskiego prawa podatkowego oraz z zezwoleń podatkowych udzielanych przez hiszpańskie organy podatkowe na zastosowanie zarówno wcześniejszej amortyzacji, jak i systemu podatku tonażowego. Zezwoleń tych udzielano na zastosowanie poszczególnych środków, takich jak wcześniejsza (przyspieszona) amortyzacja statków branych w leasing przez poszczególne ugrupowania interesów gospodarczych bądź przejście danego ugrupowania interesów gospodarczych do systemu podatku tonażowego. Ponadto, jak wynika z przykładów przedstawionych przez władze hiszpańskie, przeprowadzenie procedury udzielania zezwoleń było konieczne dla realizacji operacji finansowania.
- (168) Zgodnie ze złożonymi skargami organy podatkowe miały weryfikować podział korzyści podatkowych między przedsiębiorstwem żegludowym, z jednej strony, i ugrupowaniem interesów gospodarczych i jego inwestorami, z drugiej strony, a także ingerować w ten podział. Z przykładów przedstawionych przez władze hiszpańskie wynika, że rzeczywiście przedłożone organom podatkowym wnioski o udzielenie zezwolenia na wcześniejszą amortyzację zasadniczo zawierają obliczenia całkowitej korzyści podatkowej generowanej w ramach systemu oraz informacje na temat sposobu podziału tej korzyści podatkowej między przedsiębiorstwem i inwestorami ugrupowania interesów gospodarczych bądź przynajmniej niezbędne dane do przeprowadzenia tych obliczeń.
- (169) Gospodarcze konsekwencje przyznania korzyści podatkowej ugrupowaniom interesów gospodarczych wynikają jednak z kombinacji transakcji prawnych przeprowadzanych między jednostkami prywatnymi. W przepisach mających zastosowanie nie zobowiązuje się ugrupowań interesów gospodarczych do przeniesienia części korzyści podatkowej na przedsiębiorstwa żegludowe, a tym bardziej na stocznie lub pośredników. Bezsporne jest, że podmioty podatkowe korzystają z szerokiej swobody decyzyjnej oraz, w tym przypadku, oceniają gospodarczy wpływ całej transakcji, ale jest to niewystarczający argument, by ustalić, że to władze hiszpańskie decydują o przekazaniu części korzyści przedsiębiorstwom żegludowym lub ustalają wartość takiego transferu. Sytuacja ta

różni się od przypadków rozpatrzonych w decyzji w sprawie Air Caraïbes lub w sprawie francuskich podatkowych ugrupowań interesów gospodarczych, w których inwestorzy byli zobowiązani na mocy prawa do przeniesienia co najmniej 60 % lub dwóch trzecich korzyści na użytkowników, a władze francuskie kontrolowały zgodność każdej transakcji z tym wymogiem.

- (170) Dlatego też korzyści selektywne zostały przyznane przy użyciu zasobów państwowych. Można je wyraźnie przypisać państwu hiszpańskiemu, ponieważ przynoszą korzyść ugrupowaniom interesów gospodarczych i ich inwestorom. Nie jest to jednak przypadek, w którym przedsiębiorstwa żeglugowe osiągają korzyści, a tym bardziej przypadek, w którym stoczniom i pośrednikom przekazuje się korzyści pośrednie.

5.3.4. Zakłócenie konkurencji i wpływ na wymianę handlową

- (171) Ponadto przedmiotowa korzyść grozi zakłóceniem konkurencji i może wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Jeżeli pomoc przyznana przez państwo członkowskie wzmacnia pozycję przedsiębiorstwa w stosunku do innych przedsiębiorstw konkurujących w ramach wewnątrzunijnej wymiany handlowej, należy uznać, że wspomniana pomoc ma wpływ na te ostatnie przedsiębiorstwa⁽⁹⁰⁾. Wystarczy, że beneficjent pomocy konkuruje z innymi przedsiębiorstwami na rynkach otwartych na konkurencję⁽⁹¹⁾ i wymianę handlową między państwami członkowskimi.
- (172) W rozpatrywanym przypadku inwestorzy, tj. członkowie ugrupowań interesów gospodarczych, prowadzą działalność w różnych sektorach gospodarki, w szczególności w sektorach otwartych na wewnątrzunijną wymianę handlową. Ponadto w drodze operacji wspieranych w ramach systemu leasingu podatkowego prowadzą poprzez ugrupowania interesów gospodarczych działalność na rynkach czarteru bez załogi oraz kupna i sprzedaży statków morskich, otwartych na wewnątrzunijną wymianę handlową. Korzyści płynące z systemu leasingu podatkowego wzmacniają ich pozycję na odpowiednich rynkach, na których prowadzą działalność, zakłócając przez to konkurencję lub grożąc jej zakłóceniem.
- (173) Korzyść gospodarcza, jaką uzyskują ugrupowania interesów gospodarczych i ich inwestorzy korzystający z analizowanych środków, może zatem mieć wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi oraz zakłócić konkurencję na rynku wewnętrznym.

5.4. ISTNIEJĄCA POMOC LUB POMOC NIEZGODNA Z PRAWEM

- (174) W art. 1 lit. b) rozporządzenia nr (WE) nr 659/1999⁽⁹²⁾ określa się różne sytuacje, w których stwierdza się istniejącą pomoc. Zgodnie z uwagami otrzymanymi w rozpatrywanej sprawie, istniejąca pomoc stanowi (i) pomoc, jaka istniała przed wejściem w życie Traktatu w Hiszpanii; lub (ii) pomoc zatwierdzoną wcześniej przez Komisję.

Podatek tonażowy stanowi istniejącą pomoc, ale jego stosowanie do przychodów uzyskiwanych z czarteru bez załogi stanowi nową pomoc

- (175) Komisja uważa, że spośród środków kwalifikujących się jako pomoc państwa⁽⁹³⁾ tylko przepisy prawne dotyczące systemu podatku tonażowego (art. 124–128 ustawy o podatku od osób prawnych, środek 4) stanowią istniejący program pomocy, ponieważ został on zatwierdzony przez Komisję w 2002 r.
- (176) Komisja uważa jednak, że ugrupowania interesów gospodarczych biorące udział w operacjach leasingu podatkowego nie spełniają wszystkich warunków, by kwalifikować się do objęcia hiszpańskim podatkiem tonażowym.
- (177) Komisja zatwierdziła hiszpański podatek tonażowy jako pomoc zgodną z prawem na podstawie wytycznych w sprawie transportu morskiego, które mają zastosowanie tylko do przedsiębiorstw prowadzących działalność *stricto* w zakresie transportu morskiego⁽⁹⁴⁾, zarówno przy użyciu własnych, jak i wycarterowanych statków. W drodze wyjątku podatek tonażowy może mieć zastosowanie do działalności uznanej w wytycznych za pomocniczą w stosunku do transportu morskiego lub do niego zbliżoną. Na przykład, przy spełnieniu niektórych warunków, do objęcia pomocą może kwalifikować się działalność z zakresu zarządzania statkami, bagrowania

⁽⁹⁰⁾ Zob. w szczególności wyrok z 1980 r. w sprawie 730/79 Philip Morris przeciwko Komisji, Rec. s. 2671, pkt 11, wyrok z 2001 r. w sprawie C-53/00 Ferring, Rec. s. I-9067, pkt 21 oraz wyrok z 2004 r. w sprawie C-372/97 Włochy przeciwko Komisji, Rec. s. I-3679, pkt 44.

⁽⁹¹⁾ Wyrok z 1998 r. w sprawie T-214/95 Het Vlaamse Gewest przeciwko Komisji, Rec. s. II-717.

⁽⁹²⁾ Dz.U. L 83 z 27.3.1999, s. 1.

⁽⁹³⁾ Jak wyjaśniono w sekcji 5.3.2.1 i 5.3.2.3, Komisja nie uznaje za pomoc państwa przepisów zawartych w art. 115 ust. 6 (Przyspieszona amortyzacja) i art. 48 (status prawny ugrupowania interesów gospodarczych) ustawy o podatku od osób prawnych.

⁽⁹⁴⁾ Zob. wytyczne w sprawie transportu morskiego, sekcja 3.1 „Zasady opodatkowania armatorów”, akapit dwunasty: „Niniejsze wytyczne mają zastosowanie tylko do transportu morskiego”.

lub holowania⁽⁹⁵⁾. Przeciwnie, nie można uznać za działalność kwalifikującą się do pomocy po prostu posiadania statku, jego kupna w drodze leasingu finansowego lub jego wynajmu lub wycarterowania osobom trzecim, bez ponoszenia całkowitej odpowiedzialności za sposób jego użytkowania. Oczywiście beneficjent systemu podatku tonażowego powinien prowadzić kwalifikującą się działalność transportową przy użyciu kwalifikującego się statku.

- (178) To prawda, że wcześniej Komisja dopuściła, w drodze wyjątku, działalność w zakresie czarteru bez załogi jako element niektórych zgłoszonych systemów podatku tonażowego, ale tylko tymczasowo oraz w szczególnych okolicznościach związanych z nadmierną zdolnością połowową⁽⁹⁶⁾. Przy spełnieniu powyższych warunków główną działalnością danych przedsiębiorstw pozostaje transport morski, a przychody z czarteru bez załogi można uznać za pomocnicze w stosunku do głównej działalności. Powyższe odstępstwo jest w pełni zbieżne z celami określonymi w wytycznych w sprawie transportu morskiego: „utrzymanie i poszerzenie know-how gospodarki morskiej oraz ochrona i promowanie zatrudnienia marynarzy z państw członkowskich UE” oraz „przyczynienie się do konsolidacji klastra morskiego posiadającego siedziby w państwach członkowskich, przy jednoczesnym utrzymaniu wszechstronnej konkurencyjności floty na rynkach światowych”⁽⁹⁷⁾.
- (179) Zgodnie z wytycznymi w sprawie transportu morskiego w decyzji Komisji C(2002) 582 final z dnia 27 lutego 2002 r. zatwierdzającej hiszpański system podatku tonażowego wyraźnie stwierdza się, że tylko działalność w zakresie transportu morskiego kwalifikuje się do objęcia podatkiem tonażowym⁽⁹⁸⁾. Należy zauważyć, że w sekcji 2.4, „Beneficjenci”, stwierdza się, że: „Beneficjentami systemu podatku tonażowego mogą być przedsiębiorstwa morskie zarejestrowane zgodnie z prawem hiszpańskim, których działalność obejmuje użytkowanie własnych i wycarterowanych statków” (podkreślenie Komisji), zaś sekcja 2.5 „Kwalifikujące się rodzaje działalności/statki” zawiera następujący zapis: „System podatku tonażowego obejmuje tylko dochód z użytkowania statków morskich do celów działalności w zakresie transportu morskiego. Kwalifikujące się rodzaje działalności powinny obejmować tylko transport morski” (podkreślenie Komisji).
- (180) Z brzmienia decyzji Komisji z 2002 r., przyjętej na podstawie wytycznych w sprawie transportu morskiego, wynika, że przedsiębiorstwa określone jako armatorzy w prawie hiszpańskim mogą korzystać z systemu podatku tonażowego pod warunkiem kontynuowania ich kwalifikującej się działalności w zakresie transportu morskiego oraz w ramach tej działalności.
- (181) Komisja uważa, że nie można uznać za działalność transportową działalności kontynuowanej przez ugrupowania interesów gospodarczych biorące udział w operacjach systemu leasingu podatkowego. Przechodząc do systemu podatku tonażowego, ugrupowanie interesów gospodarczych bierze w leasing jeden statek od przedsiębiorstwa leasingowego i wycarterowuje go bez załogi armatorowi będącemu osobą trzecią. Jeżeli armator będący osobą trzecią użytkuje statek do świadczenia usług z zakresu transportu morskiego, może kwalifikować się do objęcia podatkiem tonażowym. Ugrupowanie interesów gospodarczych jednak tylko oddaje statek do dyspozycji przedsiębiorstwa żeglugowego będącego osobą trzecią, przez które ma być użytkowany. Ugrupowanie interesów gospodarczych jest zatem pośrednikiem świadczącym usługi z zakresu wynajmu lub leasingu, nie zaś usługi transportowe.
- (182) Ugrupowania interesów gospodarczych zaangażowane w operacje systemu leasingu podatkowego wycarterowują zwykle jedyny posiadany lub wzięty w leasing statek, stanowiący zatem całą ich flotę. W takiej sytuacji ugrupowanie interesów gospodarczych nie ponosi ryzyka lub odpowiedzialności w zakresie zarządzania statkiem, jeżeli chodzi o kwestie techniczne, załogę a nawet kwestie handlowe. Jest ono wyłącznie pośrednikiem, a przychodów z czarteru bez załogi nie można uznać za pomocnicze w stosunku do działalności w zakresie transportu morskiego.

⁽⁹⁵⁾ Zob. wytyczne w sprawie transportu morskiego, sekcja 3.1 „Zasady opodatkowania armatorów”, akapity 11, 12 i 16: „Przedsiębiorstwa zarządzania statkami mogą kwalifikować się do objęcia pomocą tylko w odniesieniu do statków, w przypadku których zostało tym przedsiębiorstwom powierzony całkowite zarządzanie załogą i kwestiami technicznymi. [...] w celu kwalifikowania się do pomocy zarządzający statkami muszą przejąć od właściciela pełną odpowiedzialność za użytkowanie statku, a także wszystkie zadania i obowiązki określone w kodeksie ISM”; „Komisja może przyjąć, że holowanie na morzu innych statków, działalność platform wiertniczych itp. wchodzi w zakres tej definicji.”; oraz „Działalność w zakresie »bagrowania« zasadniczo nie kwalifikuje się do objęcia pomocą na rzecz transportu morskiego. Systemy opodatkowania przedsiębiorstw (takie jak podatek tonażowy) mogą być stosowane do trawlerów do połowów dragą, które są użytkowane do prowadzenia działalności w zakresie »transportu morskiego« [...]”.

⁽⁹⁶⁾ Zob. decyzja Komisji z dnia 11 grudnia 2002 r. w sprawie pomocy państwa N 504/02, Irlandia, decyzja dotyczy wprowadzenia podatku tonażowego, pkt 28; decyzja Komisji z dnia 20 grudnia 2011 r. w sprawie pomocy państwa SA.30515, Finlandia, decyzja dotyczy zmian w programie pomocy opartym na podatku tonażowym, pkt 10.

⁽⁹⁷⁾ Zob. wytyczne w sprawie transportu morskiego, pkt 2.2 „Cele ogólne zmienionych wytycznych dotyczących pomocy państwa”.

⁽⁹⁸⁾ Zob. sekcja 2.4 „Beneficjenci”: „Beneficjentami systemu podatku tonażowego mogą być przedsiębiorstwa morskie zarejestrowane zgodnie z prawem hiszpańskim, których działalność obejmuje użytkowanie własnych i wycarterowanych statków” oraz sekcja 2.5 „Kwalifikujące się rodzaje działalności/statki”: „System podatku tonażowego obejmuje tylko dochód z użytkowania statków morskich do celów działalności w zakresie transportu morskiego. Kwalifikujące się rodzaje działalności powinny obejmować tylko transport morski”.

- (183) Ponadto ugrupowania interesów gospodarczych pozostają objęte systemem podatku tonażowego przez krótki okres, tj. przez dwa tygodnie konieczne do skorzystania przez nie z opcji określonej w umowie leasingu, zaś przez armatora – z opcji związanej z umową czarteru. Nie wydaje się, aby dopuszczenie tego rodzaju działalności w ramach systemu tonażu podatkowego miało przyczynić się do trwałego zwiększenia tonażu floty pływającej pod banderą państw EOG lub kontrolowanej przez te państwa. Z tych samych względów nie wydaje się, by ugrupowania interesów gospodarczych biorące udział w operacjach systemu leasingu podatkowego przyczyniały się do osiągnięcia celu, jakim jest „utrzymanie [...] know-how gospodarki morskiej oraz ochrona [...] zatrudnienia marynarzy z państw członkowskich UE”, lub do „konsolidacji klastra morskiego”.
- (184) Podsumowując, zatwierdzenie wydane na mocy decyzji z 2002 r. nie oznacza, że działalność przedsiębiorstw takich jak ugrupowania interesów gospodarczych zaangażowane w operacje systemu leasingu podatkowego można uznać za działalność w zakresie transportu morskiego.
- (185) W związku z tym Komisja uważa, że włączenie do systemu podatku tonażowego przedsiębiorstw takich jak ugrupowania interesów gospodarczych zaangażowane w operacje systemu leasingu podatkowego⁽⁹⁹⁾ powoduje przyznanie nowej pomocy, zarówno poprzez sposób obliczania przychodów objętych opodatkowaniem oparty na przewożonym tonażu, jak i poprzez odroczenie zapłaty ukrytych zobowiązań podatkowych do momentu sprzedaży lub demontażu statku, zgodnie z art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych.

Pozostałe środki stanowią nową pomoc

- (186) Wcześniejsza amortyzacja przedmiotu leasingu (art. 115 ust. 11 i art. 48 ust. 4 ustawy o podatku od osób prawnych oraz art. 49 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych, środek 2) nie stanowi istniejącej pomocy, ponieważ została wprowadzona w 2002 r., tj. po przystąpieniu Hiszpanii do UE w 1986 r., i nigdy nie została zgłoszona Komisji ani przez nią zatwierdzona. Ponadto skutek tego środka można wyraźnie oddzielić od skutku przyspieszonej amortyzacji. Środek ten stanowi pomoc niezgodną z prawem.
- (187) Tak samo art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych, na mocy którego umożliwiono zwolnienie zysków ze sprzedaży aktywów trwałych uzyskanych przy sprzedaży statków kupionych w ramach zatwierdzonych wcześniej umów leasingu (środek 5), wszedł w życie w 2002 r. bez poprzedniego zgłoszenia lub zatwierdzenia przez Komisję.
- (188) Komisja uważa, że zatwierdzenie wydane w 2002 r. nie obejmuje środków wykonawczych, a w szczególności art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych, ponieważ wprowadza się w nim wyjątek od przepisów wyodrębniających, mających zastosowanie do statków używanych zgodnie z art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych, co oznacza przyznanie dodatkowej korzyści. Wyjątek ten należało zgłosić razem z przepisami prawnymi zatwierdzonymi przez Komisję, ale nie poczyniono tego kroku.
- (189) Nie wydaje się, by stosowanie art. 125 ust. 2 ustawy o podatku od osób prawnych wymagało dodatkowych definicji lub doprecyzowań. Zastosowanie tego artykułu spowodowałoby normalnie opodatkowanie zysku ze sprzedaży aktywów trwałych uzyskanego przez leasingodawcę przy przekazaniu statku leasingobiorcy (przedsiębiorstwu żegludowemu). Jeżeli Hiszpania uważała doprecyzowanie za konieczne, powinna była je wprowadzić przy zgłoszeniu.
- (190) W konsekwencji środki wykonawcze, a w szczególności art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych, również stanowią pomoc niezgodną z prawem.

5.5. ZGODNOŚĆ Z RYNKIEM WEWNĘTRZNYM

- (191) Komisja podsumowując stwierdza, że następujące środki, rozpatrywane osobno i w ramach systemu leasingu podatkowego, stanowią pomoc państwa:
- wcześniejsza amortyzacja aktywów nabytych w drodze zawarcia umowy leasingu finansowego (art. 115 ust. 11 i art. 48 ust. 4 ustawy o podatku od osób prawnych oraz art. 49 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych),
 - system podatku tonażowego w odniesieniu do kwalifikowalności działalności w zakresie czarteru bez załogi,
 - artykuł 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych.

⁽⁹⁹⁾ Należy zauważyć, że ugrupowania interesów gospodarczych, tak jak inne formy przedsiębiorstw, mogą zasadniczo przechodzić do systemu podatku tonażowego, jeżeli kontynuują kwalifikujące się rodzaje działalności.

- (192) Zasadniczo stosowanie pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE jest zabronione. W art. 107 ust. 2 stwierdza się jednak, że niektóre rodzaje pomocy są zgodne ze wspólnym rynkiem, zaś w art. 107 ust. 3, że Komisja może uznać niektóre rodzaje pomocy lub pomoc udzielaną na rzecz niektórych beneficjentów za zgodne ze wspólnym rynkiem. W zależności od kategorii beneficjentów mogą mieć zastosowanie szczególne przepisy, takie jak wytyczne w sprawie transportu morskiego⁽¹⁰⁰⁾ lub zasady ramowe dotyczące przemysłu stoczniowego⁽¹⁰¹⁾.
- (193) Ani władze hiszpańskie, ani osoby trzecie określone jako beneficjenci w niniejszej decyzji nie powołały się na zastosowanie żadnych innych przepisów zawartych w art. 107 ust. 2 i 3 TFUE ani na zastosowanie żadnych innych zasad ramowych dotyczących pomocy państwa, przyjętych na podstawie art. 107 ust. 3 lit. c) TFUE.

5.5.1. Zakres stosowania wytycznych w sprawie transportu morskiego

Kwalifikowalność przychodów z czarteru bez załogi do objęcia podatkiem tonażowym

- (194) Jak stwierdzono w pkt 71 wyżej, władze hiszpańskie i niektóre osoby trzecie uważają, że czarter jest objęty decyzją z 2002 r. zatwierdzającą hiszpański system podatku tonażowego, ponieważ polega na użytkowaniu własnych i czarterowanych statków.
- (195) Komisja nie zgadza się z taką interpretacją decyzji z 2002 r. Zarówno w wytycznych w sprawie transportu morskiego, jak i w decyzji z 2002 r. wyraźnie stwierdza się, że podatek tonażowy należy stosować tylko do działalności w zakresie transportu morskiego⁽¹⁰²⁾. Z zasady przychody pochodzące z innych rodzajów działalności niezwiązanych z transportem – nawet jeżeli daną działalność prowadzi przedsiębiorstwo żeglugowe – nie mogą być opodatkowywane zgodnie z zasadami systemu podatku tonażowego⁽¹⁰³⁾, chyba że na podstawie wyraźnego wyjątku lub określonych warunków (działalność pomocnicza, bagrowanie, holowanie).
- (196) W powyższym kontekście „użytkowanie posiadanych i czarterowanych statków”, wymienione jako kwalifikująca się działalność w decyzji z 2002 r., obejmuje tylko „użytkowanie” statków, które są posiadane lub czarterowane bez załogi oraz użytkowane – w odniesieniu do zarówno do posiadanych, jak i czarterowanych statków – przez przedsiębiorstwo żeglugowe.
- (197) Jak już wspomniano w sekcji 5.3.2.4, finansowe ugrupowania interesów gospodarczych zaangażowane w operacje finansowania w ramach systemu leasingu podatkowego nie zajmują się użytkowaniem statków i nie świadczą żadnych usług z zakresu transportu morskiego. Są one pośrednikami finansowymi biorącymi udział w zbiorowym finansowaniu składnika aktywów. Ugrupowania te nie ingerują w zarządzanie statkiem, jeżeli chodzi o kwestie strategiczne, techniczne, załogę, a nawet kwestie handlowe, a także nie ponoszą ryzyka ani odpowiedzialności związanych ze świadczeniem usług z zakresu transportu morskiego.
- (198) Ponadto Komisja zauważa, że HUIG zaangażowane w operacje systemu leasingu podatkowego wycarterowują swój jedyny statek zarówno z opcją kupna, którą przedsiębiorstwo żeglugowe od samego początku podejmuje się zrealizować, a także z opcją sprzedaży, z której może skorzystać HUIG. Oznacza to rozciągnięte w czasie, ale definitywne, przekazanie prawa własności do całej floty ugrupowania interesów gospodarczych. W konsekwencji ugrupowanie interesów gospodarczych nie jest w takiej samej sytuacji jak właściciele statku, którzy, borykając się z tymczasową nadmierną zdolnością połowową floty, w celu zapewnienia pewnego stopnia elastyczności wycarterowują na określony okres część swojej floty podmiotom gospodarczym będącym osobami trzecimi (zob. pkt (178) wyżej).
- (199) Z wszystkich przedstawionych względów Komisja uważa, że ugrupowania interesów gospodarczych zaangażowane w operacje systemu leasingu podatkowego ani nie kwalifikują się do objęcia hiszpańskim systemem podatku tonażowego w zakresie, w jakim został on zatwierdzony przez Komisję, ani nie są objęte przepisami wytycznych w sprawie transportu morskiego.

⁽¹⁰⁰⁾ Wytyczne wspólnotowe w sprawie pomocy państwa dla transportu morskiego, Dz.U. C 205 z 5.7.1997, s. 5 (mające zastosowanie do dnia 16.1.2004), Dz.U. C 13 z 17.1.2004, s. 3 (mające zastosowanie od dnia 17.1.2004).

⁽¹⁰¹⁾ Zasady ramowe dotyczące pomocy państwa dla przemysłu stoczniowego, Dz.U. C 317 z 30.12.2003, s. 11. Uwzględniając jednak, że stocznie nie są beneficjentami pomocy oraz że niemożliwe jest ilościowe ujęcie przepływu ekonomicznego na ich korzyść, nie występuje konieczność oceny pomocy na podstawie tych zasad ramowych.

⁽¹⁰²⁾ Zob. wytyczne w sprawie transportu morskiego, sekcja 2.1 „Zakres zmienionych wytycznych w sprawie pomocy państwa”, akapit pierwszy: „Niniejsze wytyczne obejmują wszelką pomoc przyznaną przez państwa członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych na rzecz transportu morskiego”, a także sekcja 3.1 „Zasady opodatkowania armatorów”, akapit dwunasty: „Niniejsze wytyczne mają zastosowanie tylko do transportu morskiego”.

⁽¹⁰³⁾ Zob. wytyczne w sprawie transportu morskiego, sekcja 3.1 „Zasady opodatkowania armatorów”, ostatni akapit: „wspomniane powyżej korzyści podatkowe muszą ograniczać się do działalności żeglugowej; dlatego też w przypadkach, w których przedsiębiorstwo będące właścicielem statku jest zaangażowane również w inne rodzaje działalności handlowej, konieczne jest stosowanie przejrzystych praktyk rachunkowych, aby uniknąć efektu »rozłania« korzyści na działalność inną niż żeglugowa”.

- (200) Komisja uznaje jednak, że – ze względu na ogólny charakter operacji leasingowych – ugrupowania interesów gospodarczych biorące udział w operacjach systemu leasingu podatkowego oraz ich inwestorzy działają jako pośrednicy kierujący do innych beneficjentów (przedsiębiorstw żeglugowych) korzyść zgodną z celem wspólnego interesu.

Kwalifikowalność ugrupowań interesów gospodarczych lub ich inwestorów jako pośredników

- (201) Zgodnie z podejściem przyjętym w decyzji z dnia 20 grudnia 2006 r. dotyczącej francuskich podatkowych ugrupowań interesów gospodarczych⁽¹⁰⁴⁾ Komisja stwierdza, że ponieważ pomoc zatrzymywana przez HUIG stanowi słuszne wynagrodzenie za jego pośrednictwo w przekazywaniu przedsiębiorstwom żeglugowym korzyści zgodnej z celem wspólnego interesu, uznaje się tę pomoc za zgodną z prawem w takiej samej części. Należy zauważyć, że w rozpatrywanym przypadku ugrupowania interesów gospodarczych nie są zobowiązane na mocy prawa do tego, by przekazać część otrzymanej pomocy przedsiębiorstwom żeglugowym. Wykonując swoje uprawnienia dyskrecjonalne przy ocenie zgodności środka na podstawie art. 107 ust. 3 lit. c) TFUE, Komisja uznaje jednak za właściwe uwzględnienie korzystnych skutków środka dla sektora morskiego oraz zastosowanie odpowiednio przepisów wytycznych w sprawie transportu morskiego – mających normalnie zastosowanie do środków pomocy – do korzyści przeniesionej na przedsiębiorstwo żeglugowe. Dlatego też, jeżeli w wyniku zastosowania przepisów wytycznych w sprawie transportu morskiego do przedsiębiorstwa żeglugowego biorącego udział w określonej operacji systemu leasingu podatkowego otrzymuje się korzyść zgodną ze współczynnikiem lub całkowitą korzyść wynoszącą x%, taki sam procent pomocy zatrzymanej przez ugrupowanie interesów gospodarczych lub jej inwestorów uznaje się za zgodny z prawem.

Korzyść dla przedsiębiorstw żeglugowych będących użytkownikami końcowymi

- (202) Ponieważ korzyść przypada przedsiębiorstwom żeglugowym, art. 107 ust. 3 lit. c) TFUE oraz przepisy wytycznych w sprawie transportu morskiego⁽¹⁰⁵⁾ stanowią jedyne właściwe ramy do oceny zgodności tej pomocy.
- (203) Komisja uważa, że przedsiębiorstwa żeglugowe nie korzystają z pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Aby określić kwotę pomocy zgodnej z prawem w przypadku ugrupowań interesów gospodarczych – uznanych za pośredników kierujących do przedsiębiorstw żeglugowych korzyść zgodną z celem wspólnego interesu – Komisja uważa jednak, że wytyczne w sprawie transportu morskiego należy stosować odpowiednio do korzyści przekazywanej przez ugrupowanie interesów gospodarczych przedsiębiorstwom żeglugowym. Pozwoli to określić w szczególności: 1) kwotę pomocy otrzymanej pierwotnie przez ugrupowanie interesów gospodarczych i przekazanej przedsiębiorstwom żeglugowym, która byłaby zgodna, jeżeli przekazana kwota stanowiłaby pomoc państwa na rzecz tego przedsiębiorstwa; 2) część, jaką ta zgodna z prawem korzyść stanowi w stosunku do całkowitej kwoty korzyści przekazanej przedsiębiorstwom żeglugowym; oraz 3) kwotę pomocy, jaką należy uznać za zgodną jako wynagrodzenie ugrupowań interesów gospodarczych za ich pośrednictwo.
- (204) Wytyczne w sprawie transportu morskiego zawierają opis różnych kategorii pomocy państwa oraz warunków zatwierdzenia pomocy przez Komisję. W szczególności w wytycznych wyraźnie stwierdza się, że mają one zastosowanie tylko do działalności w zakresie transportu morskiego oraz do ograniczonej liczby rodzajów działalności pomocniczej lub pokrewnej.
- (205) Jeżeli przedsiębiorstwo żeglugowe będące użytkownikiem końcowym świadczy usługi z zakresu transportu morskiego (lub prowadzi pokrewne rodzaje działalności) oraz spełnia wszystkie warunki określone w wytycznych, korzyść otrzymaną przez to przedsiębiorstwo i stanowiącą pomoc państwa uznaje się za zgodną z rynkiem wewnętrznym.
- (206) Zgodnie z wytycznymi w sprawie transportu morskiego pomoc można przyznać w ramach różnych kategorii środków. Jednym z głównych warunków ustanowionych w art. 10 wytycznych z 1997 r. i art. 11 wytycznych w sprawie transportu morskiego z 2004 r. jest ogólny pułap pomocy, tj. maksymalna kwota pomocy państwa na rzecz przedsiębiorstwa, którą można uznać za zgodną z rynkiem wewnętrznym⁽¹⁰⁶⁾.

⁽¹⁰⁴⁾ Pomoc państwa nr C 46/2004, decyzja Komisji z dnia 20 grudnia 2006 r. dotycząca systemu pomocy wprowadzonego przez Francję na mocy art. 39 CA kodeksu podatkowego (*code général des impôts*), Dz.U. L 112 z 30.4.2007, s. 43.

⁽¹⁰⁵⁾ Jak wskazano powyżej, Hiszpania powołała się na decyzję Komisji z 2002 r. zatwierdzającą hiszpański system podatku tonażowego jako podstawę zgodności. Należy zauważyć, że zgodność podatku tonażowego z rynkiem wewnętrznym stwierdzono na podstawie wytycznych w sprawie transportu morskiego.

⁽¹⁰⁶⁾ Pułap ten ma zastosowanie tylko do niektórych kategorii pomocy określonych w wytycznych: podatkowych i społecznych środków poprawy konkurencyjności, wymiany załogi, pomocy inwestycyjnej i pomocy regionalnej.

- (207) Zgodnie z wytycznymi z 1997 r. pułap odpowiada „całkowitej redukcji opodatkowania i składek na ubezpieczenia społeczne dla marynarzy oraz obniżeniu podatku od osób prawnych nakładanego za działalność żeglugową”. Zgodnie z wytycznymi z 2004 r. pułap odpowiada całkowitej redukcji opodatkowania i obciążeń socjalnych dla marynarzy oraz uldze podatkowej wynikającej z zastosowania systemu podatku tonażowego. W wytycznych z 2004 r. stwierdza się jednak również, że „całkowita kwota przyznanej pomocy [...] nie powinna przekraczać całkowitej kwoty podatków i składek na ubezpieczenia społeczne pobieranych z tytułu działalności żeglugowej i potrącanych z wynagrodzenia marynarzy”.
- (208) Jeżeli chodzi o stosowanie pułapu pomocy do określonej grupy beneficjentów, takiej jak właściciele statków, Komisja uważa, że należy go określić na poziomie EOG. Oznacza to, że przy ustalaniu pułapu należy odpowiednio uwzględnić podatek od osób prawnych i składki na ubezpieczenia społeczne płacone przez beneficjentów w innych państwach członkowskich EOG. Podejście to jest zgodne z orzecznictwem w sprawie FagorBrandt⁽¹⁰⁷⁾, w którym potwierdzono, że ocena środka pomocy państwa powinna należycie uwzględniać efekt kumulacji możliwej pomocy przyznanej w różnych państwach członkowskich.
- (209) Ponieważ rozpatrywany przypadek dotyczy pomocy przyznanej ugrupowaniom interesów gospodarczych w związku z kupnem – przez właściciela statku – składnika aktywów długoterminowych, Komisja zgadza się z władzami hiszpańskimi, że korzyść otrzymaną przez przedsiębiorstwo żeglugowe należy rozłożyć na okres zwykłej amortyzacji składnika aktywów (dziesięć lat pod względem podatkowym) oraz porównać z całkowitą kwotą podatków i składek na ubezpieczenia społeczne zapłaconych w tym samym okresie.
- (210) Zgodnie z pułapem konieczne jest uznanie za niezgodne z Traktatem wszystkich przyznanych korzyści, których wysokość przekracza całkowitą kwotę podatku dochodowego i składek na ubezpieczenia pobieranych od marynarzy oraz kwotę podatku od osób prawnych nakładanego na działalność żeglugową.

5.6. ODZYSKANIE POMOCY

- (211) Zgodnie z art. 14 rozporządzenia (WE) nr 659/1999, w przypadku gdy podjęto negatywne decyzje w sprawach pomocy przyznanej niezgodnie z prawem, Komisja decyduje o tym, że zainteresowane państwo członkowskie podejmie wszelkie konieczne środki w celu odzyskania pomocy od beneficjenta. Poprzez odzyskanie pomocy konkurencyjna pozycja, która występowała przed jej przyznaniem, zostaje przywrócona w takim stopniu, w jakim jest to możliwe.
- (212) W art. 14 stwierdza się jednak również, że Komisja nie wymaga odzyskania pomocy, jeżeli byłoby to sprzeczne z zasadą ogólną prawa wspólnotowego. W poniższej sekcji analizuje się, czy ogólne zasady równego traktowania, ochrony uzasadnionego oczekiwania i pewności prawa uniemożliwiają Komisji wystosowanie nakazu odzyskania, całości lub części, przyznanej wcześniej pomocy.

5.6.1. Równe traktowanie

- (213) Zasada równego traktowania i niedyskryminacji wymaga, aby porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, a sytuacje odmienne nie były traktowane jednakowo, chyba że takie traktowanie jest uzasadnione w sposób obiektywny⁽¹⁰⁸⁾.
- (214) Należy zauważyć, że francuski system podatkowych ugrupowań interesów gospodarczych jest porównywalny z systemem leasingu podatkowego ze względu na wiele aspektów. Wymaga się w nim pośrednictwa przejrzystego fiskalnie HUIG lub inwestorów między wykonawcą składnika aktywów długoterminowych i nabywcą, któremu HUIG oddaje w leasing lub wyczarterowuje ten składnik aktywów. HUIG stosuje przyspieszoną i wcześniejszą amortyzację do składnika aktywów, a zysk z jego sprzedaży jest objęty zwolnieniem z podatku od osób prawnych. HUIG lub jego inwestorzy zwracają znaczną część korzyści wynikających z zastosowania środków podatkowych nabywcy składnika aktywów (na przykład przedsiębiorstwu żeglugowemu) poprzez obniżenie opłaty leasingowej lub ceny opcji kupna. Francuski system obejmował jednak wyraźny zapis o objęciu zysków ze sprzedaży aktywów trwałych zwolnieniem, podczas gdy w systemie leasingu podatkowego zwolnienie to wynika z jednoczesnego objęcia HUIG systemem podatku tonażowego oraz stosowania do niego przepisów art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych.

⁽¹⁰⁷⁾ Zob. wyrok w sprawach połączonych T-115/09 i T-116/09 Electrolux AB i Whirlpool Europe BV przeciwko Komisji.

⁽¹⁰⁸⁾ Zob. wyrok w sprawie C-110/03 Belgia przeciwko Komisji, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo.

- (215) Komisja wskazuje również na odmienny kontekst prawny i przebieg procedur w przypadku francuskim i hiszpańskim oraz zauważa, że w decyzji końcowej z 2006 r. dotyczącej francuskich podatkowych ugrupowań interesów gospodarczych wstrzymała się od wystosowania nakazu odzyskania pomocy za część badanego okresu z powodów związanych ze specyficznym przebiegiem procedury w tym przypadku. W szczególności Francja nie zgłosiła Komisji systemu w sposób formalny, ale poinformowała ją przed wdrożeniem tego systemu. Komisja zauważa również, że przed wszczęciem formalnego postępowania wyjaśniającego dotyczącego systemu podatkowych HUIG nie orzekała nigdy w podobnej sprawie. Przeciwnie, przed wszczęciem formalnego postępowania wyjaśniającego dotyczącego systemu leasingu podatkowego Komisja orzekła już, że podobny system, tj. francuski system podatkowych ugrupowań interesów gospodarczych, stanowi program pomocy państwa. Ponieważ kontekst prawny i faktyczny podatkowych HUIG różni się od kontekstu prawnego i faktycznego systemu leasingu podatkowego, Komisja uważa, że uzasadnione jest odmiennie traktowanie. Komisja wyjaśni w sekcji 5.6.3 niżej, że względy podyktowane zasadą pewności prawa skłoniły ją jednak do wstrzymania się od wydania w tym przypadku nakazu odzyskania do dnia publikacji decyzji w sprawie francuskich podatkowych ugrupowań interesów gospodarczych.
- (216) Ponadto Komisja stwierdza, że w przypadkach wymienionych w pkt 92 wyżej zastosowanie zasady uzasadnionego oczekiwania do podobnych środków było uzasadnione ze względu na specyficzne okoliczności występujące w każdym z tych przypadków. Jeżeli chodzi o „wartość firmy” stosowaną w Hiszpanii, wyraźnie określono ten system jako środek ogólny w odpowiedzi udzielonej posłowi do Parlamentu Europejskiego. W odniesieniu do centrów koordynacyjnych i działalności wewnątrzgrupowej przedsiębiorstw wielonarodowych⁽¹⁰⁹⁾ Komisja stwierdziła, że uzasadnione oczekiwanie występuje nie tylko ze względu na wcześniejsze zatwierdzenie belgijskich centrów koordynacyjnych jako środków ogólnych w 1984 r. i 1987 r., lecz także ze względu na odpowiedź udzieloną przez Komisję na pytanie parlamentarne⁽¹¹⁰⁾. Stwierdzono w niej, że szeroki zakres środków podatkowych – „przepisów regulujących opodatkowanie europejskich siedzib głównych przedsiębiorstw wielonarodowych, opracowanych w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania” – „znalazło się poza zakresem zasad pomocy państwa”. Ponadto wszystkie te programy wdrożono po tym, jak odpowiedź na pytanie parlamentarne została udzielona. W przypadku przedsiębiorstw uprawnionych do ulgi w Gibraltarze występowanie uzasadnionego oczekiwania wynikało z tego, że przedmiotowy środek został opracowany w oparciu o inny środek stosowany w tym samym państwie członkowskim – system zwolnionych przedsiębiorstw – stanowiący pomoc państwa. Podobnie środki wprowadzone na Orkadach i Szetlandach zostały opracowane we wzajemnym powiązaniu.
- (217) Dlatego też, jeżeli chodzi o system leasingu podatkowego, Komisja uznaje ogólną zasadę równego traktowania za spełnioną, jeżeli, przy uwzględnieniu specyficznych okoliczności związanych z systemem, przestrzegana jest zasada ochrony uzasadnionego oczekiwania i pewności prawa (zob. sekcje 5.6.2 oraz 5.6.3 niżej).

5.6.2. Uzasadnione oczekiwanie

- (218) Uzasadnione oczekiwanie wynika z działania Komisji, polegającego na udzieleniu konkretnych, bezwarunkowych i spójnych zapewnień⁽¹¹¹⁾ o takim charakterze, że władze lub beneficjenci środka mogą żywić uzasadnione⁽¹¹²⁾ nadzieje, że jest on zgodny z prawem⁽¹¹³⁾. Zgodnie z orzecznictwem nie można z zasady wykazać wystąpienia uzasadnionego oczekiwania przy braku odpowiedniego powiadomienia⁽¹¹⁴⁾,⁽¹¹⁵⁾, chyba że zostaną stwierdzone szczególne okoliczności⁽¹¹⁶⁾.

⁽¹⁰⁹⁾ Centra koordynacyjne (Niemcy); centra koordynacyjne i spółki finansowe (Luksemburg); centra koordynacyjne w Vizcaya (Hiszpania); siedziby główne i międzynarodowe systemy łączenia środków pieniężnych (Francja); dochód zagraniczny (Irlandia); przedsiębiorstwa prowadzące międzynarodową działalność finansową (Niderlandy).

⁽¹¹⁰⁾ Odpowiedź udzielona w dniu 12 lipca 1990 r. na pytanie pisemne nr 1735/90 skierowane przez Gijss de Vries do Komisji (Dz.U. C 63 z 11.3.1991, s. 37).

⁽¹¹¹⁾ Zob. wyrok w sprawie C 167/06 P Komninou i in. przeciwko Komisji, pkt 63 oraz wyrok z 2010 r. w sprawie C-537/08 P Kahla Thüringen Porzellan przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-12917, pkt 63.

⁽¹¹²⁾ Wyrok z 2006 r. w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03 Belgia i Forum 187 przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I 5479, pkt 147; wyrok z 2007 r. w sprawie C-167/06 P Komninou i in. przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-141, pkt 63; wyrok z 2004 r. w sprawie T-107/02 GE Betz przeciwko OHIM – Atofina Chemicals (BIOMATE), Zb.Orz. II-1845, pkt 80 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁽¹¹³⁾ Wyrok z 1983 r. w sprawie C-289/81 Mavridis przeciwko Parlamentowi, Rec. s. 1731; wyrok z 2000 r. w sprawie T-290/97 Mehibas Dordtselaan BV przeciwko Komisji, Rec. s. II-15, pkt 59. Zob. również wyrok z 1987 r. w sprawie 265/85, Rec. s. 1155, pkt 44 oraz wyrok z 1990 r. w sprawie C-152/88 Sofrimport przeciwko Komisji, Rec. s. I-153, pkt 26.

⁽¹¹⁴⁾ Zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE państwa członkowskie mają obowiązek poinformować Komisję o nowych środkach pomocy oraz uzyskać jej zgodę przed wdrożeniem danego środka. Rozdział II rozporządzenia proceduralnego (Dz.U. L 83 z 27.3.1999) zawiera szczegółowe przepisy dotyczące stosowania art. 107 do zgłoszonej pomocy.

⁽¹¹⁵⁾ Zob. wyrok z 2004 r. w sprawach połączonych C-183/02 P i C-187/02 P Demesa i Territorio Histórico de Álava przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-10609, pkt 44–45 i pkt 52.

⁽¹¹⁶⁾ Zob. wyrok z 2009 r. w sprawach połączonych T-427/04 i T-17/05 Francja przeciwko Komisji (France Télécom), Zb.Orz. s. II-4315, pkt 263.

5.6.2.1. Decyzja Komisji z 2001 r. w sprawie Brittany Ferries (BAI)

- (219) Komisja zauważa, że Hiszpania nie zgłosiła systemu leasingu podatkowego Komisji oraz że stwierdzenie zawarte w jej decyzji z 2001 r. dotyczyło innego systemu – poprzedzającego system poddany ocenie w decyzji dotyczącej podatkowych GIG – i odnosiło się wyraźnie do systemu prawnego innego państwa członkowskiego. W konsekwencji Komisja uważa, że stwierdzenie to nie stanowi szczególnych okoliczności i jest niewystarczające, by uzasadnić uznanie uzasadnionego oczekiwania na korzyść Hiszpanii i podmiotów gospodarczych będących osobami trzecimi i zaangażowanych w operacje systemu leasingu podatkowego. Powyższy wniosek jest spójny z podejściem przyjętym w decyzji Komisji z 2006 r. dotyczącej podatkowych GIG, w której Komisja nie stwierdziła żadnego elementu wykazującego istnienie uzasadnionego oczekiwania ⁽¹¹⁷⁾.

5.6.2.2. Publikacja projektu środków w Dzienniku Urzędowym parlamentu hiszpańskiego

- (220) Opublikowanie projektu środków w Dzienniku Urzędowym parlamentu danego państwa członkowskiego jest niezgodne z wymogiem formalnego zgłoszenia oraz klauzulą zawieszającą nałożonymi na mocy postanowień Traktatu. Komisja zauważa, że wcześniejsza amortyzacja została wdrożona po 21 miesiącach od daty publikacji rozporządzenia nr 659/1999 bez uprzedniego zgłoszenia oraz w tym samym czasie co system podatku tonażowego, który został odpowiednio zgłoszony Komisji i przez nią zatwierdzony zgodnie z postanowieniami Traktatu i wspomnianego wyżej rozporządzenia.

5.6.2.3. Wezwanie do udzielenia informacji o systemie leasingu podatkowego wystosowane w 2001 r.

- (221) Komisja uważa, że przedmiotowe pismo nie mogło wzbudzić żadnej uzasadnionej nadziei co do systemu leasingu podatkowego lub poszczególnych środków stosowanych w ramach operacji systemu leasingu podatkowego.
- (222) Zgodnie z art. 10 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia nr (WE) 659/1999 Komisja przeanalizowała posiadane informacje dotyczące rzekomej pomocy niezgodnej z prawem, a w dniu 21 grudnia 2001 r. wezwała państwo członkowskie do udzielenia informacji. Po pierwsze, Komisja zauważa, że wezwanie do udzielenia informacji nie jest dokumentem publicznym. Po drugie, w sprzeczności z uwagami spółki PYMAR, z wezwania tego wynika, że Komisja nie dysponowała informacjami niezbędnymi do stwierdzenia i zbadania rzekomej pomocy niezgodnej z prawem. W związku z tym, nawet gdyby wezwanie zostało podane do wiadomości publicznej, nie mogłoby wywołać żadnego uzasadnionego oczekiwania, że system nie stanowi pomocy. Trzecim i najważniejszym dowodem są pisma z dnia 28 stycznia 2008 r. i z dnia 28 maja 2008 r., w których władze hiszpańskie stwierdziły stanowczo, że żaden środek podatkowy wspierający kupno statków nie był dostępny w przypadku umów podpisanych po dniu 31 grudnia 2000 r.

5.6.2.4. Decyzja z 2004 r. w sprawie zgłoszenia władz niderlandzkich ⁽¹¹⁸⁾

- (223) Komisja jest zdania, że decyzja z 2004 r. nie mogła wzbudzić uzasadnionej nadziei co do systemu leasingu podatkowego lub poszczególnych środków stosowanych w ramach operacji systemu leasingu podatkowego ze względów przedstawionych poniżej.
- (224) Po pierwsze, przedmiotem postępowania Komisji w tym przypadku nie był hiszpański środek, lecz system zgłoszony przez rząd niderlandzki, opracowany w celu zrekompensowania niderlandzkich stoczni lub umożliwienia im przedstawienia ofert konkurencyjnych w stosunku do ofert przedstawionych w 2000 r. ⁽¹¹⁹⁾ przez stocznie hiszpańskie, które miały skorzystać z pomocy państwa przyznanej przez Hiszpanię w odniesieniu do sześciu konkretnych umów o budowę statku. W związku z tym w decyzji z 2004 r. Komisja postawiła sobie za cel przeprowadzenie oceny pomocy zgłoszonej przez Niderlandy, nie zaś oceny pomocy przyznanej rzekomo przez Hiszpanię.
- (225) Po drugie, środek, w reakcji na który Niderlandy zdecydowały się wprowadzić inny równoważny środek, nie był ani systemem leasingu podatkowego, ani żadnym z jego elementów. Jak wspomniano w decyzji z 2003 r. o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego w tej sprawie, władze niderlandzkie wyraźnie odniosły się do pomocy w formie dotacji na spłatę odsetek kredytowych, przyznanych rzekomo właścicielom statków na mocy hiszpańskiego dekretu królewskiego nr 442/94 ⁽¹²⁰⁾. Ponadto Komisja zauważa, że zarówno wcześniejsza

⁽¹¹⁷⁾ Zob. pkt 187 tej decyzji.

⁽¹¹⁸⁾ Decyzja Komisji z dnia 30 czerwca 2004 r. dotycząca pomocy państwa, którą Niderlandy zamierzają świadczyć na rzecz czterech stoczni na potrzeby realizacji sześciu kontraktów na budowę statków.

⁽¹¹⁹⁾ Zob. tabela nr 2 w pkt 9 decyzji Komisji z dnia 11 listopada 2003 r. (Dz.U. C 11 z 15.1.2004, s. 7).

⁽¹²⁰⁾ Zob. pkt 8 wspomnianej powyżej decyzji Komisji z dnia 11 listopada 2003 r.: „Celem zgłoszonej pomocy jest zapewnienie środków równoważnych w stosunku do dotacji na spłatę odsetek przyznanych rzekomo przez Hiszpanię. Niderlandy utrzymują, że [...] ceny podane przez hiszpańskie stocznie obejmowały dotacje na spłatę odsetek w ramach finansowania eksportu wspieranego przez władze hiszpańskie, zgodnie z hiszpańskim dekretem królewskim nr 442/94”.

amortyzacja, jak i hiszpański system podatku tonażowego weszły w życie w dniu 1 stycznia 2002 r. Projekt tych środków został jedynie opublikowany w Dzienniku Urzędowym parlamentu hiszpańskiego w dniu 10 października 2001 r. Dlatego też środki te nie mogły zostać wykorzystane do celów finansowania umów o budowę statku w roku 2000.

- (226) Po trzecie, nawet jeżeli podmioty gospodarcze błędnie uznały, że środkiem, którego skutki miały zostać zrównoważone, jest system leasingu podatkowego, stwierdzenia zawarte w decyzji z 2004 r. nie mogły spowodować zaistnienia żadnego uzasadnionego oczekiwania. Komisja stwierdziła, że nie dysponuje „wystarczającym dowodem wykazującym rzekomą hiszpańską pomoc”, ponieważ Hiszpania zaznaczyła, że pomoc przyznana na mocy dekretu królewskiego nr 442/94 nie będzie dostępna od dnia 31 grudnia 2000 r. Po tym terminie pomoc nie byłaby już dozwolona na podstawie przepisów rozporządzenia w sprawie przemysłu stoczniowego⁽¹²¹⁾. Przedmiotem postępowania Komisji była jednak równoważąca pomoc niderlandzka, nie zaś rzekoma pomoc hiszpańska, a główne zastrzeżenie wyrażone przez Komisję w decyzji o wszczęciu postępowania dotyczyło możliwości – określonej w Zasadach ramowych dotyczących pomocy państwa dla przemysłu stoczniowego⁽¹²²⁾ – zrównoważenia skutków wykazanej pomocy przyznanej przez inne państwo członkowskie, a nie państwo spoza UE.
- (227) Brak dowodów wykazujących rzekome przyznanie pomocy był drugorzędym argumentem przytoczonym przez Komisję na poparcie sformułowanych zastrzeżeń. Po wezwaniu Hiszpanii do udzielenia wyjaśnień na podstawie informacji przedstawionych przez Niderlandy Komisja mogła jedynie przyjąć do wiadomości zapewnienie Hiszpanii, że pomoc nie została przyznana⁽¹²³⁾ (zgodnie z hiszpańskim dekretem królewskim nr 442/94), oraz orzec, że Niderlandy nie przedstawiły wystarczających dowodów na konieczność zrównoważenia skutków hiszpańskiej pomocy. Brak dowodów wykazujących pomoc państwa nie jest równoważny z dowodem na nieistnienie pomocy państwa w (żadnym) środku hiszpańskim. Przeciwnie, Komisja doprecyzowała w decyzji o wszczęciu postępowania, że „nie mogła stwierdzić bezprawnego przyznania przez Hiszpanię rzekomej pomocy, ale [...] kontynuuje nadzór nad unijnym rynkiem stoczniowym oraz możliwymi naruszeniami w obszarze pomocy państwa”⁽¹²⁴⁾. Gdyby faktyczni lub potencjalni beneficjenci systemu leasingu podatkowego uznali w dobrej wierze, że środkiem hiszpańskiej pomocy, której skutki zamierzały zrównoważyć Niderlandy, jest system leasingu podatkowego, powinno ich zaniepokoić to, że Hiszpania raczej zaprzeczyła istnieniu pomocy niż uzasadniła jej zgodność.

5.6.2.5. Decyzja z 2006 r. w sprawie francuskich podatkowych ugrupowań interesów gospodarczych

- (228) W sprzeczności ze stwierdzeniem spółki PYMAR Komisja uważa, że ani jej decyzja z 2004 r. o wszczęciu formalnego postępowania dotyczącego francuskich podatkowych ugrupowań interesów gospodarczych, ani jej ostateczna decyzja z 2006 r. orzekająca, że system stanowił w części pomoc niezgodną z prawem, nie mogła spowodować uzasadnionego oczekiwania.
- (229) Należy zauważyć, że konieczne jest zgłoszenie środków pomocy Komisji. W przypadku braku zgłoszenia tylko szczególnie okoliczności mogą skłonić państwa członkowskie i podmioty gospodarcze do uzasadnionego oczekiwania, że środek nie stanowi pomocy. Jeżeli jednak nie została zapewniona zgodność z procedurą zgłoszenia i zatwierdzenia, nie można w sposób uzasadniony oczekiwać, że środek stanowiący pomoc jest zgodny z rynkiem wewnętrznym.
- (230) Przeciwnie, w decyzji z 20 grudnia 2006 r. dotyczącej francuskich podatkowych ugrupowań interesów gospodarczych Komisja wyraźnie orzekła, że francuski system leasingu podatkowego stanowi pomoc państwa. Podobieństwo systemu leasingu podatkowego z systemem francuskim powinno było zaniepokoić władze hiszpańskie i beneficjentów ze względu na możliwy charakter pomocy państwa systemu leasingu podatkowego. W związku z tym wraz z publikacją decyzji dotyczącej francuskiego systemu w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej w dniu 30 kwietnia 2007 r. wszelkie występujące wcześniej uzasadnione oczekiwania straciły rację bytu.
- (231) Podobnie sam brak decyzji o odzyskaniu pomocy niezgodnej z prawem w przypadku francuskiego systemu jest niewystarczający, by wzbudzić uzasadnione oczekiwanie, że w wyniku możliwego stwierdzenia pomocy niezgodnej z prawem w hiszpańskim systemie pomoc ta nie zostanie odzyskana. Należy zauważyć, że wszelkie powody, ze względu na które Komisja miałaby odstąpić od wezwania państwa członkowskiego do odzyskania pomocy, byłyby podyktowane szczególnymi okolicznościami występującymi w danym przypadku.

⁽¹²¹⁾ Dz.U. L 202 z 18.7.1998, s. 1.

⁽¹²²⁾ Dz.U. C 317 z 30.12.2003, s. 11.

⁽¹²³⁾ Zob. pkt 24 wspomnianej powyżej ostatecznej decyzji z dnia 30 czerwca 2004 r.: „W procedurach związanych z pomocą państwa Komisja musi na ostatnim etapie ufać oświadczeniom państwa członkowskiego, które udziela lub udzieliło domniemanej pomocy”.

⁽¹²⁴⁾ Zob. pkt 14 wspomnianej powyżej decyzji Komisji z dnia 11 listopada 2003 r.

5.6.2.6. *Pismo z 2009 r. wysłane przez komisarz Neelie Kroes*

- (232) Komisja uważa, że pismo wysłane przez komisarz Neelie Kroes nie mogło wzbudzić żadnych uzasadnionych nadziei co do systemu leasingu podatkowego lub poszczególnych środków stosowanych w ramach operacji systemu leasingu podatkowego ze względów przedstawionych poniżej.
- (233) Przede wszystkim przedmiotowe pismo nie jest formalnym dokumentem wyrażającym stanowisko Komisji, tj. kolegium komisarzy, w przeciwieństwie do formalnej decyzji Komisji lub odpowiedzi na pytanie parlamentarne. W ramach wymiany dwustronnej w swoim jednostronicowym piśmie komisarz Neelie Kroes udzieliła odpowiedzi na jednostronicowe pismo wysłane przez norweską Minister Handlu i Przemysłu Sylvię Brustad. Komisja nie podała treści tego pisma do wiadomości publicznej.
- (234) Komisja zauważa, że pismo od norweskiego właściciela statku – wspomniane w pkt (105) wyżej – zostało zaadresowane do jednej hiszpańskiej stoczni, z którą właściciel statku pozostaje w stosunkach handlowych, oraz że uwagi z 2012 r. pochodzą od organu rządowego, Gerencia del Sector Naval. Komisja zauważa również, że ani władze hiszpańskie, które wiedziały o toczącym się postępowaniu, ani podmioty gospodarcze rozważające udział w operacjach SLP nie zwróciły się do Komisji o to, by wyjaśniła stanowisko przedstawione w piśmie komisarz Neelie Kroes.
- (235) Istotniejsze jest jednak to, że nawet gdyby pismo zostało podane do wiadomości publicznej w 2009 r., nie byłoby źródłem konkretnych, bezwarunkowych i spójnych zapewnień, że system leasingu podatkowego jest zgodny z prawem. Należy zauważyć, że odpowiedź udzielona przez komisarz Neelie Kroes dotyczy głównie rzekomych przypadków dyskryminacji między stoczniami mającymi siedzibę w różnych państwach EOG. Stwierdzenie kończące pismo, że nie przewiduje się żadnych dalszych działań „na obecnym etapie”, wyraźnie wynikało z opublikowanego nieco wcześniej oświadczenia, w którym doprecyzowano, że system leasingu podatkowego może mieć zastosowanie przy kupnie statków wybudowanych w innych państwach europejskich, i które stanowiło bezpośrednią odpowiedź na zastrzeżenia Sylvi Brustad. W każdym razie w piśmie nie wspomniano nawet o istnieniu pomocy państwa na rzecz HUIG lub jego inwestorów, a tym bardziej nie określono żadnego stanowiska w tej sprawie. Jeżeli chodzi o przedsiębiorstwa żeglugowe, stocznie i pośredników, Komisja nie uznaje ich za beneficjentów pomocy, zatem nie występuje uzasadnione oczekiwanie.
- (236) Dlatego też Komisja uważa, że pod żadnym względem pismo nie stanowiło źródła konkretnych, bezwarunkowych i spójnych zapewnień, które mogłyby wzbudzić uzasadnione oczekiwanie co do tego, że system nie zawiera elementów pomocy państwa na rzecz HUIG lub jego inwestorów.
- (237) Ponieważ Komisja nie stwierdziła istnienia uzasadnionego oczekiwania wynikającego z pisma, kwestia tego, czy takie uzasadnione oczekiwanie występowało w okresie przed jego publikacją, nie ma żadnego znaczenia.

5.6.2.7. *Staranny podmiot gospodarczy nie mógłby przewidzieć możliwego istnienia pomocy państwa w przypadku jednoczesnego stosowania szeregu środków*

- (238) Ponieważ poszczególne środki stanowią pomoc państwa (z wyjątkiem przyspieszonej amortyzacji przedmiotu leasingu), argument mówiący, że podmioty gospodarcze nie miałyby możliwości, by przewidzieć, że kombinacja tych środków mogłaby również zostać uznana za pomoc państwa, jest nieistotny i nie uzasadnia istnienia uzasadnionego oczekiwania lub naruszenia którejkolwiek z pozostałych zasad podstawowych określonych w prawie UE.
- (239) Wręcz przeciwnie, kilka osób trzecich będących podmiotami gospodarczymi biorącymi udział w operacjach systemu leasingu podatkowego stwierdziło, że decyzja z 2006 r. dotycząca francuskich podatkowych ugrupowań interesów gospodarczych spowodowała ich uzasadnione oczekiwanie, ponieważ środek był bardzo podobny do systemu leasingu podatkowego. Ponieważ wszystkie elementy francuskiego środka zostały ujęte w jednym akcie prawnym, konieczne było przeprowadzenie ogólnej oceny. W związku z tym włączenie różnych elementów systemu leasingu podatkowego do różnych środków – *de facto* wzajemnie powiązanych i stosowanych łącznie – aby zapewnić podobne skutki, nie powinno gwarantować zastosowania innego podejścia i nie wyklucza ogólnej oceny.

- (240) W każdym razie Komisja uważa, że oba środki mające zastosowanie w ramach systemu podatku tonażowego: wcześniejsza amortyzacja przedmiotu leasingu, jak i zwolnienie od podatku, zgodnie z art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych, zysków ze sprzedaży aktywów trwałych, stanowią w każdym przypadku pomoc państwa. W przypadku, w którym środki te nie zostałyby w żaden sposób zgłoszone, podmioty gospodarcze mogłyby żywić uzasadnione oczekiwanie, że są one zgodne z prawem tylko w szczególnych okolicznościach, które nie zostały wykazane.

5.6.2.8. *Stwierdzenia dotyczące metod stosowania amortyzacji zawarte w obwieszczeniu Komisji w sprawie bezpośredniego opodatkowania działalności gospodarczej*⁽¹²⁵⁾

- (241) Komisja zauważa, że z tekstu obwieszczenia nie wynikają żadne powody, dla których podmioty gospodarcze miałyby żywić uzasadnione oczekiwanie co do zgodności z prawem systemu leasingu podatkowego. Po pierwsze, przytoczone przepisy zawierają jedynie odniesienie do metod stosowania amortyzacji, w związku z czym ewentualne uzasadnione oczekiwanie mogłoby dotyczyć tylko wcześniejszej amortyzacji przedmiotu leasingu.
- (242) Po drugie, niedopuszczalna jest interpretacja obwieszczenia, zgodnie z którą każdy środek związany z amortyzacją pozostaje poza zakresem zasad pomocy państwa. Należy zauważyć, że w pkt 13 obwieszczenia stwierdza się, że zasady amortyzacji i zasady ponoszenia strat nie stanowią pomocy, pod warunkiem że mają takie samo zastosowanie do wszystkich firm i do produkcji wszystkich towarów. System leasingu podatkowego nie ma natomiast zastosowania do wszystkich przedsiębiorstw ani do produkcji wszystkich towarów.
- (243) Ponadto w pkt 22 wspomnianego obwieszczenia doprecyzowuje się, że stopień, w jakim organy podatkowe korzystają ze swobody decyzyjnej, oraz zapewniane im pole działania sprzyjają domniemaniu istnienia elementów pomocy państwa. Jak wyjaśniono w sekcji 2.2.2 wyżej, stosowanie wcześniejszej amortyzacji wymaga spełnienia warunków – których brzmienie wymaga interpretacji – oraz wcześniejszego zatwierdzenia przez organy podatkowe. Przed wydaniem zezwolenia organy podatkowe mogą wezwać wnioskodawcę do przedstawienia dodatkowych dokumentów lub inne organy do udzielenia dodatkowych informacji. Dodatkowe dokumenty zawarte w udostępnionych Komisji dokumentacjach załączonych do wniosków świadczą o tym, że zażądały ich – w sposób wyraźny lub domyślny – organy podatkowe, bądź o tym, że wnioskodawcy wiedzieli o konieczności załączenia tych dokumentów, by uzyskać zezwolenie. Na tej podstawie stwierdza się, że organy podatkowe korzystały ze znacznej swobody decyzyjnej przy stosowaniu przedmiotowego środka.
- (244) W rezultacie, biorąc pod uwagę właściwości systemu, tekst obwieszczenia nie mógł być przyczyną niepewności, a tym bardziej wywołać uzasadnione oczekiwania, jeżeli chodzi o kwestię uznania wcześniejszej amortyzacji za pomoc państwa.

5.6.2.9. *Kwalifikowalność przychodów z czarteru bez załogi do objęcia systemem podatku tonażowego*

- (245) Decyzja Komisji C(2002) 582 final z dnia 27 lutego 2002 r. zawiera odniesienie do „przedsiębiorstw zarejestrowanych zgodnie z prawem hiszpańskim, których działalność obejmuje użytkowanie posiadanych i czarterowanych statków”. Komisja uważa jednak, że zapis ten nie może wzbudzić żadnego uzasadnionego oczekiwania, że podmioty, których działalność polega wyłącznie na prowadzeniu czarteru jednego statku bez załogi, kwalifikują się do objęcia systemem podatku tonażowego. Należy zauważyć, że, zgodnie z wyjaśnieniem zawartym w pkt (179) i (180) wyżej, w decyzji z 2002 r. wyraźnie stwierdza się, że system podatku tonażowego powinien mieć zastosowanie wyłącznie do kwalifikujących się statków i kwalifikujących się rodzajów działalności w zakresie transportu morskiego.

5.6.3. **Pewność prawa**

- (246) Pewność prawa stanowi podstawowy wymóg prawa europejskiego, mający na celu zapewnienie przewidywalności sytuacji prawnych i stosunków regulowanych tym prawem. Zgodnie z orzeczeniem wymóg stoi w sprzeczności z możliwością opóźniania bez końca przez Komisję wykonania przysługujących jej uprawnień oraz nie oznacza działania ze strony zainteresowanej instytucji⁽¹²⁶⁾. Dotąd jednak konieczne były dwa kumulatywne elementy, by uznano tę zasadę za naruszoną:

- zaistnienie szeregu elementów powodujących sytuację niepewności co do prawidłowości środka,
- przedłużający się brak działania ze strony Komisji mimo wiedzy o istnieniu pomocy.

⁽¹²⁵⁾ Zob. obwieszczenie Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej (Dz.U. C 384 z 10.12.1998, s. 3).

⁽¹²⁶⁾ Zob. wyrok z 2002 r. w sprawach połączonych C-74/00 P i C-75/00 P Falck i Acciaierie di Bolzano przeciwko Komisji, Rec. s. I-7869, pkt 140.

- (247) Jedynie dwa razy – w decyzji dotyczącej francuskich podatkowych ugrupowań interesów gospodarczych i w orzeczeniu w sprawie *Salzgitter* ⁽¹²⁷⁾ – odpowiednio Komisja i Sąd stwierdziły, że naruszenie zasady pewności prawa może uniemożliwić odzyskanie pomocy nawet w przypadku braku uzasadnionego oczekiwania. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej umorzył jednak orzeczenie w sprawie *Salzgitter*, właśnie jeżeli chodzi o zastosowanie zasady pewności prawa do przedmiotowej sprawy ⁽¹²⁸⁾.

5.6.3.1. *Elementy, które spowodowały sytuację niepewności co do prawidłowości środka*

- (248) System leasingu podatkowego i francuskie podatkowe ugrupowania interesów gospodarczych obejmują szereg takich samych kluczowych elementów oraz mają bardzo podobne skutki (zob. sekcja 5.6.1 Równe traktowanie). Oba te środki są wykorzystywane do finansowania długoterminowych aktywów inwestycyjnych. Mają zastosowanie do przejrzystych fiskalnie HUIG, które dokonują amortyzacji aktywów i przekazują prawo własności do tych aktywów ich użytkownikowi końcowemu w drodze określonego rodzaju umowy leasingu. W obu przypadkach amortyzacja jest wcześniejsza lub przyspieszona, a zyski ze sprzedaży aktywów trwałych osiągnięte przez HUIG są objęte zwolnieniem od podatku. W obu przypadkach korzyść gospodarcza wynikająca z wcześniejszej lub przyspieszonej amortyzacji oraz z objęcia zysków ze sprzedaży aktywów trwałych zwolnieniem od podatku jest dzielona pomiędzy inwestorami z ugrupowań interesów gospodarczych a użytkownikiem końcowym składnika aktywów (poprzez obniżkę cen), przy czym występują znaczne różnice, jeżeli chodzi o ingerencję państwa w tym zakresie.
- (249) Kluczowe środki wchodzące w skład systemu leasingu podatkowego zostały wdrożone w latach 2002 ⁽¹²⁹⁾–2003, tj. przed orzeczeniem przez Komisję, że francuski system stanowi pomoc państwa.
- (250) Ze względu na podobieństwo systemu leasingu podatkowego i francuskich podatkowych ugrupowań interesów gospodarczych istnieje możliwość – według władz hiszpańskich i niektórych osób trzecich – że fakty przytoczone ze względu na ochronę pewności prawa w przypadku francuskiego systemu spowodowały również sytuację niepewności co do prawidłowości systemu leasingu podatkowego.
- (251) W tym względzie Komisja stwierdza, że taka sytuacja niepewności mogła rzeczywiście zostać spowodowana stwierdzeniem Komisji, że korzyści podatkowe stanowią ogólny środek, zawartym w decyzji z 2001 r. w sprawie *Brittany Ferries* ⁽¹³⁰⁾. Jak wyjaśniono w pkt 192 decyzji dotyczącej francuskich podatkowych ugrupowań interesów gospodarczych, nie doprecyzowano, że stwierdzenie to odnosi się do systemu poprzedzającego system francuskich podatkowych ugrupowań interesów gospodarczych, co mogło okazać się mylące dla beneficjentów tego systemu i systemu do niego zbliżonego, takiego jak system leasingu podatkowego.
- (252) Jeżeli chodzi o pozostałe elementy, na które powołała się Hiszpania i osoby trzecie, Komisja przeanalizowała, czy elementy przytoczone jako argumenty przemawiające za wystąpieniem uzasadnionego oczekiwania (zob. sekcja 5.6.1) mogły spowodować sytuację niepewności.
- (253) Po pierwsze, państwa członkowskie są zobowiązane postanowieniami Traktatu do zgłoszenia Komisji planów przyznania nowej pomocy. Nie można uznać publikacji projektu środków w Dzienniku Urzędowym parlamentu hiszpańskiego za zgłoszenie Komisji, a brak reakcji ze strony Komisji nie mógł przyczynić się do powstania sytuacji niepewności.
- (254) Po drugie, wystosowanie w 2001 r. wezwania do udzielenia informacji dotyczących środka obejmującego leasing podatkowy jest dowodem na to, że Komisja podjęła działania w reakcji na zarzuty zastosowania pomocy wysunięte przez skarżącego. Wezwanie to zostało przekazane władzom hiszpańskim, które w udzielonej odpowiedzi kategorycznie zaprzeczyły istnieniu takich środków. Wezwanie nie zostało podane do wiadomości publicznej, ale gdyby, z dowolnych względów, potencjalni beneficjenci systemu leasingu podatkowego dowiedzieli się o tym wezwaniu, gdy planowali wzięcie udziału w programie, powinno ono być wzbudzić ich niepokój ze względu na wpłynięcie do Komisji skargi, w której stwierdzono, że środki objęte programem mogą stanowić pomoc państwa. Wezwanie do udzielenia informacji wskazuje również na to, że Komisja nie dysponowała wystarczającymi informacjami dotyczącymi środka, by go ocenić, oraz że nie można było oczekiwać zatwierdzenia przez nią przedmiotowego środka. Co więcej, ponieważ wezwanie to zostało wysłane przed wejściem w życie środków wchodzących w skład systemu leasingu podatkowego, Hiszpania mogła zgłosić wszystkie elementy programu, aby uzyskać pewność prawa. Poza tym beneficjenci powinni byli zwrócić się do Hiszpanii lub Komisji z pytaniem o to,

⁽¹²⁷⁾ Zob. wyrok z 2004 r. w sprawie T-308/00 *Salzgitter* przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. II-1933.

⁽¹²⁸⁾ Zob. wyrok z 2008 r. w sprawie C-408/04P *Komisja* przeciwko *Salzgitter*, Zb.Orz. s. I-2767.

⁽¹²⁹⁾ W praktyce ustaleń co do pierwszych operacji systemu leasingu podatkowego dokonano w lipcu 2002 r.

⁽¹³⁰⁾ Dz.U. L 12 z 15.1.2002, s. 33.

czy władze hiszpańskie zgłosiły program bądź czy został on zatwierdzony przez Komisję. W konsekwencji ani Hiszpania, ani podmioty gospodarcze nie mogą twierdzić, że przedmiotowe wezwanie lub brak działań następczych Komisji po otrzymaniu odpowiedzi przyczyniły się do powstania sytuacji niepewności.

- (255) Po trzecie, jeżeli chodzi o decyzję z 2004 r. dotyczącą niderlandzkiego środka równoważącego, Komisja stwierdza, że rekompensata z tytułu skutków wywołanych przez odmienny środek objęty systemem leasingu podatkowego nie mogła przyczynić się do powstania niepewności prawa co do tego systemu. Argument mówiący, że szczegółowy opis rzekomej pomocy hiszpańskiej został podany do wiadomości publicznej tylko w niderlandzkiej wersji decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, jest niewystarczający, by stwierdzić, że osoby czytające dokument mogły przyjąć, że dotyczy on systemu leasingu podatkowego. Należy zauważyć, że czytając tłumaczenie decyzji w języku niderlandzkim lub wystosowując pytanie do Komisji, można było się z łatwością dowiedzieć, że rzekomy hiszpański środek obejmował dotacje na spłatę odsetek, przyznane zgodnie z dekretem królewskim nr 442/1994. Ponadto Komisja wspomniała tylko, że Hiszpania zaprzeczyła istnieniu rzekomo udzielonej przez nią pomocy oraz że Niderlandy nie dostarczyły wystarczających dowodów. Jak zaznaczono w tej decyzji, Komisja może tylko zaufać państwu członkowskiemu i nie może ponosić odpowiedzialności za możliwą niepewność, jaką mógł spowodować brak działań następczych z jej strony. Dlatego też Komisja stwierdza, że decyzja z 2004 r. nie mogła przyczynić się do powstania sytuacji niepewności, jeżeli chodzi o zgodność systemu leasingu podatkowego z prawem.
- (256) Po czwarte, Komisja uważa, że sytuacja niepewności co do zgodności systemu leasingu podatkowego z prawem, spowodowana stwierdzeniem zawartym w decyzji Komisji z 2001 r. w sprawie Brittany Ferries, przestała istnieć w dniu publikacji decyzji Komisji dotyczącej francuskich podatkowych ugrupowań interesów gospodarczych. Z decyzji tej jasno wynika, że Komisja uznała francuski system leasingu podatkowego za pomoc państwa, co powinno było zostać odebrane przez Hiszpanię i beneficjentów systemu leasingu podatkowego jako sygnał, że może on stanowić pomoc państwa. W rezultacie decyzja ta nie mogła spowodować sytuacji niepewności w tym zakresie bądź przyczynić się do jej zaistnienia.
- (257) Po piąte, z przyczyn określonych w sekcji 5.6.2.6 wyżej Komisja uznaje, że pismo wysłane przez komisarz Neelie Kroes w 2009 r. nie spowodowało powstania sytuacji niepewności ani nie przyczyniło się do jej zaistnienia.

5.6.3.2. Okres, jaki upłynął od złożenia skargi do wszczęcia postępowania

- (258) Komisja uważa, że okres badania systemu leasingu podatkowego, jaki upłynął do wszczęcia formalnego postępowania wyjaśniającego, należy obliczyć, począwszy od 2006 r., w którym Komisja otrzymała skargi od europejskich stocznii. Należy zauważyć, że ze względów przedstawionych powyżej, ani publikacja projektu środków w hiszpańskim Dzienniku Urzędowym, ani zarzuty otrzymane w 2001 r. przez Komisję, a następnie kategorycznie odrzucone przez Hiszpanię w 2002 r., nie stanowią argumentu przemawiającego za opinią, zgodnie z którą Komisja niesłusznie zwlekała z wykonaniem przysługujących jej uprawnień dochodzeniowych. Ostateczna decyzja z 2004 r. w sprawie C-66/2003 dotycząca równoważenia skutków innego rzekomego środka pomocy państwa również nie zawiera argumentów na poparcie tej opinii.
- (259) Okres od wpłynięcia pierwszej skargi w 2006 r. do wszczęcia formalnego postępowania wyjaśniającego w 2011 r. nie wydaje się przesadnie długi, biorąc pod uwagę liczbę przedmiotowych środków podatkowych, złożoność operacji leasingu podatkowego oraz brak przejrzystości w odniesieniu do tych operacji. Ponadto od września 2006 r. do maja 2010 r. Komisja wysłała osiem formalnych wezwań do udzielenia informacji⁽¹³¹⁾ i regularnie kontaktowała się z władzami hiszpańskimi.
- (260) Ponadto dopiero w październiku 2010 r. Komisja otrzymała nową skargę zawierającą element mający kluczowe znaczenie dla oceny programu, a mianowicie obszerną analizę przeprowadzoną przez ekspertów podatkowych, przedstawiającą funkcjonowanie programu i jego skutki. W konsekwencji okres badania systemu leasingu podatkowego jest niewystarczający, by powołać się na pewność prawa.
- (261) Ze względu na złożoność rozpatrywanych środków Komisja nie może wykluczyć, że niepewność prawa co do zaklasyfikowania systemu leasingu podatkowego jako pomocy mogła zostać spowodowana – jak utrzymuje

⁽¹³¹⁾ Do władz hiszpańskich wysłano osiem wezwań do udzielenia informacji w następujących dniach: 15.9.2006, 30.1.2007, 6.11.2007, 5.2.2008, 3.3.2008, 23.9.2008, 11.1.2010, 12.5.2010.

Hiszpania i beneficjenci – decyzją z 2001 r. w sprawie Brittany Ferries. Dotyczy to jednak tylko okresu do publikacji w dniu 30 kwietnia 2007 r. w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej decyzji Komisji dotyczącej francuskich podatkowych ugrupowań interesów gospodarczych, w której Komisja stwierdziła, że przedmiotowy system stanowi pomoc państwa.

- (262) W rezultacie Komisja stwierdza, że nie powinna nakazać zwrotu pomocy udzielonej w wyniku operacji przeprowadzonych w ramach systemu leasingu podatkowego, w przypadku których udzielono pomocy w okresie od wejścia w życie tego systemu w 2002 r. do dnia 30 kwietnia 2007 r.

5.6.4. Określenie kwot do odzyskania

- (263) Komisja oceniła różne środki podatkowe stanowiące programy pomocy państwa. Celem niniejszej decyzji nie jest określenie dokładnych kwot pomocy otrzymanej przez każdego beneficjenta w poszczególnych operacjach systemu leasingu podatkowego. Komisja uważa, że państwo członkowskie powinno zastosować poniższą metodę, aby określić w poszczególnych przypadkach beneficjentów pomocy oraz kwotę pomocy niezgodnej z prawem, która ma zostać od nich odzyskana. Metodę tę można ulepszyć we współpracy z władzami hiszpańskimi, w szczególności aby określić rzeczywistą kwotę korzyści podatkowej uzyskanej przez inwestorów, w świetle sytuacji podatkowej każdego z nich.
- (264) Krok 1: Obliczenie całkowitej korzyści podatkowej wygenerowanej w ramach operacji. Chodzi o wartość bieżącą netto korzyści podatkowych rzeczywiście uzyskanych przez ugrupowanie interesów gospodarczych lub jego inwestorów (tj. przed odliczeniem części tych korzyści przekazanej przedsiębiorstwu żegludowemu poprzez obniżkę cen). Wartość bieżącą netto należy obliczyć zgodnie ze stanem na dzień rozpoczęcia amortyzacji – wcześniejszej amortyzacji zatwierdzonej przez organy podatkowe – a stopy dyskontowe zastosowane do tego obliczenia powinny odpowiadać rzeczywistej sytuacji panującej na rynku. Komisja sugeruje, by standardowo Hiszpania mogła wykorzystywać obliczenia przedstawione organom podatkowym przez ugrupowania interesów gospodarczych przy ubieganiu się o wcześniejszą amortyzację (zob. pkt (168) wyżej). Z zasady uznaje się, że korzyść podatkowa została osiągnięta w dniu będącym terminem zapłaty podatków należnych przez ugrupowanie interesów gospodarczych lub jego inwestorów.
- (265) Krok 2: Obliczenie korzyści podatkowej wygenerowanej przez ogólne środki podatkowe zastosowane do operacji. Chodzi o wartość bieżącą netto – obliczaną w taki sam sposób jak w kroku 1 – kwoty korzyści podatkowych, jaką ugrupowanie interesów gospodarczych lub jego inwestorzy osiągnęliby w przyjętej sytuacji, w której zostałyby zastosowany tylko środek obejmujący przyspieszoną amortyzację od momentu rozpoczęcia użytkowania statku, a operacja byłaby opodatkowana zgodnie z przepisami dotyczącymi zwykłego opodatkowania osób prawnych. Przy zastosowaniu takiego scenariusza zysk ze sprzedaży aktywów trwałych osiągnięty przy sprzedaży statku przedsiębiorstwu żegludowemu byłby objęty – w dniu zrealizowania opcji przez przedsiębiorstwo żegludowe – podatkiem od osób prawnych mającym ogólne zastosowanie do zysków przedsiębiorstw. Z zasady uznaje się, że korzyść podatkowa została osiągnięta w dniu będącym terminem zapłaty podatków należnych przez ugrupowanie interesów gospodarczych lub jego inwestorów.
- (266) Krok 3: Obliczenie korzyści podatkowej równej kwocie pomocy państwa. Ponieważ Komisja uznaje przyspieszoną amortyzację za środek ogólny, kwota korzyści wynikającej z zastosowania tego środka (tj. kwota odroczonej płatności określonych kwot podatków) nie stanowi pomocy państwa. Różnica między kwotami otrzymanymi w kroku 1 i 2 powinna odpowiadać kwocie pomocy, jaką ugrupowanie interesów gospodarczych i jego inwestorzy otrzymali jako beneficjenci przedmiotowego środka podatkowego, tj. wartości bieżącej netto całkowitej korzyści wynikającej z zastosowania wcześniejszej amortyzacji, systemu podatku tonażowego (do którego nie kwalifikowały się ugrupowania interesów gospodarczych) oraz zwolnienia z podatku zysków ze sprzedaży aktywów trwałych osiągniętych na podstawie art. 50 ust. 3 rozporządzenia dotyczącego podatku od osób prawnych. Z zasady uznaje się, że korzyść podatkowa została osiągnięta w dniu będącym terminem zapłaty podatków należnych przez ugrupowanie interesów gospodarczych lub jego inwestorów.
- (267) Krok 4: Obliczenie kwoty pomocy zgodnej z prawem. Przede wszystkim kwota pomocy otrzymana przez ugrupowanie interesów gospodarczych lub jego inwestorów, obliczona jak w kroku 3, jest zgodna z prawem, ponieważ odpowiada korzyści przekazanej przedsiębiorstwu żegludowemu, która byłaby zgodna z prawem w przypadku jej uznania za pomoc państwa na rzecz przedsiębiorstwa żegludowego. Procent kwoty pomocy przekazanej przedsiębiorstwu żegludowemu musi być określany na podstawie obliczenia podobnego do obliczenia przedstawianego przez ugrupowania interesów gospodarczych w ich wnioskach kierowanych do organów podatkowych (zob. pkt (136) wyżej) oraz zapewnić wynagrodzenie właściwe dla rynku pośrednictwa. Jak wyjaśniono w pkt (202)–(210) wyżej, część korzyści przekazaną przedsiębiorstwu żegludowemu można uznać za zgodną z prawem, jeśli przedsiębiorstwo żegludowe, użytkowany statek i działalność transportowa kwalifikują się zgodnie z wytycznymi w sprawie transportu morskiego. Kwotę zgodną z prawem należy określać zgodnie z rozdziałem 11 wytycznych, z należyтым uwzględnieniem wszystkich kwot pomocy przyznanej już danemu przedsiębiorstwu żegludowemu w państwach EOG. W szczególności konieczne jest dodanie kwot pomocy przyznanej w Hiszpanii do kwot

przyznanych w państwie będącym miejscem prowadzenia działalności przez przedsiębiorstwo (jeżeli państwo to jest członkiem EOG). Kwotę pomocy, która przekracza pułap lub której zgodność z prawem nie została wykazana zgodnie z rozdziałem 11 wytycznych w sprawie transportu morskiego, należy uznać za niezgodną z prawem.

- (268) Ponieważ pułap określony w rozdziale 11 wytycznych w sprawie transportu morskiego oblicza się co roku, a korzyść osiągnięta przez przedsiębiorstwo żeglugowe jest związana ze składnikiem aktywów długoterminowych, Komisja zgadza się, że – w przypadku zastosowania tego pułapu – korzyść osiągnięta przez przedsiębiorstwo żeglugowe w ramach operacji systemu leasingu podatkowego może być rozłożona na okres zwykłej amortyzacji (dziesięć lat) danego statku.
- (269) Ponadto, ponieważ wspomniana kwota pomocy odpowiada wynagrodzeniu właściwemu warunkom rynkowym z tytułu pośrednictwa inwestorów finansowych przy przekazywaniu korzyści zgodnej z prawem przedsiębiorstwom żeglugowym, kwota tego wynagrodzenia również zostanie uznana za pomoc zgodną lub niezgodną z prawem w takiej samej części co korzyść przekazana przedsiębiorstwu żeglugowemu (zob. pkt (201) wyżej).

5.6.5. Klauzule umowne

- (270) Jak wspomniano powyżej, PYMAR poinformowało Komisję, że w niektórych umowach zawartych pomiędzy inwestorami, przedsiębiorstwami żeglugowymi i stoczniami znajdują się klauzule, na podstawie których w przypadku nieuzyskania zakładanych korzyści podatkowych stocznie są zobowiązane do wyrównania strat poniesionych z tego tytułu przez pozostałe strony umowy.
- (271) W swojej ostatecznej negatywnej decyzji w sprawie francuskiego GIE Fiscaux⁽¹³²⁾, która jest w wielu aspektach podobna do przedmiotowej sprawy i zakłada częściowe odzyskanie środków, Komisja zauważyła, że „fakt, iż ryzyko podatkowe i prawne podjęte przez członków GIG mogło mieć, w niektórych przypadkach, umowny wpływ na użytkowników aktywów, nie może być niezgodny z zasadą, według której celem Komisji, gdy wymaga ona w tym przypadku odebrania nielegalnej pomocy, jest odebranie różnym beneficjentom korzyści, z których skorzystali na swym rynku w stosunku do swych konkurentów i przywrócenie sytuacji poprzedzającej wypłacenie tej pomocy”. Komisja stwierdziła, że „wykonanie tego celu nie może zależeć od [...] klauzuli umownych ustalonych przez beneficjentów pomocy”.
- (272) Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem nałożenie na państwo obowiązku wycofania pomocy uznanej przez Komisję za niezgodną z rynkiem wewnętrznym służy przywróceniu poprzedniej sytuacji⁽¹³³⁾. Inne podejście zakłada, że zasadniczym celem zwrotu pomocy państwa udzielonej niezgodnie z prawem jest wyeliminowanie zakłócenia konkurencji spowodowanego przewagą konkurencyjną powstałą na skutek przyznania takiej pomocy⁽¹³⁴⁾. Poprzez zwrot pomocy beneficjent traci przewagę, którą uzyskał na rynku względem swoich konkurentów, i przywrócona zostaje sytuacja sprzed wypłaty pomocy⁽¹³⁵⁾.
- (273) W celu osiągnięcia takiego skutku i aby działanie Komisji służyło przywróceniu poprzedniej sytuacji na rynkach, na których doszło do zakłócenia konkurencji, Komisja musi mieć prawo do nakazania odzyskania środków od rzeczywistych beneficjentów. Dlatego też musi ona dysponować możliwością wyraźnego zidentyfikowania przedsiębiorstw zobowiązanych do zwrotu pomocy niezgodnej z prawem, którą uznaje za niezgodną ze wspólnym rynkiem. Osiągnięcie takiego celu nie byłoby jednak możliwe, gdyby osoby prywatne w ramach klauzul umownych mogły zmieniać skutki decyzji Komisji o odzyskaniu środków. Gdyby było to dopuszczalne, podmioty gospodarcze o znacznej sile przetargowej mogłyby wykorzystywać taką możliwość do unikania skutków decyzji o odzyskaniu środków, przez co kontrola w zakresie pomocy państwa zostałaby pozbawiona praktycznych konsekwencji.
- (274) Dla porównania, Trybunał Sprawiedliwości w niedawnym wyroku w sprawie *Residex*⁽¹³⁶⁾ stwierdził, że to do sądu krajowego należy określenie – przy uwzględnieniu szczególnych cech sprawy – beneficjenta lub, w odpowiednim przypadku, beneficjentów gwarancji stanowiącej pomoc państwa oraz odzyskanie łącznej kwoty przedmiotowej pomocy. Ponadto niezależnie od tego, kto jest beneficjentem pomocy, oraz ze względu na to, że celem środków, które sądy krajowe są zobowiązane zastosować w przypadku naruszenia art. 108 ust. 3 TFUE, jest przede wszystkim przywrócenie sytuacji konkurencyjnej sprzed wypłaty spornej pomocy, sądy te powinny upewnić się,

⁽¹³²⁾ Zob. motyw 196 decyzji.

⁽¹³³⁾ Zob. szczególnie wyrok z 1995 r. w sprawie C-348/93 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-673, pkt 26.

⁽¹³⁴⁾ Wyrok z 2004 r. w sprawie C-277/00 Niemcy przeciwko Komisji, Rec. s. I-3925, pkt 76.

⁽¹³⁵⁾ Wyrok z 1995 r. w sprawie C-350/93 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-699, pkt 22.

⁽¹³⁶⁾ Wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r. w sprawie C-275/10 *Residex Capital IV*, jeszcze niepublikowany, pkt 43–45.

że środki przedsiębrane przez nie w zakresie ważności tych aktów umożliwiają osiągnięcie takiego celu. Wskazuje to, że w przypadkach, gdy niezbędne jest usunięcie zakłócenia wywołanego wypłaceniem pomocy, sądy krajowe mogą interweniować i uznawać umowy za nieważne, nawet jeśli taka decyzja ma być niekorzystna dla stron niebędących beneficjentami pomocy, jakimi w tym przypadku są kredytodawcy, których roszczenia były zabezpieczone gwarancjami państwowymi. To samo rozumowanie stosuje się *a fortiori* do Komisji, kiedy nakazuje ona odzyskanie pomocy od beneficjentów. W tym kontekście należy podkreślić, że Komisję wzywa się do podjęcia ostatecznej decyzji w sprawie środka pomocy, a nie do zapewnienia ochrony praw osób fizycznych – za co odpowiadają sądy krajowe – w przypadku naruszenia obowiązku wcześniejszego zgłoszenia pomocy państwa Komisji zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE.

- (275) Wynika z tego, że klauzule umowne chroniące beneficjentów pomocy przed zwrotem pomocy niezgodnej z prawem i ze wspólnym rynkiem poprzez przeniesienie ryzyka prawnego i ekonomicznego związanego z takim zwrotem na inne osoby są sprzeczne z istotą systemu kontroli pomocy państwa ustanowionego przez Traktat. System ten ma istotne znaczenie dla wypełniania zadań powierzonych Wspólnocie, w szczególności dla funkcjonowania rynku wewnętrznego, i dlatego stanowi zbiór zasad porządku publicznego⁽¹³⁷⁾. W związku z tym osoby prywatne nie mogą odstąpić od jego stosowania w drodze klauzul umownych.
- (276) Takie podejście jest aktualne w przypadku badanego hiszpańskiego systemu leasingu podatkowego (SLP), w ramach którego niektóre stocznie znajdują się pod kontrolą państwa. W zakresie, w jakim stocznie publiczne zawierają klauzule umowne chroniące beneficjentów przed koniecznością zwrotu pomocy, ich działanie powoduje, że odzyskiwanie pomocy państwa niezgodnej z prawem i ze wspólnym rynkiem nie spełnia swojej funkcji. Ponadto działania podmiotów kontrolowanych przez państwo, polegające na próbie chronienia swoich kontrahentów przed koniecznością zwrotu pomocy, mogą wywierać znaczną presję na konkurentów z sektora prywatnego odczuwających przymus akceptowania podobnych klauzul w swoich umowach. Prowadziłoby to do zapewnienia powszechnej ochrony beneficjentów przed koniecznością zwrotu pomocy.

6. WNIOSKI

Komisja stwierdza, że:

- Zgodnie z wytycznymi w sprawie transportu morskiego oraz decyzją z dnia 27 lutego 2002 r. zatwierdzającą hiszpański system podatku tonażowego działania polegające wyłącznie na leasingu, czarterze lub wypożyczeniu statków nie stanowią usług transportowych. W rezultacie co do zasady nie podlegają one regulacjom hiszpańskiego systemu podatku tonażowego zatwierdzonego przez Komisję.
- Artykuł 115 ust. 11 i art. 48 ust. 4 TRLIS, art. 49 RIS (wcześniejsza amortyzacja przedmiotu leasingu), stosowanie systemu podatku tonażowego do niekwalifikujących się do niego HUIG oraz art. 50 ust. 3 RIS stanowią pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.
- Środki te nie stanowią istniejącej pomocy w rozumieniu art. 1 lit. b) rozporządzenia nr (WE) nr 659/99, ponieważ nie zostały zgłoszone Komisji ani w inny sposób przez nią zatwierdzone.
- Hiszpania wdrożyła przedmiotową pomoc w sposób niezgodny z prawem, z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.
- Wynika z tego, że tzw. hiszpański system leasingu podatkowego zakładający łączne stosowanie art. 115 ust. 11 i art. 48 ust. 4 TRLIS, art. 49 RIS (wcześniejsza amortyzacja przedmiotu leasingu), stosowanie systemu podatku tonażowego do niekwalifikujących się do niego HUIG oraz art. 50 ust. 3 RIS jest niezgodny z prawem.
- Pomoc udzielona HUIG lub ich inwestorom może być uznana za zgodną z rynkiem wewnętrznym, gdy odpowiada wynagrodzeniu przyjętemu na rynku pośredników inwestorów finansowych i jest przekazywana przedsiębiorstwom transportu morskiego uprawnionym do jej otrzymywania na podstawie wytycznych w sprawie transportu morskiego i zgodnie z określonymi w nich warunkami. Oznacza to w szczególności, że łączna kwota przekazana przedsiębiorstwom żeglugowym nie może przekraczać pułapu ustalonego w rozdziale 11 wytycznych.

⁽¹³⁷⁾ Zob. analogiczny wyrok z 1999 r. w sprawie C-126/97 *Eco Swiss China Time*, Rec. s. I-3055, pkt 36–41.

- Część pomocy, która przekracza kwotę pomocy zgodną z przepisami, powinna być odzyskiwana od beneficjentów, tj. od HUIG i ich inwestorów. Nie powinni oni mieć możliwości przeniesienia związanych z tym obciążeń na inne osoby.
- Komisja nie powinna nakazywać odzyskiwania pomocy wynikającej z działań w ramach SLP, w związku z którymi pomocy udzielono pomiędzy wejściem SLP w życie w 2002 r. a dniem 30 kwietnia 2007 r., czyli datą publikacji decyzji dotyczącej sprawy C-46/2004 GIE Fiscaux (zob. motyw 261 wyżej).
- Wydanie nakazu odzyskania pomocy po tej dacie nie będzie stanowiło złamania ogólnych zasad ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa ustanowionych w prawie Unii Europejskiej,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

Artykuł 1

Środki wynikające z art. 115 ust. 11 TRLIS (wcześniejsza amortyzacja przedmiotu leasingu), ze stosowania systemu podatku tonażowego do niekwalifikujących się do niego przedsiębiorstw, statków i działań oraz z art. 50 ust. 3 RIS stanowią pomoc państwa dla HUIG i ich inwestorów udzielaną przez Hiszpanię niezgodnie z prawem od dnia 1 stycznia 2002 r. z naruszeniem art. 108 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

Artykuł 2

Środki pomocy państwa, o których mowa w art. 1, są niezgodne z rynkiem wewnętrznym z wyjątkiem kwoty, która odpowiada wynagrodzeniu przyjętemu na rynku pośredników inwestorów finansowych i jest przekazywana przedsiębiorstwom transportu morskiego uprawnionym do jej otrzymywania na podstawie wytycznych w sprawie transportu morskiego i zgodnie z określonymi w nich warunkami.

Artykuł 3

Hiszpania zaprzestaje stosowania programu pomocy, o którym mowa w art. 1, w zakresie, w jakim jest on niezgodny ze wspólnym rynkiem.

Artykuł 4

1. Hiszpania odzyskuje pomoc niezgodną ze wspólnym rynkiem udzieloną w ramach programu określonego w art. 1 od inwestorów HUIG, którzy z niej skorzystali. Takim beneficjentom nie przysługuje możliwość przeniesienia związanych z tym obciążeń na inne osoby. Nie dochodzi się jednak 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.

2. Kwoty do odzyskania obejmują odsetki naliczone od dnia, w którym kwoty te zostały przekazane do dyspozycji beneficjentów, do czasu ich rzeczywistego odzyskania.

3. Odsetki są naliczane narastająco zgodnie z rozdziałem V rozporządzenia Komisji (WE) nr 794/2004⁽¹³⁸⁾ i rozporządzenia Komisji (WE) nr 271/2008⁽¹³⁹⁾ zmieniającego rozporządzenie (WE) nr 794/2004.

4. Hiszpania anuluje wszelkie zaległe płatności pomocy w ramach programu, o którym mowa w art. 1, ze skutkiem od daty przyjęcia niniejszej decyzji.

Artykuł 5

1. Odzyskanie pomocy udzielonej w ramach programu, o którym mowa w art. 1, odbywa się w sposób natychmiastowy i skuteczny.

2. Hiszpania zapewnia wykonanie niniejszej decyzji w terminie czterech miesięcy od daty notyfikacji niniejszej decyzji.

⁽¹³⁸⁾ Dz.U. L 140 z 30.4.2004, s. 1.

⁽¹³⁹⁾ Dz.U. L 82 z 25.3.2008, s. 1.

Artykuł 6

1. W terminie dwóch miesięcy od daty notyfikacji niniejszej decyzji Hiszpania dostarcza Komisji następujące informacje:

- a) wykaz beneficjentów, którzy otrzymali pomoc w ramach programu, o którym mowa w art. 1, oraz łączną kwotę otrzymaną przez każdego z nich w ramach tego programu;
- b) łączną kwotę (kwotę główną i odsetki) do odzyskania od każdego beneficjenta;
- c) szczegółowy opis środków już przedsięwziętych i zaplanowanych w celu wykonania niniejszej decyzji;
- d) dokumenty potwierdzające, że beneficjenci zostali zobowiązani do zwrotu pomocy.

2. Hiszpania informuje Komisję o postępie w stosowaniu środków krajowych służących wykonaniu niniejszej decyzji do chwili całkowitego odzyskania pomocy przyznanej w ramach programu, o którym mowa w art. 1. Na wniosek Komisji Hiszpania bezzwłocznie przekazuje jej informacje na temat środków już przedsięwziętych oraz zaplanowanych w celu wykonania niniejszej decyzji. Dostarcza także szczegółowe informacje dotyczące kwot pomocy i odsetek dotychczas zwróconych przez beneficjentów.

Artykuł 7

Niniejsza decyzja skierowana jest do Królestwa Hiszpanii.

Sporządzono w Brukseli dnia 17 lipca 2013 r.

W imieniu Komisji
Joaquín ALMUNIA
Wiceprzewodniczący

ZAŁĄCZNIK

Informacje o wysokości otrzymanej pomocy, kwotach do odzyskania i już odzyskanych

Nazwa beneficjenta	Łączna kwota pomocy otrzymanej w ramach programu (*)	Łączna kwota pomocy do odzyskania (*) (Kwota główna)	Łączna kwota już odzyskana (*)	
			Kwota główna	Odsetki od odzyskiwanej pomocy

(*) W milionach waluty krajowej.