Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
P. PIKAMÄE
fremsat den 29. september 2022[1]

Forenede sager C-649/20 P, C-658/20 P og C-662/20 P

Kongeriget Spanien (C-649/20 P)
Lico Leasing SA og
Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (C-658/20 P)
mod
Europa-Kommissionen (C-649/20 P og C-658/20 P)
og
Caixabank SA
og procesdeltagere
mod
Europa-Kommissionen

(C-662/20 P)

»Appel – statsstøtte – artikel 107, stk. 1, TEUF – støtte ydet af de spanske myndigheder til visse økonomiske interessegrupper (ØIG) og deres investorer – skatteordning for visse finansielle leasingkontrakter med henblik på køb af søgående skibe (skatteleasingordning) – selektivitet – tilbagesøgning af støtte – indirekte fordel«

1. De foreliggende forenede sager vedrører appeller iværksat henholdsvis af Kongeriget Spanien (sag C-649/20 P), af Lico Leasing SA og Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (herefter »PYMAR«) (sag C-658/20 P) og af Caixabank SA m.fl. (sag C-662/20 P) til prøvelse af Den Europæiske Unions Rets dom af 23. september 2020, Spanien m.fl. mod Kommissionen (T-515/13 RENV og T-719/13 RENV, EU:T:2020:434) (herefter »den appellerede dom«), hvorved Retten frifandt Kommissionen i det af Kongeriget Spanien anlagte søgsmål med påstand om annullation af Kommissionens afgørelse 2014/200/EU af 17. juli 2013 om Spaniens støtteordning SA.21233 c/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) – Skatteordning for finansielle leasingaftaler, også kendt som den spanske leasingbeskatningsordning (herefter »den omtvistede afgørelse«)[2], og i det af Lico Leasing og PYMAR anlagte søgsmål med påstand om principalt annullation af denne afgørelse, subsidiært annullation af påbuddet om tilbagesøgning af statsstøtten, og mere subsidiært annullation af påbuddet om tilbagesøgning hvad angår beregningen af den med det indre marked uforenelige støtte, der skal tilbagesøges.

[1] – Originalsprog: fransk.
[2] – EUT 2014, L 114, s. 1.

2. Det er anden gang, at Domstolen skal behandle denne spanske skatteordning, der har været genstand for en sand føljeton af retssager ved Unionens retsinstanser siden 2013, og som antager en særlig form, for så vidt som dens gennemførelse beror på udøvelsen af en vid skønsbeføjelse fra skatteforvaltningens side.

3. I overensstemmelse med Domstolens anmodning vil dette forslag til afgørelse fokusere på de appelanbringender, der rejser meget komplekse retslige spørgsmål, og som er væsentlige med henblik på anvendelsen af reglerne om statsstøtte, dvs. reglerne om metoden til analyse af selektiviteten og om fortolkningen af retspraksis vedrørende den indirekte fordel med henblik på fastlæggelse af det støttebeløb, der skal tilbagesøges hos de direkte modtagere af støtten.

I. Sagens baggrund

4. Efter flere klager over, at den spanske leasingbeskatningsordning, som den blev anvendt på visse finansielle leasingaftaler med henblik på erhvervelse af skibe (herefter »SLB-ordningen«), gav rederier mulighed for at købe skibe bygget af spanske skibsværfter med en rabat på 20-30%, indledte Europa-Kommissionen den formelle undersøgelsesprocedure efter artikel 108, stk. 2, TEUF ved afgørelse K(2011) 4494 endelig af 29. juni 2011 [3].

5. Under denne procedure fastslog Kommissionen, at SLB-ordningen indtil vedtagelsen af denne afgørelse var blevet benyttet ved transaktioner, som indebar, at skibsværfter byggede, og rederier købte skibe, og at disse transaktioner blev finansieret ved hjælp af en retlig og finansiel ad hoc-struktur, som var oprettet af en bank. SLB-ordningen omfattede for hver skibsordre et rederi, et værft, en bank, et leasingselskab og en økonomisk interessegruppe (herefter »ØIG«) oprettet af banken og investorer, som købte kapitalandele i denne ØIG. Sidstnævnte leasede skibet af et leasingselskab fra den dato, hvor bygningen af skibet begyndte, og chartrede det herefter til rederiet på grundlag af en bareboatcharter-kontrakt. ØIG'en påtog sig at købe skibet ved udløbet af leasingkontrakten, mens rederiet påtog sig at købe skibet ved udløbet af bareboatcharter-kontrakten. Ifølge den omtvistede afgørelse havde denne skatteplanlægningsordning til formål at skabe skattefordele for investorer i en skattemæssigt transparent ØIG og overføre en del af disse skattefordele til rederiet i form af en rabat på skibets pris.

6. Kommissionen fastslog, at SLB-transaktionerne kombinerede fem foranstaltninger, der var fastsat i flere bestemmelser i Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kongeligt dekret nr. 4/2004 om godkendelse af den konsoliderede udgave af selskabsskatteloven), af 5. marts 2004 (herefter »TRLIS«) [4] og Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (kongeligt dekret nr. 1777/2004 om godkendelse af forordningen om selskabsskat) af 30. juli 2004 (herefter »RIS«) [5]. Disse fem foranstaltninger bestod i i) den fremskyndede afskrivning af de leasede aktiver i henhold til artikel 115, stk. 6, i TRLIS, ii) den skønsmæssige anvendelse af indledende afskrivning af leasede aktiver, der følger af artikel 48, stk. 4, og artikel 115, stk. 11, i TRLIS og artikel 49 i RIS, iii) bestemmelserne om ØIG'er, iv) tonnageskatteordningen fastsat i artikel 124-128 i TRLIS og v) artikel 50, stk. 3, i RIS.

[3] – EUT 2011, C 276, s. 5.

[4] – BOE nr. 61 af 11.3.2004, s. 10951.

[5] – BOE nr. 189 af 6.8.2004, s. 37072.

7. I henhold til artikel 115, stk. 6, i TRLIS begyndte den fremskyndede afskrivning af det leasede aktiv på den dato, hvor aktivet blev operationelt, dvs. ikke før det nævnte aktiv blev leveret til lejeren, og denne begyndte at anvende det. I medfør af artikel 115, stk. 11, i TRLIS kunne økonomi- og finansministeriet dog efter formel anmodning fra lejeren fastsætte en tidligere startdato for afskrivningen. Artikel 115, stk. 11, i TRLIS opstillede to generelle betingelser for denne indledende afskrivning. De særlige betingelser for ØIG'erne fremgik af artikel 48, stk. 4, i TRLIS. Godkendelsesproceduren i henhold til artikel 115, stk. 11, i TRLIS var præciseret i artikel 49 i RIS.

8. Tonnageskatteordningen blev i 2002 godkendt som statsstøtte, der var forenelig med det indre marked, i medfør af EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren af 5. juli 1997 (EFT 1997, C 205, s. 5), som ændret den 17. januar 2004 (EUT 2004, C 13, s. 3), ved Kommissionens afgørelse K(2002) 582 endelig af 27. februar 2002 vedrørende statsstøtte N 736/2001 iværksat af Spanien – Tonnagebaseret afgiftsordning for rederier (EUT 2004, C 38, s. 4). Under denne ordning beskattedes de virksomheder, der var indskrevet i et af rederiregistrene, og som havde fået en godkendelse fra skattemyndigheden med henblik herpå, ikke på grundlag af deres indtjening og deres tab, men på grundlag af tonnage. I henhold til spansk lovgivning kunne ØIG'erne indskrive sig i disse registre uden at være rederier.

9. Artikel 125, stk. 2, i TRLIS fastsatte en særlig procedure for skibe, der allerede var købt på tidspunktet for overgangen til tonnageskatteordningen, og for brugte skibe, der blev købt, da virksomheden allerede var omfattet af denne ordning. Ved normal anvendelse af denne ordning blev eventuelle kapitalgevinster beskattet under tonnageskatteordningen, og beskatningen af kapitalgevinster, selv om den blev forsinket, fandt sted senere ved salg eller ophugning af skibet. Som undtagelse til denne bestemmelse fastsatte artikel 50, stk. 3, i RIS imidlertid, at når skibe blev købt gennem en købsoption som led i en leasingkontrakt, der tidligere var godkendt af skattemyndighederne, blev de pågældende skibe anset for at være nye, ikke brugte, som omhandlet i artikel 125, stk. 2, i TRLIS uden hensyntagen til, om de allerede var blevet afskrevet, hvorfor de eventuelle kapitalgevinster ikke blev beskattet. Denne undtagelse, som ikke blev anmeldt til Kommissionen, blev kun anvendt på specifikke leasingkontrakter, som skattemyndighederne havde godkendt i forbindelse med ansøgninger om indledende afskrivning i henhold til artikel 115, stk. 11, i TRLIS, dvs. i forhold til leasede nybyggede skibe købt gennem transaktioner som led i SLB-ordningen og – med én undtagelse – fra spanske skibsværfter.

10. Ved anvendelsen af alle disse foranstaltninger opnåede ØIG'erne skattemæssige fordele i to omgange. I første fase anvendtes indledende og fremskyndet afskrivning af det leasede skib inden for det normale selskabsskattesystem, hvilket medførte betydelige tab for ØIG'erne, der som følge af ØIG'ernes skattemæssige transparens kunne trækkes fra investorernes egne indkomster i forhold til deres andele i ØIG'en. Mens denne indledende og fremskyndede afskrivning af omkostningerne til skibet normalt senere blev opvejet af øgede skattebetalinger, enten når skibet var helt afskrevet, eller når skibet var solgt med en kapitalgevinst til følge, blev skattebesparelserne som følge af de indledende tab, der overførtes til investorerne, derimod bevaret i den anden fase, fordi ØIG'en skiftede over til tonnageskatteordningen, der tillod fuldt fradrag af de kapitalgevinster, der fulgte af salget af skibet til rederiet.

11. Henset til, at SLB-ordningen måtte beskrives som en »ordning«, undersøgte Kommissionen ligeledes hver af de omhandlede foranstaltninger individuelt. Ved den omtvistede afgørelse fastslog Kommissionen, at blandt disse foranstaltninger udgjorde de foranstaltninger, der følger af artikel 115, stk. 11, i TRLIS (om indledende afskrivning af leasede aktiver), af anvendelsen af tonnageskatteordningen på ikke-støtteberettigede virksomheder, skibe eller aktiviteter, og af

artikel 50, stk. 3, i RIS (herefter »de omhandlede skatteforanstaltninger«), statsstøtte til ØIG'er og deres investorer, som Kongeriget Spanien ulovligt havde anvendt siden den 1. januar 2002 i strid med artikel 108, stk. 3, TEUF. Kommissionen fastslog, at de omhandlede skatteforanstaltninger var uforenelige med det indre marked, medmindre den pågældende støtte svarede til et vederlag i overensstemmelse med markedet for formidling af finansielle investorer og kanaliseredes til rederier, som var støtteberettigede i henhold til retningslinjerne for søtransport. Kommissionen fastslog, at Kongeriget Spanien skulle bringe denne støtteordning til ophør, for så vidt som den var uforenelig med det indre marked, og skulle tilbagesøge den med det indre marked uforenelige støtte fra de ØIG-investorer, der havde draget fordel af den, uden at disse modtagere kunne vælte inddrivelsesbyrden over på andre personer. Kommissionen besluttede dog, at der ikke skulle finde tilbagesøgning sted for støtte, der var tildelt som led i finansieringstransaktioner, som de kompetente nationale myndigheder havde tildelt til foranstaltninger ved en juridisk bindende retsakt vedtaget før den 30. april 2007 – datoen for offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende* af Kommissionens beslutning 2007/256/EF af 20. december 2006 om Frankrigs støtteordning i medfør af artikel 39 CA i den franske skattelov – statsstøtte C 46/04 (ex NN 65/04) (EUT 2007, L 112, s. 41).

II. Sagsbehandlingen for Retten og den appellerede dom

12. Ved særskilte stævninger indleveret til Rettens Justitskontor den 25. september og den 30. december 2013 anlagde Kongeriget Spanien samt Lico Leasing og PYMAR sag med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse. De to sager blev forenet med henblik på dommen.

13. Ved dom af 17. december 2015, Spanien m.fl. mod Kommissionen (T-515/13 og T-719/13, EU:T:2015:1004), annullerede Retten den omtvistede afgørelse. Efter appel iværksat af Kommissionen ophævede Domstolen dernæst ved dom af 25. juli 2018, Kommissionen mod Kongeriget Spanien m.fl. (C-128/16 P, herefter »dommen i sagen Kommissionen mod Spanien m.fl.«, EU:C:2018:591), Rettens dom, hjemviste sagen til denne retsinstans, udsatte afgørelsen om sagsomkostningerne og bestemte, at intervenienterne i appelsagen hver skulle bære deres egne omkostninger.

14. I den dom, som Retten afsagde efter denne hjemvisning, forkastede den klagepunktet om en fejl i undersøgelsen af SLB-ordningens selektivitet, idet Retten i det væsentlige fastslog, at eksistensen af skatteforvaltningens vide skønsbeføjelse til at indrømme tilladelse til indledende afskrivning var tilstrækkelig til at kvalificere SLB-ordningen som helhed som selektiv. Retten forkastede ligeledes anbringendet om tilsidesættelse af de gældende principper for tilbagesøgning som følge af metoden til beregning af den med det indre marked uforenelige støtte, idet den fastslog, at Kommissionen ikke begik nogen fejl, da den pålagde tilbagesøgning af hele støtten fra ØIG'ernes investorer, selv om en del af fordelen var blevet overført til tredjeparter.

15. Retten frifandt dernæst Kommissionen i det hele.

III. Parternes påstande og retsforhandlingerne for Domstolen

16. Med sin appel i sag C-649/20 P har Kongeriget Spanien nedlagt påstand om, at den appellerede dom ophæves, at der træffes endelig afgørelse i sagen, idet den omtvistede afgørelse annulleres, og at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

17. Kommissionen har nedlagt påstand om, at appellen forkastes, og at Kongeriget Spanien tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

18. Med deres appel i sag C-658/20 P har Lico Leasing og PYMAR nedlagt påstand om, at den appellerede dom ophæves, at den omtvistede afgørelse annulleres, og at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

19. Caixabank SA m.fl. har nedlagt de samme påstande.

20. Kommissionen har nedlagt påstand om, at appellen forkastes, og om, at Lico Leasing, PYMAR og Caixabank m.fl. tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

21. Med deres appel i sag C-662/20 P har Caixabank m.fl. nedlagt påstand om, at den appellerede dom ophæves, at den omtvistede afgørelse annulleres, navnlig dens artikel 1, stk. 1, og subsidiært dens artikel 4, stk. 1, og at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

22. Decal España SA, der ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 2. august 2021 har fået tilladelse til at intervenere til støtte for påstandene fremsat af Caixabank m.fl., har nedlagt de samme påstande.

23. Kommissionens har nedlagt påstand om, at appellen afvises fra realitetsbehandling og subsidiært forkastes som ugrundet, og at Caixabank m.fl. og Decal España tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

24. Ved afgørelse truffet af Domstolens præsident den 26. april 2022 blev de tre sager (C-649/20 P, C-658/20 P og C-662/20 P) i overensstemmelse med artikel 54 i Domstolens procesreglement forenet med henblik på den mundtlige forhandling og dommen.

25. Kongeriget Spanien, Lico Leasing, Caixabank m.fl., Decal España og Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet, der blev afholdt den 15. juni 2022.

IV. Appellen

26. I overensstemmelse med Domstolens anmodning vil dette forslag til afgørelse fokusere på anbringendet vedrørende den angivelige støttes selektive karakter (andet anbringende i sag C-649/20 P, første anbringende i sag C-658/20 P og første anbringende i sag C-662/20 P) og på fastsættelsen af det støttebeløb, der skal tilbagesøges (fjerde anbringende i sag C-649/20 P, fjerde anbringende i sag C-658/20 P og tredje anbringende i sag C-662/20 P).

A. Det andet anbringende i sag C-649/20 P, det første anbringende i sag C-658/20 P og det første anbringende i sag C-662/20 P

1. Kort sammendrag af parternes argumenter

27. Kongeriget Spaniens andet anbringende i sag C-649/20 P, det første anbringende fremført af Lico Leasing, af PYMAR i sag C-658/20 P, og af Caixabank m.fl. i sag C-662/20 P, kritiserer, i flere henseender, analysen af SLB-ordningens selektivitet i den appellerede dom.

2. Formaliteten

28. Kommissionen har gjort gældende, at disse anbringender ikke kan antages til realitetsbehandling, eftersom det ville være ensbetydende med, at Domstolen forelægges en mere omfattende tvist end den, der blev forelagt Retten, for så vidt som appellanterne på intet tidspunkt i deres søgsmål i første instans gjorde gældende, at den omtvistede afgørelse var behæftet med en fejl, fordi Kommissionen ikke havde undersøgt SLB-ordningens selektivitet ved hjælp af en analyse i tre trin, og ej heller at Kommissionen havde begået en fejl ved at undlade at fastsætte en referenceramme eller foretage en sammenligning med erhvervsdrivende, der befandt sig i en situation, som var sammenlignelig med modtagernes.

29. Denne formalitetsindsigelse bør efter min opfattelse forkastes.

30. Selv om det nemlig følger af en fast retspraksis, at Domstolens kompetence under en appelsag er begrænset til en bedømmelse af den retlige afgørelse, der er blevet truffet vedrørende de anbringender, som er blevet behandlet ved Retten [6], fremgår det af en lige så fast retspraksis, at en appellant ved sin appel er berettiget til at fremsætte anbringender, der er afledt af selve den appellerede dom, og som på det retlige plan tilsigter at bestride dommens lovlighed [7].

31. Selv om det lægges til grund, at de omhandlede anbringender ikke blev behandlet i første instans, må det fastslås, at Retten i den appellerede doms præmis 87-102 undersøgte spørgsmålet om, hvorvidt Kommissionen havde begået en retlig fejl ved at undlade at foretage en analyse i tre trin. Som jeg vil redegøre nærmere for i det efterfølgende afsnit i dette forslag til afgørelse, fastslog Retten i det væsentlige i forbindelse med denne undersøgelse, at Retten kunne begrænse sig til at efterprøve, om skatteforvaltningen var tillagt en skønsbeføjelse med henblik på at give tilladelse til indledende afskrivning, idet en sådan beføjelse ville være tilstrækkelig til at gøre SLB-ordningen selektiv som helhed. Det følger således heraf, at de omhandlede anbringender er afledt af den appellerede dom.

32. Henset til disse betragtninger foreslår jeg Domstolen at fastslå, at det andet anbringende i sag C-649/20 P, det første anbringende i sag C-658/20 P og det første anbringende i sag C-662/20 P kan antages til realitetsbehandling.

3. Realiteten

a) Manglende analyse i tre trin

33. Det skal i første række erindres, at Retten i den appellerede doms præmis 87 fastslog, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse ikke foretog den analyse i tre trin, der kræves for at kvalificere en støtte som selektiv, men at den anførte, at SLB-ordningen samlet set var selektiv, dels som følge af skatteforvaltningens skønsbeføjelse til at indrømme den obligatoriske tilladelse til indledende afskrivning på grundlag af upræcise betingelser, dels fordi skatteforvaltningen kun tillod transaktioner under SLB-ordningen, der tilsigtede at finansiere søgående skibe. I samme præmis i den appellerede dom præciserede Retten dernæst, at Kommissionen i retsmødet havde

[6] – Dom af 6.10.2021, World Duty Free Group og Spanien mod Kommissionen (C-51/19 P og C-64/19 P, EU:C:2021:793, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

[7] – Dom af 6.10.2021, Sigma Alimentos Exterior mod Kommissionen (C-50/19 P, EU:C:2021:792, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).

gjort gældende, at eksistensen af en sådan skønsbeføjelse for skatteforvaltningen i sig selv var tilstrækkelig til at gøre SLB-ordningen selektiv som helhed. Retten fokuserede således sin analyse af selektiviteten i den appellerede doms præmis 88-102 på sidstnævnte retlige spørgsmål.

34. Indledningsvis skal det nævnes, at denne fortolkning af den omtvistede afgørelse er blevet kritiseret af Caixabank (med støtte fra Decal). Ifølge sidstnævnte vurderede Retten således, at Kommissionen i 156. betragtning til den pågældende afgørelse baserede eksistensen af selektiviteten på to typer af alternative ræsonnementer, idet det ene var baseret på, at skatteforvaltningen havde en skønsbeføjelse, og det andet på SLB-ordningens sektormæssige karakter, hvorfor undladelsen af en analyse i tre trin ikke påvirkede eksistensen af den nævnte skønsbeføjelse. Kommissionen fremlagde til gengæld ikke disse to elementer som to alternative ræsonnementer, men som uadskillelige dele af et og samme ræsonnement, der førte til konklusionen om SLB-ordningens sektormæssige selektivitet. Caixabank m.fl. har gjort gældende, at Retten dermed begik en retlig fejl ved at erstatte begrundelsen i den omtvistede afgørelse med sin egen.

35. Dette argument forekommer mig at udspringe af en overdrevent formalistisk fortolkning af den omtvistede afgørelse.

36. Anvendelsen af vendingen »dels […] dels« i den appellerede doms præmis 87 indebærer ikke, som Caixabank m.fl. har hævdet, at Retten fandt, at Kommissionen drog konklusionen om, at der forelå eksklusivitet, på grundlag af to alternative ræsonnementer.

37. Tværtimod er denne præmis i det væsentlige en loyal gengivelse af den retlige argumentation, der fremgår af 156. betragtning til den omtvistede afgørelse, hvorefter SLB-ordningen som helhed er selektiv, udelukkende afhænger af den omstændighed, at den skatteforvaltning, der blev forelagt en anmodning om tilladelse til at foretage indledende afskrivning, havde en skønsbeføjelse. Henset til denne skønsbeføjelse, der hvilede på vage kriterier i de forskrifter, hvorpå forvaltningen støttede sig med henblik på at give tilladelserne til den indledende afskrivning, blev det i denne betragtning præciseret, at kun de ØIG'er, der foretog transaktioner inden for SLB-ordningen til finansiering af søgående skibe, havde adgang til alle SLB-ordningens fordele. Den blotte eksistens af den nævnte skønsbeføjelse var derfor, ifølge den omtvistede afgørelse, tilstrækkelig til at konkludere, at SLB-ordningen var selektiv.

38. Det følger af disse betragtninger, at Retten på ingen måde satte sin egen begrundelse i stedet for begrundelsen i den omtvistede afgørelse, men derimod i den appellerede doms præmis 87 blot benyttede sig af et legitimt råderum ved fortolkningen denne afgørelse [8].

39. Appellanternes principale argument er, at Retten undlod at fastlægge en referenceramme og at foretage en analyse i tre trin, som angivet af Domstolen, der består i at identificere den fælles beskatningsordning, at vurdere, om den pågældende foranstaltning er af selektiv karakter, for så vidt som den indfører forskelle mellem erhvervsdrivende, som befinder sig i en faktisk og retlig sammenlignelig situation, og at undersøge, om medlemsstaten har godtgjort, at foranstaltningen er berettiget ud fra karakteren eller opbygningen af det system, som den indgår i.

40. Kongeriget Spanien har navnlig gjort gældende, at Retten herved så bort fra dommen i sagen Kommissionen mod Spanien m.fl., idet Domstolen i denne dom krævede, at Retten skulle vurdere SLB-ordningens selektivitet ved hjælp af analysen i tre trin.

[8] – Jf. dom af 26.3.2020, Larko mod Kommissionen (C-244/18 P, EU:C:2020:238, præmis 104 og 105).

41. Jeg er i lighed med Kommissionen af den opfattelse, at Domstolen ikke havde til hensigt at foreskrive en sådan analyse.

42. Først og fremmest skal de præmisser, som Kongeriget Spanien har påberåbt sig til støtte for sin opfattelse, placeres i deres sammenhæng. I dommen i sagen Kommissionen mod Spanien behandlede Domstolen argumentet, hvorefter Retten med urette havde fastslået, at de skattemæssige fordele, der blev tildelt på grund af en investering i et særligt aktiv, men ikke andre aktiver eller andre investeringer, ikke var selektive over for investorerne, eftersom transaktionen var åben for enhver virksomhed.

43. I denne henseende udtalte Domstolen først i den pågældende doms præmis 67, at Rettens analyse blev støttet på en urigtig forudsætning om, at investorerne og ikke ØIG'erne kunne kvalificeres som begunstigede af de fordele, der fulgte af de omhandlede skatteforanstaltninger, og at selektivitetsbetingelsen således alene skulle undersøges i forhold til investorerne. Domstolen fastslog dernæst i samme doms præmis 68-71, at Retten desuden havde foretaget en urigtig bedømmelse af selektiviteten, da den fastslog, at de fordele, som de investorer, der deltog i SLB-transaktioner, fik, ikke var selektive, eftersom disse transaktioner på de samme betingelser og uden forskel var åbne for enhver virksomhed. Ifølge Domstolen burde Retten have foretaget den analyse i tre etaper, der fremgår af dommen i sagen Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl.[9], navnlig ved at efterprøve, om Kommissionen havde godtgjort, at de omhandlede skatteforanstaltninger med deres konkrete virkninger indførte en differentieret behandling mellem erhvervsdrivende, der befandt sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, i forhold til SLB-ordningens formål.

44. Efter min opfattelse fremgår det af disse præmisser i dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, at analysen i tre trin blev anset for uomgængelig, eftersom Retten havde identificeret investorerne som de begunstigede af SLB-ordningen. Denne fortolkning understøttes af den forbindelse, som Domstolen fastslog mellem en sådan (fejlagtig) identifikation af de begunstigede og den retlige fejl vedrørende den manglende analyse i tre trin, som anvendelsen af udtrykket »[desuden]« i starten af denne doms præmis 68 vidner om.

45. Det skal desuden nævnes, at Domstolen i præmis 58 i dommen i sagen Kommissionen mod Spanien fastslog, at Retten begik en retlig fejl ved at undlade at undersøge, om godkendelsesordningen for indledende afskrivning gav skattemyndighederne en skønsbeføjelse, som kunne begunstige aktiviteter udøvet af ØIG'er, der deltog i SLB-ordningen, eller som begunstigede sådanne aktiviteter. Dermed havde Domstolen, så vidt jeg kan se, til hensigt udtrykkeligt at opfordre Retten til at foretage en sådan undersøgelse, hvilken opfordring Retten fuldt ud efterkom i den appellerede doms præmis 88-102.

46. Under disse omstændigheder kan Retten ikke anses for at have begået en retlig fejl for så vidt angår den anvendte metode til undersøgelse af selektiviteten, eftersom den overholdt den ramme for analysen, der er anført i punktet ovenfor.

47. For så vidt angår appellanternes argumenter, der mere generelt vedrører den omstændighed, at Retten ikke kritiserede den manglende analyse i tre trin i den omtvistede afgørelse, skal det indledningsvis anføres, at denne analyse blev udformet med henblik på at afsløre selektivitet, der er maskeret som fordelagtige skatteforanstaltninger, som alle virksomheder tilsyneladende kan

[9] – Dom af 21.12.2016 (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981).

drage fordel af. Analysen går ud på at fastslå, om anvendelsen af sådanne foranstaltninger af generel karakter udgør en uberettiget forskelsbehandling mellem de virksomheder, der opfylder betingelserne for at opnå fordelen, og de virksomheder, der ikke opfylder dem.

48. De bestemmelser i den spanske lovgivning, der indførte foranstaltningerne i SLB-ordningen, gav ØIG'er mulighed for at anmode om adgang til at anvende den indledende afskrivning; bestemmelserne gav ØIG'erne lov til at lade sig indskrive i det særlige register for rederier – såfremt de udøvede en aktivitet, der indebar en tilrådighedsstillelse for tredjeparter af et skib i form af et bareboatcharter – og således opnå ret til at betale deres skatter inden for rammerne af tonageskatteordningen; endelig gav bestemmelserne dem lov til at drage fordel af en skattefritagelse af kapitalgevinster ved salg af skibet.

49. De omhandlede foranstaltninger kunne derfor efter min opfattelse fortolkes som hørende ind under kategorien af generelle prima facia-foranstaltninger. Det kunne navnlig hævdes, at disse foranstaltninger bevirkede, at ØIG'erne blev indrømmet en skattefordel, alene som følge af, at karakteren og strukturen af deres aktiviteter var defineret med henblik på at opnå en sådan fordel. Der var således tale om en fordel, der i princippet var tilgængelig for enhver erhvervsdrivende, der ønskede at anvende en skattemæssig optimeringsstrategi, hvilket nødvendiggjorde en analyse i tre trin med henblik på at fastslå en mulig selektiv karakter.

50. Jeg er imidlertid af den opfattelse, at SLB-ordningens foranstaltninger i den foreliggende sag ikke kunne kvalificeres som generelle a priori-foranstaltninger, eftersom en opfyldelse af kriterierne for at kunne drage fordel heraf ikke systematisk førte til opnåelse af de skattefordele, som disse foranstaltninger indebar. Som anført ovenfor var tildelingen af disse fordele nemlig betinget af, at disse virksomheder forudgående havde opnået tilladelse til at foretage indledende afskrivning, hvorved denne tilladelse blev givet af skatteforvaltningen på grundlag af en vid skønsbeføjelse.

51. Denne skønsbeføjelse, der var underlagt vage kriterier og blottet for enhver form for objektivitet, gav skatteforvaltningen mulighed for at bestemme, hvem der måtte foretage indledende afskrivning, eller betingelserne for denne afskrivning, hvilket ifølge Domstolens faste praksis [10] giver grundlag for at fastslå, at kriteriet om selektivitet er opfyldt.

52. Efter min opfattelse følger det heraf, at der i den foreliggende sag ikke er grundlag for en analyse i tre trin, der omfatter fastlæggelsen af referencerammen (eller »den normale beskatning« i skattesammenhæng). En sådan fastlæggelse er nemlig kun nødvendig med henblik på at fastslå, om der eventuelt foreligger en *undtagelse* fra beskatningsordningen, der gælder for alle virksomheder, der henhører under dens anvendelsesområde. Det forekommer mig dog åbenbart, at når den nationale lovgivning tillægger skatteforvaltningen en skønsbeføjelse som omhandlet i hovedsagerne, vil udøvelsen af en sådan skønsbeføjelse nødvendigvis fravige *enhver* forud fastlagt referenceramme.

53. I denne forbindelse skal det tilføjes, at Domstolens dom i P-sagen, i modsætning til appellanternes opfattelse, på ingen måde opfordrer til, at der skal foretages en analyse i tre trin i tilfælde, hvor skattefordelen afhænger af en tilladelse fra den kompetente nationale forvaltning. Selv om Domstolen i den pågældende dom synes at inddrage sin argumentation om skønsbeføjelsen i det andet trin (eksistens af en fravigelse) og det tredje trin (begrundelse for en a

[10] – Jf. dom af 26.9.1996, Frankrig mod Kommissionen (C-241/94, EU:C:1996:353, præmis 23), af 29.6.1999, DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, præmis 27), og af 1.12.1998, Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, præmis 40).

priori selektiv foranstaltning) [11], forholder det sig ikke desto mindre således, at den ikke foretog en forudgående fastlæggelse af referencerammen, på trods af den tvivl i så henseende, som den nationale ret havde givet udtryk for i sin forelæggelsesafgørelse [12].

54. På baggrund af det ovenstående er jeg af den opfattelse, at denne række af argumenter fra appellanternes side skal forkastes som ugrundede.

b) Manglende analyse af skatteforvaltningens udøvelse af skønsbeføjelsen

55. For det andet har appellanterne anfægtet Rettens vurderinger vedrørende skatteforvaltningens skønsbeføjelse til at give tilladelse til den indledende afskrivning. De har i det væsentlige foreholdt Retten, at den ikke undersøgte, om skatteforvaltningens beføjelse under de faktiske omstændigheder havde medført, at visse erhvervsdrivende uberettiget var blevet behandlet mere fordelagtigt end andre, der befandt sig i en sammenlignelig situation.

56. Indledningsvis skal Rettens ræsonnement i de relevante præmisser i den appellerede dom opsummeres. I denne doms præmis 88 erindrede Retten med henvisning til retspraksis navnlig om, at eksistensen af en tilladelsesordning ikke i sig selv indebærer en selektiv foranstaltning, og at hvis de kompetente myndigheder derimod råder over en vid skønsbeføjelse til at afgøre, hvem der kan drage fordel af ordningen og betingelserne for den indrømmende foranstaltning, skal udøvelsen af denne beføjelse betragtes som en begunstigelse af visse virksomheder eller visse produktioner i forhold til andre virksomheder, der under hensyn til det forfulgte formål befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation.

57. Efter at Retten havde undersøgt lovbestemmelserne og reglerne vedrørende den omhandlede tilladelsesordning i den appellerede doms præmis 89-100, tog den stilling til visse specifikke argumenter, som parterne havde fremført.

58. Den bemærkede bl.a., som Kommissionen havde anført i den omtvistede afgørelse, at ordningen frem for blot en meddelelse var støttet på opnåelsen af en forudgående tilladelse på grundlag af vage kriterier, der krævede fortolkning af skatteforvaltningen, som ikke havde offentliggjort retningslinjer. Retten anførte dernæst, at skatteforvaltningen i henhold til disse bestemmelser havde mulighed for at anmode om alle de oplysninger og dokumenter, som den skønnede hensigtsmæssige, herunder oplysninger om de positive følgevirkninger for økonomien og beskæftigelsen i Spanien som følge af kontrakter om bygning af skibe. Retten påpegede desuden, at skatteforvaltningen ikke alene kunne indrømme eller give afslag på tilladelsen, men ligeledes, uden anden præcisering, kunne fastsætte startdatoen for afskrivningen til en anden dato end den af den skattepligtige person foreslåede. Dermed havde skatteforvaltningen en betydelig skønsmargen.

59. Endelig konkluderede Retten i den appellerede doms præmis 100, at eksistensen af disse skønsmæssige aspekter kunne begunstige modtagerne i forhold til andre skattepligtige personer, der befandt sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, for så vidt som andre ØIG'er eller andre virksomheder, som var aktive i andre sektorer, eller som havde en anden form, ikke kunne drage fordel af den indledende afskrivning på de samme betingelser. Retten anførte også, at henset til, at de bestemmelser, der var genstand for dens undersøgelse, i sig selv var skønsmæssige, var det af begrænset betydning, om de eventuelt de facto blev anvendt skønsmæssigt.

[11] – Dom af 18.7.2013, P (C-6/12, herefter »P-dommen«, EU:C:2013:525, præmis 22-27).

[12] – Jf. P-dommen, præmis 13.

60. I modsætning til, hvad Kongeriget Spanien har gjort gældende, må det fastslås, at Retten ikke foretog nogen sondring mellem selektivitet de jure og selektivitet de facto. Den foretog på ingen måde en sådan sondring, men ønskede ganske enkelt at præcisere, at eftersom SLB-ordningens selektive karakter var blevet fastslået på grundlag af de skønsmæssige elementer, der fulgte af ordningen med forudgående tilladelse, der var fastsat i de gældende bestemmelser, var spørgsmålet om, hvorvidt ordningen faktisk var blevet anvendt skønsmæssigt i praksis, uden betydning.

61. Sidstnævnte konstatering fra Rettens side er blevet anfægtet på det kraftigste af appellanterne, både i deres skriftlige indlæg og i retsmødet, med den begrundelse, at den blotte retlige anerkendelse af en skønsbeføjelse, der tilkommer den nationale forvaltning, i henhold til retspraksis ikke kan danne grundlag for en formodning for, at en støtteordning som den i sagen omhandlede er selektiv. Enhver anden fortolkning ville være fejlagtig og ville ifølge appellanterne danne en præcedens, der ville have systemiske negative virkninger på statsstøttereglerne.

62. På dette trin skal det noteres, at appellanterne ikke har rejst tvivl om analysen, hvorefter SLB-ordningen udgør en støtteordning. Selv om denne kvalificering kun sjældent optræder i den omtvistede afgørelse og den appellerede dom, idet Domstolen og Retten foretrækker at betegne SLB-ordningen som en »ordning«, der består af forskellige uadskilleligt forbundne foranstaltninger, fremgår den klart af denne afgørelses konklusion og af ræsonnementet i den appellerede dom.

63. Det er nødvendigt at tage hensyn hertil ved vurderingen af appellanternes synspunkt, der er baseret på P-dommen, hvorefter den praktiske anvendelse af skatteforanstaltninger, som SLB-ordningen, skal analyseres med henblik på i givet fald at kvalificere den som selektiv.

64. Baggrunden for den sag, der gav anledning til denne dom, skal kort ridses op. Den omhandlede finske skattelovgivning bestemte, at selskabers tab ikke kunne fradrages, bl.a. hvis over halvdelen af aktierne i selskabet på grund af anden erhvervelse end arv eller testamente havde skiftet ejer i eller efter tabsåret. Skatteforvaltningen kunne dog efter ansøgning give tilladelse til et sådant fradrag af særlige årsager, hvis det var nødvendigt af hensyn til selskabets fortsatte virksomhed. De »særlige årsager«, der kunne begrunde en tildeling af en sådan tilladelse til afvigelse, var opregnet i en vejledningsskrivelse, der blev offentliggjort af den nævnte forvaltning, og omfattede bl.a. de »særlige beskæftigelsesvirkninger«.

65. I sin dom erindrede Domstolen i det væsentlige om, at når den kompetente myndighed råder over en vid skønsbeføjelse til at afgøre, hvem der kan drage fordel af ordningen eller betingelserne for den indrømmende foranstaltning, på grundlag af kriterier, der ikke har noget at gøre med skatteordningen, skal udøvelsen af denne beføjelse betragtes som en begunstigelse af visse virksomheder eller visse produktioner i forhold til andre, og Domstolen tilføjede, at udøvelsen af denne skønsbeføjelse er begrundet, når den er afgrænset af objektive kriterier, der ikke er fremmede for den nævnte skatteordning [13].

66. Det var på grund af den uensartede karakter af kriterierne for den finske skatteforvaltnings beføjelse, der alle var objektive og uadskilleligt forbundet med den undersøgte skatteordnings karakter med undtagelse af kriteriet vedrørende »særlige beskæftigelsesvirkninger«, at Domstolen fandt det nødvendigt at præcisere i dommen, at den selektive karakter »ikke alene

[13] – P-dommen, præmis 24-27.

forudsætter kendskab til indholdet af de relevante retsregler, men ligeledes kræver en undersøgelse af disses rækkevidde på grundlag af den *administrative og retlige praksis* og på grundlag af de oplysninger vedrørende rækkevidden af disse reglers personlige dækning« [14].

67. Det forekommer mig, at denne konstatering i det mindste blev strakt endnu længere i dommen i sagen Kommissionen mod Fútbol Club Barcelona [15].

68. I denne dom fastslog Domstolen i forbindelse med en støtteordning, at Kommissionen er forpligtet til at foretage sin undersøgelse i lyset af artikel 107, stk. 1, TEUF ved at foretage en undersøgelse ex ante, idet der herved skal tages udgangspunkt i tidspunktet for vedtagelsen af den pågældende ordning [16]. Nærmere bestemt skal Kommissionen, ifølge Domstolen, godtgøre, at skatteordningen »kan favorisere sine modtagere, ved at kontrollere, om ordningen, samlet set og på baggrund af sine særlige karakteristika, på tidspunktet for sin vedtagelse kan medføre en lavere beskatning end den, der følger af anvendelsen af den almindelige skatteordning« [17]. I denne forbindelse forklarede Domstolen, at den af Kommissionen foretagne undersøgelse i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF ikke må begunstige de medlemsstater, der udbetaler støtte i strid med artikel 108, stk. 3, TEUF, til skade for dem, der i overensstemmelse med denne bestemmelse anmelder påtænkt støtte og afholder sig fra at gennemføre den, indtil Kommissionen har vedtaget en endelig afgørelse. Selv om det nemlig påhvilede Kommissionen at undersøge, om en selektiv fordel havde udmøntet sig på grundlag af en vurdering af skatteforvaltningens praksis i forbindelse med en støtteordning, der var baseret på en skønsmæssig tilladelse, kunne den pågældende medlemsstat ikke anmelde et udkast til foranstaltningerne vedrørende en sådan ordning. Medlemsstaten var til gengæld forpligtet til at vente med at gennemføre den og lade skatteforvaltningen anvende den, hvilket nødvendigvis ville forudsætte, at tildelingen af støtte var ulovlig før anmeldelsen [18].

69. Under disse omstændigheder er en forpligtelse for Kommissionen til efterfølgende at vurdere støtteordningerne, således som den følger af den af appellanterne foreslåede fortolkning, i strid med denne retspraksis, der tager sigte på at beskytte et af de grundlæggende elementer i systemet til kontrol af statsstøtte, nemlig anmeldelsespligten, der er fastsat i traktaten [19].

70. Det følger heraf, at Retten ikke, som Kongeriget Spanien har gjort i sin appel, kan kritiseres for ikke at have angivet en administrativ praksis, der godtgjorde, at skatteforvaltningens mulighed for at fastsætte en anden startdato for den indledende afskrivning specifikt var til fordel for ØIG'er. Som jeg har redegjort for ovenfor, var henvisningen til en administrativ praksis ikke nødvendig, fordi det i den appellerede dom blev fastslået, at skatteforvaltningen havde en vid skønsbeføjelse med hensyn til at give tilladelse til den indledende afskrivning [20].

[14] – P-dommen, præmis 20. Min fremhævelse.

[15] – Dom af 4.3.2021, Kommissionen mod Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, herefter »dommen i sagen Kommissionen mod Fútbol Club Barcelona«, EU:C:2021:169).

[16] – Dommen i sagen Kommissionen mod Fútbol Club Barcelona, præmis 86.

[17] – Dommen i sagen Kommissionen mod Fútbol Club Barcelona, præmis 87.

[18] – Dommen i sagen Kommissionen mod Fútbol Club Barcelona, præmis 92 og 93.

[19] – Dommen i sagen Kommissionen mod Fútbol Club Barcelona, præmis 90 og 91.

[20] – Retten kan tilsvarende ikke, som Kongeriget Spanien ligeledes har gjort, kritiseres for ikke at have angivet en lovbestemmelse, der beviser, at skatteforvaltningens mulighed for at fastsætte en anden startdato for den indledende afskrivning specifikt var til fordel for ØIG'er. Som forklaret ovenfor var henvisningen til en lovbestemmelse med et sådant indhold ikke nødvendig, eftersom det retlige ræsonnement i den appellerede dom ikke var baseret på en formodning for selektivitet de jure.

71. I retsmødet gjorde Caixabank m.fl. gældende, at DM Transport-dommen [21], i modsætning til, hvad der fremgår af den appellerede dom, ikke foreskrev en fortolkning, hvorefter en støtteordnings selektivitet følger af den blotte eksistens af en vid skønsbeføjelse. Ifølge Caixabank m.fl.'s fortolkning af denne dom havde Domstolen blot til hensigt at give udtryk for, at eksistensen af denne beføjelse *kan* give en foranstaltning, der a priori er generel, en selektiv karakter. I denne forbindelse skal det noteres, at Domstolen i den sag, der gav anledning til denne dom, besluttede at overlade det til den forelæggende ret at afgøre, om det nationale organs kompetence til at yde betalingslettelser vedrørende socialsikringsbidrag som fastsat i den belgiske lovgivning blev udøvet ved et skøn, og *i benægtende fald* at afgøre, om disse betalingslettelser havde en generel eller selektiv karakter [22]. Efter min opfattelse er denne konstatering tilstrækkelig til at forkaste den af Caixabank m.fl. foreslåede fortolkning.

72. Endelig forekommer det mig, i modsætning til hvad Kongeriget Spanien har gjort gældende i sin appel, klart, at en fortolkning af selektivitet som den, jeg foreslår, ikke medfører, at bevisbyrden bliver vendt om, i den forstand, at Kommissionen, såfremt fortolkningen er anerkendt af Domstolen, ikke længere vil være forpligtet til at bevise, at en skatteordning er selektiv på grund af dens virkninger. Tværtimod følger det af Rettens fortolkning i den appellerede dom, at Kommissionen skal bevise, at den nationale forvaltning har en skønsbeføjelse, der følger af den relevante lovgivning, eftersom udøvelsen af denne beføjelse ifølge retspraksis nødvendigvis er selektiv i sine virkninger.

73. Den retspraksis, som Caixabank m.fl. har nævnt i deres appel, nemlig Rettens og Domstolens domme i sagen MOL mod Kommissionen [23] og Rettens domme i visse sager vedrørende visse nationale skatteforvaltningers forhåndsafgørelser (»tax rulings«), kan efter min opfattelse heller ikke underbygge appellanternes synspunkt [24].

74. For så vidt angår den første sag skal det anføres, at selv om det er korrekt, at Unionens retsinstanser har godkendt, at der ikke skal foreligge en faktuel analyse vedrørende den nationale forvaltnings skønsbeføjelse, har jeg i mit forslag til afgørelse i sagen Irland mod Kommissionen påpeget vanskelighederne med hensyn til at overføre de kriterier, der fremgår af denne sag, på andre tilfælde, eftersom gennemførelsen af disse kriterier forudsætter, at den undersøgte juridiske ordning kan kvalificeres som »en fakultativ bestemmelse i den nationale ret, som pålægger yderligere byrder«, hvilket ikke er tilfældet i den foreliggende sag [25]. For så vidt angår sagerne vedrørende forhåndsafgørelser i skattesager anså Retten en faktuel analyse af udøvelsen af skønsbeføjelsen for nødvendig alene af den grund, at disse afgørelser var blevet kvalificeret som individuelle foranstaltninger. Som jeg præciserede ovenfor, er SLB-ordningens karakter af støtteordning ikke blevet anfægtet i den foreliggende sag.

75. På denne baggrund skal den anden række af argumenter, som appellanterne har fremsat, efter min opfattelse forkastes som ugrundet.

[21] – Dom af 29.6.1999 (C-256/97, EU:C:1999:332).

[22] – Dom af 29.6.1999, DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, præmis 27 og 28). Ifølge Domstolen skal den omhandlede skønsbeføjelse tillade det pågældende organ »at vælge de begunstigede og fastsætte betingelserne for interventionen«. I denne henseende jf. også dom af 26.9.1996, Frankrig mod Kommissionen (C-241/94, EU:C:1996:353, præmis 23 og 24), og af 1.12.1998, Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, præmis 39 og 40).

[23] – Dom af 12.11.2013, MOL mod Kommissionen (T-499/10, EU:T:2013:592), stadfæstet ved dom af 4.6.2015, Kommissionen mod MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

[24] – Dom af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen (T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669), af 24.9.2019, Luxembourg og Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (T-755/15 og T-759/15, EU:T:2019:670), og af 15.7.2020, Irland m.fl. mod Kommissionen (T-778/16 og T-892/16, EU:T:2020:338).

[25] – Jf. mit forslag til afgørelse i sagen Irland mod Kommissionen (C-898/19 P, EU:C:2021:1029).

c) Manglende undersøgelse af, om SLB-ordningen som helhed er selektiv

76. Appellanterne har for det tredje kritiseret Retten for, at den i den appellerede doms præmis 101 konkluderede, at SLB-ordningen var selektiv, efter kun at have undersøgt en af de foranstaltninger, der indgår i denne, og dermed uden at foretage en analyse af de andre foranstaltninger, der indgår i SLB-ordningen, og deres samlede virkninger.

77. I denne henseende skal det erindres, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse først undersøgte selektiviteten af de foranstaltninger, der udgør SLB-ordningen, og dernæst SLB-ordningen som helhed. I 156. betragtning til denne afgørelse anførte Kommissionen, at den med ordningen forbundne fordel var selektiv, for så vidt som den var underlagt den skønsmæssige beføjelse, som skatteforvaltningen havde fået tillagt i forbindelse med proceduren om forudgående tilladelse til indledende afskrivning, og for så vidt som anvendelsen af de andre foranstaltninger i SLB-ordningen, dvs. tonnageskatteordningen og den manglende beskatning af kapitalgevinster, var betinget af denne forvaltnings forudgående tilladelse.

78. I den appellerede doms præmis 101 fastslog Retten, at eftersom en af de foranstaltninger, som gjorde det muligt at være begunstiget af SLB-ordningen som helhed, nemlig tilladelsen til indledende afskrivning, var selektiv, begik Kommissionen ikke en fejl ved i den omtvistede afgørelse at fastslå, at ordningen som helhed var selektiv.

79. For mit vedkommende forstår jeg ikke, hvordan man skulle kunne anse Rettens vurdering, så koncis som den er, for at mangle stringens og dermed være behæftet med en retlig fejl, sådan som Kongeriget Spanien har gjort gældende. Henset til det afhængighedsforhold, der blev fastslået i den omtvistede afgørelse, som ikke er blevet anfægtet af appellanten, og som knytter anvendelsen af tonnageskatteordningen og den manglende beskatning af kapitalgevinster sammen med den forudgående tilladelse til at foretage indledende afskrivning – den egentlige »adgangsnøgle« til skattefordelene i henhold til SLB-ordningen – forekommer det mig nemlig åbenbart, at appellanternes kritik vedrørende den manglende undersøgelse af selektiviteten med hensyn til de samlede virkninger af de foranstaltninger, der indgår i SLB-ordningen, ikke kan tages til følge. Det følger heraf, at dette argument må forkastes som ugrundet.

d) Manglende undersøgelse af, om situationer er sammenlignelige

80. For det fjerde er Kongeriget Spanien og Caixabank m.fl. af den opfattelse, at Retten begik en retlig fejl i den appellerede doms præmis 100 ved ikke at foretage en sammenligning af den faktiske og retlige situation for de virksomheder, der blev indrømmet fordelen ved den omhandlede foranstaltning, og situationen for virksomheder, der var afskåret herfra, og at den appellerede dom under disse omstændigheder er behæftet med en begrundelsesmangel i så henseende.

81. Det fremgår af en samlet læsning, at disse argumenter er baseret på en antagelse, hvorefter Kommissionen burde have fundet, at tilladelsen vedrørende den indledende afskrivning var en foranstaltning, der a priori er generel, og at dens mulige selektive karakter kun kunne fastslås efter en analyse i tre faser. Denne foranstaltning, der regulerer adgangen til SLB-ordningen og til de deraf følgende skattefordele, tillægger imidlertid, som jeg har redegjort for i dette forslag til afgørelse, skatteforvaltningen en skønsmargen ved tildelingen af den nævnte tilladelse. En sådan omstændighed indebærer ifølge retspraksis, at der skal foretages en undersøgelse af en anden karakter af selektiviteten, der alene vedrører omfanget af den kompetente nationale forvaltnings skønsbeføjelse. Såfremt denne beføjelse giver forvaltningen mulighed for at fastlægge, hvem der er

begunstiget, og vilkårene for den indrømmede foranstaltning, vil udøvelsen af denne beføjelse, stadig ifølge retspraksis, nødvendigvis begunstige disse modtagere i forhold til enhver anden virksomhed, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, uden at det er nødvendigt at fastslå eksistensen af en sådan gunstig behandling, og at situationerne faktisk er sammenlignelige, således som Kongeriget Spanien og Caixabank m.fl. har hævdet.

82. Det følger heraf, at Rettens vurdering i den appellerede doms præmis 100 hverken er behæftet med retlige fejl eller med en begrundelsesmangel. Det påhvilede nemlig ikke Retten at redegøre for grundene til, at den faktiske og retlige situation for ØIG'er, der var omfattet af de almindelige skatteregler med hensyn til afskrivning, og for de virksomheder, der var aktive i andre sektorer end søfart, var sammenlignelig med den faktiske og retlige situation for ØIG'er, der var modtagere under SLB-ordningen. Retten havde i tilstrækkelig grad fastslået den selektive karakter, da den konkluderede i den appellerede doms præmis 100, at disse skønsmæssige aspekter *kunne* begunstige modtagerne af de omhandlede foranstaltninger i forhold til andre skattepligtige personer, der befandt sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation.

83. Henset til disse betragtninger skal disse argumenter efter min opfattelse anses for ugrundede.

e) Urigtig bedømmelse af omfanget af skatteforvaltningens skønsbeføjelse og af, om der foreligger en begrundelse ud fra »arten og den almindelige opbygning af ordningen«

84. Endelig har Kongeriget Spanien gjort gældende, at Retten begik en fejl, idet den fastslog, at proceduren om tilladelse vedrørende indledende afskrivning var af skønsmæssig karakter og uden objektive betingelser [26]. For så vidt som dette argument tager sigte på Rettens vurdering af den beføjelse, som skatteforvaltningen rådede over ved tildelingen af denne tilladelse i henhold til den nationale lovgivning, kan der efter min opfattelse næppe herske nogen tvivl om, at dette argument skal afvises fra realitetsbehandling. Det skal nemlig noteres, at det følger af fast retspraksis, at hvad under en appelsag angår Rettens vurderinger i forhold til national ret er Domstolen kun kompetent til at efterprøve, om denne ret er blevet gengivet forkert, hvorved en urigtig gengivelse skal fremgå på åbenbar vis af sagsakterne, uden at det skal være fornødent at foretage en fornyet vurdering af de faktiske omstændigheder og beviserne [27]. Kongeriget Spanien har dog ikke påberåbt sig en sådan urigtig gengivelse af national ret. Denne medlemsstat har navnlig hverken anført eller påvist, at Retten havde foretaget konstateringer, som *åbenbart* er i strid med indholdet af artikel 49 i RIS, eller tillagt sidstnævnte bestemmelse en betydning, som *åbenbart* ikke kan udledes deraf i forhold til de øvrige oplysninger i sagen [28].

85. Kongeriget Spanien har ligeledes foreholdt Retten, at den i det væsentlige forkastede argumentet, hvorefter den skønsmargen, som skatteforvaltningen rådede over i den foreliggende sag var begrundet »ud fra arten og den almindelige opbygning af ordningen«, da den udtalte, at ordlyden af artikel 49, stk. 6, i RIS, for så vidt som den giver skatteforvaltningen mulighed for at fastsætte startdatoen for afskrivningen til en anden dato end den, som den skattepligtige person foreslår, ikke giver mulighed for at sikre, at den alene anvendes på situationer med bekæmpelse af svig [29].

[26] – Så vidt jeg kan se, har appellanten således henvist til den appellerede doms præmis 89-96.

[27] – Jf. dom af 9.11.2017, TV2/Danmark mod Kommissionen (C-649/15 P, EU:C:2017:835, præmis 49 og 50), af 20.12.2017, Comunidad Autónoma de Galicia og Retegal mod Kommissionen (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, præmis 72), og af 20.9.2018, Spanien mod Kommissionen (C-114/17 P, EU:C:2018:753, præmis 75).

[28] – Dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 21), og af 20.12.2017, Spanien mod Kommissionen (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, præmis 43).

[29] – Kongeriget Spanien har åbenbart henvist til den appellerede doms præmis 97.

86. I denne forbindelse har denne appellant i det væsentlige anført, at uden denne mulighed for skatteforvaltningen vil den omstændighed, at lejeren, der er part i en finansiel leasingkontrakt, ikke kan begynde at få dækket omkostningerne ved aktivet før dets levering, føre til en finansiel fordrejning på grund af den manglende symmetri mellem kontraktvilkårene, idet disse fastsætter, at betalingerne skal foretages, inden aktivet stilles til rådighed for lejeren. Jeg kan dog ikke se, hvordan et sådant udsagn kan rejse tvivl om Rettens konstatering i den appellerede doms præmis 97, hvorefter ordlyden af artikel 49, stk. 6, i RIS ikke giver mulighed for at sikre, at denne bestemmelse *alene* anvendes på situationer med bekæmpelse af svig. I denne forbindelse skal det nævnes, at Retten desuden konstaterede i den appellerede doms præmis 94, at tilladelsesordningens karakteristika som defineret i artikel 115, stk. 11, i TRLIS og artikel 49 i RIS ikke begrænser forvaltningens skønsbeføjelse til en efterprøvelse af de betingelser, der er fastsat til at tjene en skattesystemisk logik. Eftersom det klart fremgår, at dette argument er ugrundet, foreslår jeg, at det forkastes.

f) Konklusion

87. Idet alle argumenterne skal forkastes som ugrundede, foreslår jeg Domstolen at forkaste det andet anbringende i sag C-649/20 P, det første anbringende i sag C-658/20 P og det første anbringende i sag C-662/20 P i deres helhed.

B. Det fjerde anbringende i sag C-649/20 P, det fjerde anbringende i sag C-658/20 P og det tredje anbringende i sag C-662/20 P

1. Kort sammendrag af parternes argumenter

88. I henhold til det fjerde appelanbringende i sagerne C-649/20 P og C-658/20 P og det tredje appelanbringende i sag C-662/20 P, der er fremsat i tilfælde af, at ingen af de foregående argumenter tages til følge, har appellanterne foreholdt Retten, at den i den appellerede doms præmis 219 og 220 forkastede det anbringende, der var fremført af Lico Leasing og PYMAR, og navnlig blev støttet af Caixabank m.fl., vedrørende tilsidesættelse af de gældende principper for tilbagesøgning som følge af metoden til beregning af den med det indre marked uforenelige støtte, der ifølge disse parter førte til påbud om tilbagesøgning af hele støtten fra ØIG-investorerne, selv om disse kun havde fået 10-15% af den fordel, der fulgte af SLB-ordningen, idet resten var blevet overført til rederierne.

89. Inden for rammerne af disse anbringender har appellanterne gjort gældende, at i) Retten ikke fulgte logikken i dommen i sagen Kommissionen mod Spanien m.fl., idet den fastslog, at investorerne var de direkte støttemodtagere; ii) at tilbagesøgningen af hele støtten fra ØIG-investorerne var i strid med princippet om, at tilbagesøgning af støtte ikke har karakter af en sanktion; iii) at Retten så bort fra, at SLB-ordningen er en ordning, der består af flere foranstaltninger, og fra ordningens kontraktlige aspekter, og at Retten udelukkende tog hensyn til de skattemæssige virkninger af visse foranstaltninger i stedet for kun at tage hensyn til den fordel, som ØIG-investorerne faktisk modtog på grundlag af SLB-ordningen som helhed; og iv) at eftersom det var anerkendt, at ØIG-investorerne, når de deltog i SLB-ordningen, ved lov var forpligtet til at afgive 90% af skattefordelen til andre erhvervsdrivende, var det med urette, at Kommissionen og Retten fandt, at overførslen af fordelen ikke kunne tilregnes staten, fordi den blev gennemført ved hjælp af private kontrakter.

90. Kommissionen har gjort gældende, at de anbringender, der er fremsat af Kongeriget Spanien og af Lico Leasing og PYMAR, bør afvises, fordi de sidstnævnte parter ikke fremsatte disse anbringender i første instans, og har under alle omstændigheder bestridt alle appellanternes ovenfor anførte argumenter.

2. Formaliteten

91. Med hensyn til formalitetsindsigelsen vedrørende det fjerde anbringende fremsat af Lico Leasing og PYMAR i sag C-658/20 P har Kommissionen gjort gældende, at Domstolen med dette anbringende er blevet forelagt en mere omfattende tvist end den, der blev forelagt Retten, for så vidt som appellanterne i deres appel for første gang har anfægtet identiteten af modtagerne af den omhandlede støtte.

92. Denne hævdelse er efter min opfattelse ikke overbevisende. I de to led i dette anbringende anføres det nemlig, at der findes modtagere, der kommer efter dem, der blev identificeret i den omtvistede afgørelse, med det ene formål at godtgøre, at Retten begik en retlig fejl ved at erklære den omtvistede afgørelse for gyldig for så vidt angår tilbagesøgningen af *hele* støtten fra ØIG-investorerne. Dermed har Lico Leasing og PYMAR derfor ikke anfægtet modtagernes identitet, således som den blev fastslået ved den omtvistede afgørelse.

93. Med hensyn til formalitetsindsigelsen vedrørende Kongeriget Spaniens fjerde anbringende i sag C-649/20 P er Kommissionen af den opfattelse, at denne appellant ved Retten hverken påberåbte sig et anbringende, der rejste tvivl om modtagernes identitet, eller hævdede, at principperne for tilbagesøgning er til hinder for påbuddet om tilbagesøgning af hele støtten fra ØIG-investorerne. I denne henseende vil jeg blot erindre om, at det følger af en helt fast retspraksis, at når Retten har forenet to sager og afsagt en enkelt dom, som tager stilling til alle de anbringender, som parterne har fremført ved Retten, kan hver af disse parter kritisere Rettens argumentation vedrørende anbringender, som for Retten kun er blevet fremført af appellanten i den anden sag [30]. I den foreliggende sag forenede Retten først sagerne T-515/13 RENV og T-719/13 RENV og afsagde dernæst en enkelt dom, hvorved den tog stilling til samtlige de anbringender, som parterne i sagen havde fremsat, hvilket indebærer, at Kongeriget Spanien med rette kan kritisere Rettens argumentation vedrørende det tredje anbringende, som Lico Leasing og PYMAR fremsatte i deres søgsmål i første instans.

94. På baggrund af det ovenfor anførte foreslår jeg Domstolen at fastslå, at det fjerde anbringende i sag C-658/20 P og det fjerde anbringende i sag C-649/20 P kan antages til realitetsbehandling.

3. Realiteten

95. Det skal erindres, at mens Lico Leasing og PYMAR har gjort gældende, at Rettens besvarelse af det tredje anbringende i deres stævning, der fremgår af den appellerede doms præmis 219 og 220, er behæftet med en retlig fejl, har Kongeriget Spanien gjort gældende, at dette svar ligeledes er behæftet med en begrundelsesmangel. Jeg er dog af den opfattelse, at Domstolens vurdering af, om Rettens begrundelsespligt er opfyldt, udgør en forudsætning for undersøgelsen af en retlig fejl.

[30] – Jf. navnlig dom af 14.10.2014, Buono m.fl. mod Kommissionen (C-12/13 P og C-13/13 P, EU:C:2014:2284, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).

96. Med dette anbringende har Lico Leasing og PYMAR gjort gældende, at den omtvistede afgørelse ikke var i overensstemmelse med de grundlæggende principper for tilbagesøgning af statsstøtte, for så vidt som den syntes at give påbud om tilbagesøgning af hele den omhandlede støtte fra investorerne, selv om en del af fordelen systematisk var blevet overført til rederierne. Ifølge disse parter burde kravet om tilbagesøgning alene omfatte den støtte, som investorerne faktisk havde modtaget.

97. I præmis 219 og 220 tog Retten stilling til dette anbringende som følger:

»219 Henset til den omstændighed, at Kommissionen i det foreliggende tilfælde besluttede, at rederierne ikke var støttemodtagere, hvilken konklusion ikke er genstand for nærværende tvist, vedrørte påbuddet om tilbagesøgning følgelig alene og i sin helhed investorerne, der i henhold til den anfægtede afgørelse var de eneste modtagere af hele støtten som følge af ØIG'ernes transparens. Ifølge den anfægtede afgørelses logik var det derfor uden at begå en fejl, at der herved pålagdes tilbagesøgning af hele støtten fra investorerne, selv om de havde overført en del af fordelen til andre erhvervsdrivende, eftersom de sidstnævnte ikke blev betragtet som støttemodtagere. Ifølge den anfægtede afgørelse var det nemlig investorerne, som virkelig havde modtaget støtten, eftersom gældende ret ikke pålagde dem at overføre en del af støtten til tredjeparter.

220 Følgelig kan tilbagesøgningen ikke betragtes som en sanktion for investorerne eller som en foranstaltning, der skaber en konkurrenceforvridning til fordel for deres konkurrenter, således som Bankia m.fl. har anført.«

98. For mit vedkommende må jeg indrømme, at jeg i disse to præmisser ikke er i stand til at identificere den legalitetskontrol for så vidt angår fastsættelsen af det støttebeløb, der skal tilbagesøges fra investorerne, som var genstand for det tredje anbringende fremsat af Lico Leasing og PYMAR ved Retten. Det er nemlig indlysende, at selv om dette anbringende ikke tog sigte på at rejse tvivl om modtagernes identitet, således som den var fastslået i den omtvistede afgørelse, var Retten med henblik på at tage stilling til anbringendet forpligtet til at foretage en undersøgelse af spørgsmålet om, hvorvidt den del af skattefordelen, der var blevet overført til rederierne, kunne anses for en indirekte fordel hidrørende fra anvendelsen af SLB-ordningen.

99. Til gengæld er jeg af den opfattelse, at det fremgår af læsningen af de nævnte præmisser i den appellerede dom, at Retten forkastede anbringendet fremsat af Lico Leasing og PYMAR, idet den nøjedes med at fastslå, at den omstændighed, at rederierne ikke var modtagerne af den omhandlede støtte, ikke var blevet anfægtet, og erindrede om logikken i den omtvistede afgørelse vedrørende begrundelsen for tilbagesøgningen alene fra investorerne.

100. Det skal tilføjes, at gennemførelsen af den analyse, der var krævet ifølge dette anbringende, ikke blev forhindret af de præmisser, hvorom Domstolen havde udtalt sig i dommen i sagen Kommissionen mod Spanien m.fl. I denne doms præmis 47 bemærkede Domstolen, at Kommissionens beslutning om alene at pålægge tilbagesøgning af den med det indre marked uforenelige støtte fra ØIG'ernes investorer var uden betydning for denne konklusion, hvorefter Retten med urette havde udelukket, at ØIG'erne kunne være begunstigede af disse skatteforanstaltninger. Domstolen præciserede dernæst, i samme præmis, at den ikke var forpligtet til at tage stilling til lovligheden af det nævnte påbud om tilbagesøgning i den appel, der var iværksat ved den.

101. Den appellerede dom er således efter min opfattelse behæftet med en begrundelsesmangel.

102. I lyset af disse betragtninger foreslår jeg Domstolen at fastslå, at Retten tilsidesatte sin begrundelsespligt, idet den undlod at tage stilling til det tredje appelanbringende, fremsat af Lico Leasing og PYMAR. Under disse omstændigheder skal den appellerede dom delvist ophæves.

V. Søgsmålet for Retten

103. Ifølge artikel 61, stk. 1, i statutten for Den Europæiske Unions Domstol kan Domstolen, når appellanten får medhold, og Domstolen ophæver den af Retten trufne afgørelse, træffe endelig afgørelse, hvis sagen er moden til påkendelse.

104. Jeg er af den opfattelse, at dette er tilfældet i den foreliggende sag, for så vidt som Domstolen for det første råder over alle de faktiske oplysninger, der er nødvendige for at kunne træffe afgørelse, og for det andet har alle tvistens forhold været genstand for kontradiktorisk forhandling for Retten. Man kan desuden ikke se bort fra, at denne veritable føljeton af retssager tog sin begyndelse den 25. september 2013, hvilket af hensyn til de berørte borgere gør det bydende nødvendigt, at sagen ikke endnu en gang hjemvises til Retten.

105. For så vidt angår det tredje anbringende, som Lico Leasing og PYMAR fremsatte ved Retten, og som er sammenfattet i punkt 97 i dette forslag til afgørelse, skal det indledningsvis erindres, at forpligtelsen for medlemsstaterne til gennem tilbagesøgning at ophæve en støtte, som af Kommissionen er fundet uforenelig med det indre marked, ifølge en klassisk praksis har til formål at genoprette situationen fra før støttens ydelse [31].

106. Dette formål er opnået, når den pågældende støtte, eventuelt med tillæg af morarenter, er blevet tilbagebetalt af støttemodtageren eller, mere præcist, af de virksomheder, som virkelig har modtaget den [32]. Dette indebærer, at det efterprøves, hvilke virksomheder der begunstiges af *økonomiske virkninger* som følge af den tildelte støtte.

107. Det følger heraf, at når en virksomhed har overført en del af en fordel hidrørende fra en statslig foranstaltning til en anden enhed, skal der foretages en nøjagtig kvantificering af støtten, inden den tilbagesøges fra denne virksomhed, således at virksomheden kun mister den fordel, som den har fået i forhold til sine konkurrenter, og at situationen forud for udbetalingen af støtten genoprettes. Tilbagesøgningen af et højere beløb ville svække støttemodtagerens tidligere konkurrencemæssige stilling og dermed have karakter af en sanktion, hvilket ville være uforeneligt med det grundlæggende princip for tilbagesøgning som beskrevet ovenfor.

108. I den foreliggende sag skal der tages stilling til, om den metode, som Kommissionen anvendte i den omtvistede afgørelse, førte til et krav til investorerne om at tilbagebetale et højere beløb end det, som de faktisk var blevet begunstiget med som følge af støttetildelingen, eftersom en del af dette beløb systematisk var blevet overført til rederierne af investorerne.

[31] – Dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Aer Lingus og Ryanair Designated Activity (C-164/15 P og C-165/15 P, EU:C:2016:990, præmis 89 og den deri nævnte retspraksis).

[32] – Dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Aer Lingus og Ryanair Designated Activity (C-164/15 P og C-165/15 P, EU:C:2016:990, præmis 90 og den deri nævnte retspraksis).

109. I denne henseende skal det noteres, at tilbagebetalingen af støtte normalt skal begrænses til den direkte fordel som følge af støttens tildeling og ikke kan udvides til at omfatte eventuelle indirekte fordele, som følger af denne tildeling. I en række domme har Domstolen dog fastslået, at en fordel kan tildeles andre virksomheder end dem, hvortil statsmidlerne direkte er blevet overført.

110. Jeg vil kort gennemgå disse domme med henblik på at identificere de elementer, som gør det muligt at tage hensyn til en sådan »indirekte fordel«.

111. I dommen i sagen Tyskland mod Kommissionen [33] skulle Domstolen bedømme en ordning med skattelettelser, der var fastsat i Einkommensteuergesetz (den tyske indkomstskattelov), og hvorved der blev ydet et skattefradrag til alle skattepligtige personer, der havde erhvervet andele i kapitalselskaber, som havde hjemsted og ledelse i de nye tyske delstater eller i Berlin (Tyskland), og hvori antallet af arbejdstagere ikke oversteg 250. I denne forbindelse konkluderede Domstolen i det væsentlige, at de virksomheder, der var omfattet af denne lovgivning, blev tildelt en indirekte fordel, for så vidt som investorernes eventuelle erhvervelse af andele i disse virksomheder på mere fordelagtige skattemæssige vilkår opstod som følge af den berørte medlemsstats opgivelse af et skatteprovenu, som den normalt ville have opkrævet. Domstolen tilføjede dernæst, at det mellemled, som investorernes selvstændige beslutning udgjorde, ikke kunne medføre, at denne forbindelse blev ophævet, »når den ændring af markedsbetingelserne, som fremkald[te] denne fordel, i økonomisk henseende [var] resultatet af et mistet skatteprovenu for det offentlige« [34].

112. I dommen i sagen Nederlandene mod Kommissionen [35] var der tale om en lovgivning, hvorefter nederlandske benzinforhandlere navnlig langs den tyske grænse blev tildelt en støtte med henblik på at nedbringe forskellen mellem punktafgiftstaksterne i Nederlandene og i Tyskland. Domstolen fastslog, at de store olieselskaber således fik en indirekte fordel som følge af, at der i visse eksklusive købsaftaler, der var indgået mellem disse selskaber og de nævnte benzinforhandlere, fandtes »priskontrolklausuler«, der i det væsentlige bestemte, at olieselskabet påtog sig en del af udgifterne til den rabat, som tankindehaveren ydede på pumpestedet, såfremt betingelserne på markedet gjorde en tilpasning til disse rabatter ønskelig eller nødvendig. Den nævnte indirekte fordel havde ifølge Domstolen sit grundlag i den støtte, der blev tildelt i medfør af den nederlandske lovgivning, for så vidt som denne lovgivning i praksis gjorde det unødvendigt at anvende priskontrolklausulerne [36].

113. I Mediaset-sagen konkluderede Retten og Domstolen, at en italiensk lovgivning, hvorefter forbrugere kunne få tilskud til anskaffelse af visse jordbaserede digitale dekodere, gav jordbaserede selskaber en indirekte fordel med den begrundelse, at denne lovgivning, idet den gav forbrugerne incitament til at skifte fra analog teknik til digital teknik, førte til en begrænsning af de omkostninger, som disse operatører skulle bære med henblik på at opbygge et kundegrundlag, og således gav dem mulighed for at sikre deres position på markedet [37].

114. Jeg skal nævne, at Kommissionen i punkt 116 i sin meddelelse om begrebet statsstøtte anførte, at det fremgår af denne retspraksis, at med henblik på at efterprøve, om der foreligger en indirekte fordel, »skal en foranstaltnings forventede virkninger undersøges ud fra et ex

33 – Dom af 19.9.2000 (C-156/98, EU:C:2000:467).

34 – Dom af 19.9.2000, Tyskland mod Kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467, præmis 26 og 27).

35 – Dom af 13.6.2002, Nederlandene mod Kommissionen (C-382/99, EU:C:2002:363).

36 – Dom af 13.6.2002, Nederlandene mod Kommissionen (C-382/99, EU:C:2002:363, præmis 62).

37 – Dom af 15.6.2010, Mediaset mod Kommissionen (T-177/07, EU:T:2010:233, præmis 62), og af 28.7.2011, Mediaset mod Kommissionen (C-403/10 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2011:533, præmis 76 og 77).

ante-perspektiv«, og at »der er tale om en indirekte fordel, hvis foranstaltningen er udformet på en sådan måde, at de sekundære virkninger kanaliseres videre til identificerbare virksomheder eller grupper af virksomheder« [38].

115. Samtidig med, at jeg tilslutter mig Kommissionens fortolkning, udleder jeg også af denne retspraksis, at eksistensen af en sådan fordel følger af indholdet af de gældende bestemmelser (sagen Tyskland mod Kommissionen) eller af indholdet af sådanne bestemmelser sammenholdt med den faktuelle ramme (sagen Nederlandene mod Kommissionen og Mediaset-sagen). Alene disse situationer kan ifølge Domstolen begrunde, at det fastslås, at de sekundære økonomiske virkninger af medlemsstatens afkald på skatteindtægter, som den normalt ville oppebære, kanaliseres til dem, der indirekte modtager støtte på grundlag af den undersøgte ordning.

116. Dette indebærer efter min opfattelse ligeledes, at den omstændighed, at overførslen af en del eller hele fordelen til indirekte modtagere ikke var et lovkrav, på ingen måde i sig selv fører til, at det kan udelukkes, at en sådan overførsel kan tilregnes staten.

117. På dette trin skal det efterprøves, om indholdet af de foranstaltninger, der udgør SLB-ordningen, i sig selv eller i den faktuelle ramme, hvori det indgår, kan bekræfte, at SLB-ordningen var udformet således, at dens sekundære virkninger blev kanaliseret videre til rederierne.

118. Besvarelsen af et sådant spørgsmål kræver for det første, at der tages hensyn til den særegne udformning af SLB-ordningen, hvis omdrejningspunkt er en række skatteforanstaltninger, hvis anvendelse afhænger af skatteforvaltningens udøvelse af en skønsbeføjelse ved tildelingen af en forudgående administrativ tilladelse og af en række af kontrakter, herunder i sidste ende en kontrakt, hvorved ØIG'erne udlejer et skib til rederierne inden for rammerne af et bareboatcharter, og rederierne forpligter sig til at købe skibet ved udløbet af en fastsat frist.

119. Henset til denne situation er jeg af den opfattelse, at SLB-ordningens kontraktmæssige struktur vedrører den faktuelle ramme som omhandlet i den ovennævnte retspraksis. Den statslige intervention i form af tildelingen af en tilladelse til at foretage indledende afskrivning – den egentlige adgangsnøgle til skattefordelene i SLB-ordningen – følger nemlig nødvendigvis efter etableringen af denne struktur.

120. Selv hvis det kunne påvises, at en sådan kontraktmæssig struktur i sin helhed, herunder kontrakten mellem ØIG'erne og rederierne, var genstand for en vurdering fra skatteforvaltningens side med henblik på den eventuelle tildeling af den pågældende tilladelse, ville det følge heraf, at den økonomiske fordel, som rederierne opnåede, opstod som følge af den spanske stats opgivelse af et skatteprovenu, som ellers skulle betales til den.

121. Jeg er imidlertid af den opfattelse, at der ved denne vurdering ikke kan ses bort fra den ramme af retspraksis, inden for hvilken den skal gennemføres. Retspraksis vedrørende indirekte fordele opfordrer efter min opfattelse til, at vi anvender Ciceros maksime »summum ius summa iniuria« (den højeste ret er den højeste uretfærdighed) og forkaster enhver form for overflødig formalisme, således at det sikres, at den retlige fortolkning er i overensstemmelse med den økonomiske virkelighed. Den underliggende begrundelse for denne tilgang ligger i kravet om at undgå ethvert forsøg på omgåelse af principperne for tilbagesøgning af statsstøtte, således som de er beskrevet ovenfor.

[38] – Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT 2016, C 262, s. 1).

122. Denne risiko foreligger ubestrideligt i den foreliggende sag. Alene etableringen af en støtteordning, der tillægger skatteforvaltningen en skønsbeføjelse med hensyn til valget af modtagere og til vilkårene for tildelingen af støtten, som SLB-ordningen, kan gøre det muligt for medlemsstaterne at »skjule« eksistensen af indirekte modtagere og derigennem undgå, at en del af eller hele støtten tilbagesøges fra disse modtagere [39]. Jeg skal i denne forbindelse erindre om, at den administrative praksis vedrørende tilladelsen til at foretage indledende afskrivning ikke kan tages i betragtning i forbindelse med undersøgelsen i henhold til artikel 107 TEUF, for så vidt som der er tale om et element, der pr. definition kommer efter vedtagelsen af SLB-ordningen [40].

123. Det ovenfor anførte indebærer efter min opfattelse, at den omstændighed, at der ikke påhvilede ØIG'erne en retlig forpligtelse til at overføre fordelen til rederierne, og den manglende mulighed for at tage hensyn til den administrative praksis vedrørende tildelingen af tilladelser til indledende afskrivning ikke nødvendigvis skal forhindre, at det konkluderes, at den økonomiske fordel, som rederierne opnåede som følge af betalingen til investorerne i en ØIG af en købspris for skibet med en rabat på 20-30%, kan tilregnes den spanske stat.

124. Kravet om at undgå omgåelse af principperne for tilbagesøgning af statsstøtte, der er blevet fremhævet ovenfor, skal nemlig føre til, at en sådan fortolkning forkastes, idet det anerkendes, at forbindelsen mellem en indirekte fordel og den statslige intervention kan udledes af en helhed af indicier omkring vedtagelsen af SLB-ordningen og dens funktion.

125. For det første beskrev Kommissionen i 12. betragtning til den omtvistede afgørelse selv SLB-ordningen som »en skatteplanlægningsordning, som normalt oprettes af en bank med henblik på at skabe skattefordele for investorer i en skattemæssigt transparent ØIG og *overføre en del af disse skattefordele til skibsværftet i form af en rabat på skibets pris*. Resten af fordelene beholder investorerne i en ØIG som forrentning af deres investering« [41]. Denne overførsel syntes således at være integreret i SLB-ordningen og at udgøre et af formålene med denne, idet den del af skattefordelen, der forblev hos ØIG-investorerne, blev set som et nødvendigt vederlag med henblik på at sikre deres deltagelse i ordningen som mellemled.

126. For det andet skal det nævnes, at den spanske lovgivning overlader skatteforvaltningen en skønsmargen vedrørende tilladelsen til indledende afskrivning, som er adgangsnøglen til de skattemæssige fordele hidrørende fra SLB-ordningen, således at dette skøn kan udøves under hensyn til vilkårene i kontraktforholdet mellem ØIG'ern og rederierne. I henhold til artikel 49, stk. 4, i RIS havde finansdirektoratet, der var ansvarlig for tilladelsesprocedurerne inden for økonomiministeriet, nemlig ret til at anmode om alle oplysninger og dokumenter, som det anså for nødvendige, hvilket betød, at al dokumentation vedrørende det nævnte kontraktforhold kunne indgå i de sagsakter, der blev indsendt til skatteforvaltningen. I denne forbindelse skal det fremhæves, at Kommissionen i den omtvistede afgørelses punkt 169 medgav, at den spanske skatteforvaltning med henblik på at træffe en afgørelse om tildeling af tilladelsen til indledende afskrivning vurderede økonomiske indvirkninger af den *samlede* transaktion.

[39] – Jeg skal i denne henseende erindre om, at kvalificeringen af statsstøtte ifølge fast retspraksis ikke kan afhænge af den lovgivningsteknik, som medlemsstaterne anvender. Jf. bl.a. dom af 6.10.2021, World Duty Free Group og Spanien mod Kommissionen (C-51/19 P og C-64/19 P, EU:C:2021:793, præmis 95).

[40] – Det skal nævnes, at Kommissionen i 135. og 136. betragtning til den omtvistede afgørelse anførte, at det fremgik af de spanske myndigheders eksempler, at de anmodninger om indledende afskrivning, som ØIG'er havde indgivet, i detaljer beskrev hele SLB-ordningen og indeholdt alle de relevante kontrakter og bilag med en detaljeret beregning af de samlede skattefordele og fordelingen heraf mellem rederiet (eller de nødvendige oplysninger med henblik på at foretage denne beregning) på den ene side og ØIG eller investorerne på den anden side.

[41] – Min fremhævelse.

127. For det tredje skal det efter min opfattelse fremhæves, at den kontraktmæssige struktur blev fastlagt på initiativ fra rederier, der indgik aftale med et skibsværft om bygning af et skib mod en købspris, der indeholdt en rabat svarende til 85-90% af skattefordelen hidrørende fra anvendelsen af de foranstaltninger, der indgik i SLB-ordningen, hvorefter disse rederier betalte denne lavere pris inden for rammerne af deres kontraktforhold med ØIG'erne. På denne baggrund er der efter min opfattelse rimelig grund til at antage, at der ved skatteforvaltningens undersøgelse med henblik på tildeling af tilladelse til indledende afskrivning ikke blev set bort fra kontrakten mellem ØIG'erne og rederierne, uden at tilsidesætte logikken i den kontraktmæssige struktur, der i det mindste udgjorde den nødvendige forudsætning for at blive begunstiget af de skattemæssige fordele i SLB-ordningen.

128. Det er imidlertid min opfattelse, at Kommissionens vurdering, der var begrænset til et udsnit af denne kontraktmæssige struktur, ikke på tilfredsstillende vis kan afspejle SLB-ordningens økonomiske virkninger. Denne konstatering bekræftes af den omstændighed, at Kommissionen både i sit svarskrift og i retsmødet har gjort gældende, at omstændighederne i den foreliggende sag har lighedspunkter med de omstændigheder, der var genstand for dommen i sagen Kommissionen mod Aer Lingus og Ryanair Designated Activity [42].

129. I den sag, der gav anledning til den pågældende dom, skulle Domstolen vurdere en irsk afgift, der blev pålagt luftfartsselskaberne. Denne afgift fastsatte to forskellige satser, nemlig 2 EUR pr. passager ved en flyvning til en destination beliggende inden for en afstand af højst 300 km fra Dublin lufthavn (Irland) og 10 EUR pr. passager i alle andre tilfælde, og dette afgiftsbeløb kunne overvæltes på de billetpriser, som passagererne blev tilbudt. I sin dom fastslog Domstolen, at tilbagebetalingen af den fordel, der var blevet tilført ved den nedsatte sats, nødvendiggjorde, at afgiftsmyndighederne fra de selskaber, der havde fået fordelen, tilbagesøgte differencen mellem det afgiftsbeløb, der skulle være betalt for hver af de pågældende flyvninger, og det faktisk betalte beløb, idet den økonomiske fortjeneste, som de nævnte selskaber kunne opnå gennem *udnyttelsen* af denne fordel, var uden relevans for tilbagesøgningen af støtten [43]. Logikken bag denne konklusion var, at en eventuel overvæltning af fordelen på de billetpriser, der blev tilbudt passagererne, udelukkende afhang af et kommercielt valg, som blev truffet af de selskaber, der modtog den omhandlede støtte.

130. En overførsel af denne løsning på den foreliggende sag ville imidlertid være ensbetydende med, at det fastslås, at ØIG-investorernes overførsel til rederierne af en del af den modtagne skattefordel som følge af anvendelsen af SLB-ordningen var resultatet af et kommercielt valg foretaget af investorerne, der havde besluttet at udnytte denne fordel ved hjælp af tilbuddet om at købe skibet med en rabat på ca. 30%. Der kan efter min opfattelse næppe herske tvivl om, at en sådan fortolkning er fejlagtig.

131. Som Kongeriget Spanien anførte i retsmødet, var den attraktive pris, som ØIG'erne indrømmede rederierne for købet af skibe, ikke resultatet af en reel udøvelse af førstnævntes kontraktfrihed, for så vidt som ØIG'erne opererede inden for en konstellation, hvor rentabiliteten af salget af skibet var fastsat på forhånd som følge af den kontraktmæssige struktur, navnlig den forud indgåede skibsbygningskontrakt. Disse ØIG'er havde således ganske enkelt til opgave at viderefordele skattefordelen hidrørende fra SLB-ordningen, således at en del af denne fordel tilfaldt rederierne. I denne henseende skal det noteres, at Kommissionen under

[42] – Dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Aer Lingus og Ryanair Designated Activity (C-164/15 P og C-165/15 P, EU:C:2016:990).

[43] – Dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Aer Lingus og Ryanair Designated Activity (C-164/15 P og C-165/15 P, EU:C:2016:990, præmis 92).

undersøgelsen af den omhandlede støttes forenelighed med det indre marked i den omtvistede afgørelse gentagne gange identificerede ØIG'erne som formidlere, der overførte en del af den nævnte fordel til rederierne [44].

132. I lyset af disse betragtninger foreslår jeg Domstolen at fastslå, at den del af skattefordelen, som ØIG'erne overførte til rederierne inden for rammerne af private kontrakter, der var indgået mellem disse, skal fratrækkes det beløb, der skal tilbagesøges fra investorerne i ØIG'erne, og dermed at tage det tredje anbringende, som Lico Leasing og PYMAR fremsatte ved Retten, til følge.

VI. Forslag til afgørelse

133. På baggrund af de ovenfor anførte betragtninger foreslår jeg, at Domstolen delvist ophæver Den Europæiske Unions Rets dom af 23. september 2020, Spanien m.fl. mod Kommissionen (T-515/13 RENV og T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), for så vidt som Retten tilsidesatte sin begrundelsespligt i forbindelse med sin besvarelse af det tredje anbringende fremsat af Lico Leasing SA og Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA, og at Domstolen delvist annullerer Kommissionens afgørelse 2014/200/EU af 17. juli 2013 om Spaniens støtteordning SA.21233 c/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) – Skatteordning for finansielle leasingaftaler, også kendt som den spanske leasingbeskatningsordning og, nærmere bestemt, påbuddet om tilbagesøgning for så vidt angår beregningen af den med det indre marked uforenelige støtte, der skal tilbagesøges.

[44] – Jf. navnlig 203. betragtning til den omtvistede afgørelse.