Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
PRIIT PIKAMÄE
av den 29 september 2022 [1]

Förenade målen C-649/20 P, C-658/20 P och C-662/20 P

Konungariket Spanien (C-649/20 P),
Lico Leasing SA och
Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (C-658/20 P)
mot
Europeiska kommissionen (C-649/20 P och C-658/20 P)
och
Caixabank SA
med flera
mot
Europeiska kommissionen

(C-662/20 P)

”Överklaganden – Statligt stöd – Artikel 107.1 FEUF – Stöd som beviljats av de spanska myndigheterna till vissa ekonomiska intressegrupperingar och deras investerare – Skatteordning tillämplig på vissa finansiella leasingavtal (spanska tax lease-systemet) – Selektivitet – Återkrav av stödet – Indirekt fördel”

1. Förevarande förenade mål avser de överklaganden som ingetts av Konungariket Spanien (mål C-649/20 P), Lico Leasing SA och Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (nedan kallat PYMAR) (mål C-658/20 P) och av Caixabank SA m.fl. (mål C-662/20 P) mot den av Europeiska unionens tribunal meddelade domen av den 23 september 2020, Spanien m.fl./kommissionen (T-515/13 RENV och T-719/13 RENV, EU:T:2020:434) (nedan kallad den överklagade domen), genom vilken tribunalen ogillade den talan som väckts av Konungariket Spanien om ogiltigförklaring av kommissionens beslut 2014/200/EU av den 17 juli 2013 om den stödordning SA.21233 C/11 (f.d. NN/11, f.d. CP 137/06) som Spanien har genomfört – Skatteordning tillämplig för vissa finansiella leasingavtal, även känd som ”tax lease”-systemet (nedan kallat det angripna beslutet) [2] och den talan som väckts av Lico Leasing och PYMAR om i första hand ogiltigförklaring av det angripna beslutet, i andra hand ogiltigförklaring av föreläggandet om återkrav av statligt stöd och i tredje hand ogiltigförklaring av föreläggandet om återkrav såvitt avser beräkningen av det med den inre marknaden oförenliga stöd som ska återkrävas.

[1] Originalspråk: franska.

[2] EUT L 114, 2014, s. 1.

2. Det är andra gången som domstolen har att pröva denna spanska skatteordning, som är föremål för en rad av processer vid unionsdomstolarna sedan år 2013, och som har en särskild form, eftersom dess genomförande är beroende av utövandet av ett stort utrymme för skönsmässig bedömning av skattemyndigheten.

3. I enlighet med domstolens begäran kommer förevarande förslag till avgörande att fokusera på de grunder i överklagandena som ger upphov till rättsfrågor som är mycket komplexa och viktiga för tillämpningen av bestämmelserna om statligt stöd, nämligen de som avser metoden för utvärdering av selektivitet och tolkning av rättspraxis avseende indirekt fördel vid fastställandet av det stödbelopp som ska återkrävas från de direkta mottagarna av stödet.

I. Bakgrund till tvisten

4. Till följd av klagomål om att det spanska tax lease-systemet, såsom det tillämpas på vissa finansiella leasingavtal för anskaffning av fartyg (nedan kallat tax lease-systemet), gjorde det möjligt för rederierna att köpa fartyg som byggts av spanska varv med 20–30 procents rabatt, inledde Europeiska kommissionen det formella granskningsförfarandet enligt artikel 108.2 FEUF genom beslut C(2011) 4494 slutlig av den 29 juni 2011. [3]

5. Under detta förfarande slog kommissionen fast att det spanska tax lease-systemet, fram till dagen för nämnda beslut, hade använts för transaktioner avseende konstruktion av fartyg vid varv och rederiers förvärv av dessa fartyg samt finansiering av dessa transaktioner genom en tillfällig rättslig och finansiell struktur som upprättats av en bank. Tax lease-systemet innebar att varje fartygsbeställning involverade ett rederi, ett varv, en bank, ett leasingföretag och en ekonomisk intressegruppering (EIG) bestående av banken och de investerare som köpte andelar i denna ekonomiska intressegruppering. Den sistnämnda hyrde fartyget från ett leasingföretag från början av byggandet av fartyget och hyrde sedan ut fartyget till rederiet genom ”bareboat”-charter. Den ekonomiska intressegrupperingen åtog sig att köpa fartyget efter det att leasingavtalet hade löpt ut medan rederiet åtog sig att köpa fartyget när bareboat-charterkontraktet hade löpt ut. Enligt det angripna beslutet var skattearrangemanget avsett att skapa skattefördelar till förmån för investerare i en skatterättsligt transparent ekonomisk intressegruppering och att överföra delar av dessa förmåner till rederiet i form av rabatt på fartygspriset.

6. Kommissionen konstaterade att de transaktioner som genomförts enligt tax lease-systemet kombinerade fem åtgärder som återfinns i flera bestämmelser i Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kungligt lagdekret 4/2004, genom vilket den konsoliderade versionen av lagen om bolagsskatt godkändes), av den 5 mars 2004 (nedan kallat TRLIS), [4] och Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (kungligt dekret 1777/2004, genom vilket förordningen om bolagsskatt godkändes), av den 30 juli 2004 (nedan kallat RIS). [5] Dessa fem åtgärder utgjorde i) en accelererad avskrivning av hyrda tillgångar enligt artikel 115.6 i TRLIS, ii) skönsmässig tillämpning av tidig avskrivning av hyrda tillgångar som följer av artikel 48.4 och artikel 115.11 i TRLIS och artikel 49 i RIS, iii) bestämmelser om ekonomiska intressegrupperingar, iv) ordningen för tonnageskatt i artiklarna 124–128 i TRLIS och bestämmelserna i artikel 50.3 i RIS.

[3] EUT C 276, 2011, s. 5.

[4] BOE nr 61, av den 11 mars 2004, s. 10951.

[5] BOE nr 189, av den 6 augusti 2004, s. 37072.

7. Enligt artikel 115.6 i TRLIS startade den accelererade avskrivningen av de hyrda tillgångarna på det datum då tillgången togs i drift, det vill säga inte före tillgången levererades och leasingtagaren började använda den. Enligt artikel 115.11 i TRLIS kunde dock finansministeriet på formell begäran av leasingtagaren bestämma ett tidigare startdatum för avskrivning. Enligt artikel 115.11 i TRLIS uppställdes två allmänna villkor för en sådan tidig avskrivning. De särskilda villkor som gällde för ekonomiska intressegrupperingar fanns i artikel 48.4 i TRLIS. Det förfarande för godkännande som föreskrevs i artikel 115.11 i TRLIS beskrevs i detalj i artikel 49 i RIS.

8. Ordningen för tonnageskatt godkändes under 2002 som ett statligt stöd som var förenligt med den inre marknaden i enlighet med gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport av den 5 juli 1997 (EGT C 205, 1997, s. 5), ändrad den 17 januari 2004 (EUT C 13, 2004, s. 3) genom kommissionens beslut K(2002) 582 slutlig av den 27 februari 2002 om det statliga stöd N 736/2001 som Spanien genomfört – System för tonnagebaserad beskattning av rederier (EUT C 38, 2004, s. 4). I detta system beskattas de företag som är inskrivna i något av registren över rederier och som fått ett godkännande från skattemyndigheten för det ändamålet inte på grundval av deras vinster och förluster, utan på grundval av tonnage. Den spanska lagstiftningen ger de ekonomiska intressegrupperingarna rätt att skriva in sig i något av dessa register, även om de inte är rederier.

9. I artikel 125.2 i TRLIS föreskrevs ett särskilt förfarande för fartyg som redan förvärvats vid tidpunkten för övergången till ordningen för tonnageskatt och begagnade fartyg som förvärvats när företaget redan omfattades av detta system. Vid normal tillämpning av denna ordning beskattades potentiell vinst när objektet började omfattas av ordningen för tonnageskatt och beskattningen av vinsten, även om den var fördröjd, skulle äga rum senare när fartyget såldes eller demonterades. Med undantag från denna bestämmelse föreskrevs emellertid i artikel 50.3 i RIS att när fartyg köptes genom en köpoption som ingick i ett leasingkontrakt som godkänts av skattemyndigheterna skulle de anses vara nya, inte begagnade fartyg enligt artikel 125.2 i TRLIS, oavsett om de redan hade skrivits av, vilket innebar att eventuella vinster inte beskattades. Detta undantag, som kommissionen inte underrättats om, tillämpades endast på särskilda leasingkontrakt som skattemyndigheterna hade godkänt inom ramen för ansökningar om tillämpning av tidig avskrivning enligt artikel 115.11 i TRLIS, det vill säga för leasade nybyggda fartyg som anskaffats genom tax lease-transaktioner och – med ett undantag – från spanska varv.

10. Genom tillämpning av samtliga dessa åtgärder erhöll den ekonomiska intressegrupperingen skattefördelarna i två skeden. I ett första skede tillämpades en tidig och accelererad avskrivning av det leasade fartyget enligt det normala systemet för företagsbeskattning, vilket ledde till betydande förluster för de ekonomiska intressegrupperingarna som, med anledning av grupperingarnas skattemässiga transparens, kan dras av från investerarens egna intäkter i proportion till dennes andel i den ekonomiska intressegrupperingen. Även om denna tidiga och accelererade avskrivning av kostnaden för fartyget normalt kompenseras av ökad skatt som betalas när fartyget är fullständigt avskrivet eller när fartyget säljs och skapar ett mervärde, behålls den skattenedsättning som följer av de ursprungliga förlusterna för investerarna i ett andra skede, eftersom den ekonomiska intressegrupperingen kom att omfattas av ordningen för tonnageskatt, som möjliggjorde ett fullständigt undantag av vinster från försäljning av fartyget till rederiet.

11. Trots att tax lease-systemet ansågs vara en skatteordning analyserade kommissionen också var och en av de aktuella åtgärderna. I det omtvistade beslutet slog kommissionen fast att bland dessa åtgärder utgjorde åtgärderna enligt artikel 115.11 i TRLIS avseende tidig avskrivning av hyrda tillgångar, åtgärderna till följd av tillämpningen av ordningen för tonnageskatt på icke-stödberättigade företag, fartyg eller verksamheter och åtgärderna enligt artikel 50.3 i RIS

(nedan kallade skatteåtgärderna i fråga) statligt stöd till de ekonomiska intressegrupperingarna och deras investerare, olagligen genomfört av Konungariket Spanien från och med den 1 januari 2002 i strid mot artikel 108.3 FEUF. Kommissionen angav att skatteåtgärderna i fråga var oförenliga med den inre marknaden, utom i den utsträckning som stödet motsvarade en marknadsmässig ersättning för förmedling av finansiella investerare och det kanaliserades till sjötransportföretag som är stödberättigade enligt riktlinjerna för sjöfart. Kommissionen beslutade att Konungariket Spanien skulle avskaffa denna stödordning i den mån den är oförenlig med den inre marknaden och återkräva det oförenliga stödet från de investerare i ekonomiska intressegrupperingar som har gynnats av stödet, utan att sådana mottagare har möjlighet att överföra återkravsbördan till andra personer. Kommissionen beslutade emellertid att det inte skulle göras något återkrav av stöd som beviljats som en del av finansieringstransaktioner för vilka de behöriga nationella myndigheterna hade åtagit sig att bevilja åtgärderna genom en lagligen bindande akt som antagits före den 30 april 2007, dagen för offentliggörandet i *Europeiska unionens officiella tidning* av beslut 2007/256/EG av den 20 december 2006 om den stödordning som Frankrike har genomfört enligt artikel 39 CA i den allmänna skattelagstiftningen – Statligt stöd C-46/04 (f.d. NN 65/04) (EUT L 112, 2007, s. 41).

II. Förfarandet före överklagandet och den överklagade domen

12. Genom ansökningar som inkom till tribunalens kansli den 25 september respektive den 30 december 2013 väckte Konungariket Spanien, å ena sidan, och Lico Leasing och PYMAR, å andra sidan, talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet. De två målen förenades såvitt avsåg domen.

13. Tribunalen ogiltigförklarade det omtvistade beslutet genom dom av den 17 december 2015, Spanien m.fl./kommissionen (T-515/13 och T-719/13, EU:T:2015:1004). Kommissionen överklagade domen till domstolen, som upphävde tribunalens dom genom dom av den 25 juli 2018, kommissionen/Spanien m.fl. (C-128/16 P, nedan kallad domen i målet kommissionen/Spanien m.fl., EU:C:2018:591), återförvisade målet till tribunalen, förordnade att beslut om rättegångskostnader skulle meddelas senare och slog fast att intervenienterna i målet om överklagande skulle bära sina rättegångskostnader.

14. I den dom som meddelades till följd av denna återförvisning underkände tribunalen invändningen om att prövningen av om huruvida tax lease-systemet var av selektiv karaktär var felaktig, genom att i huvudsak slå fast att skattemyndighetens omfattande utrymme för skönsmässig bedömning för att meddela ett godkännande för tidig avskrivning var tillräckligt för att tax lease-systemet skulle kunna kvalificeras som selektivt i sin helhet. Tribunalen underkände även grunden om åsidosättande av principerna för återkrav genom den metod som användes för att beräkna beloppet för det med den inre marknaden oförenliga stödet, genom att slå fast att kommissionen inte hade begått något fel när den beslutade att stödet skulle återkrävas i dess helhet från dem som hade investerat i de ekonomiska intressegrupperingarna, trots att en del av fördelen hade överförts till tredje man.

15. Tribunalen ogillade därefter talan i dess helhet.

III. Parternas yrkanden och förfarandet vid domstolen

16. Konungariket Spanien har i sitt överklagande i mål C-649/20 P yrkat att domstolen ska upphäva den överklagade domen, slutligt avgöra målet och därvid ogiltigförklara det omtvistade beslutet och förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

17. Kommissionen har yrkat att domstolen ska ogilla överklagandet och förplikta Konungariket Spanien att ersätta rättegångskostnaderna.

18. Genom deras överklagande i mål C-658/20 P har Lico Leasing och PYMAR yrkat att domstolen ska upphäva den överklagade domen, ogiltigförklara det omtvistade beslutet och förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

19. Caixabank m.fl. har framställt samma yrkanden.

20. Kommissionen har yrkat att överklagandet ska ogillas och att Lico Leasing, PYMAR och Caixabank m.fl. ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

21. Caixabank m.fl. har genom sitt överklagande i mål C-662/20 P yrkat att domstolen ska upphäva den överklagade domen, ogiltigförklara det omtvistade beslutet, särskilt artikel 1.1 i beslutet och, i andra hand, artikel 4.1 i beslutet, och förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

22. Decal España SA, som genom beslut av domstolens ordförande av den 2 augusti 2021, tilläts att intervenera till stöd för Caixabank m.fl.:s yrkanden, har framställt samma yrkanden.

23. Kommissionen har yrkat att överklagandet ska avvisas och i andra hand ogillas, samt att Caixabank m.fl. och Decal España ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

24. Genom beslut från domstolens ordförande av den 26 april 2022 förenades de tre målen (C-649/20 P, C-658/20 P och C-662/20 P) i enlighet med artikel 54 i domstolens rättegångsregler, vad gäller det muntliga förfarandet och domen.

25. Konungariket Spanien, Lico Leasing, Caixabank m.fl., Decal España och kommissionen yttrade sig vid förhandlingen den 15 juni 2022.

IV. Överklagandet

26. I enlighet med domstolens begäran kommer förevarande förslag till avgörande att fokusera på grunden avseende det påstådda stödets selektiva karaktär (den andra grunden i mål C-649/20 P, den första grunden i mål C-658/20 P och den första grunden i mål C-662/20 P) och fastställandet av det stödbelopp som ska återkrävas (den fjärde grunden i mål C-649/20 P, den fjärde grunden i mål C-658/20 P och den tredje grunden i mål C-662/20 P).

A. Den andra grunden i mål C-649/20 P, den första grunden i mål C-658/20 P och den första grunden i mål C-662/20 P

1. Kort sammanfattning av parternas argument

27. Den andra grunden som Konungariket Spanien har åberopat i mål C-649/20 P, liksom de första grunderna som har åberopats av Lico Leasing och PYMAR i mål C-658/20 P och Caixabank m.fl. i mål C-662/20 P, syftar till att i flera avseenden kritisera den analys av tax lease-systemets selektivitet som har gjorts i den överklagade domen.

2. Upptagande till sakprövning

28. Kommissionen anser att dessa grunder inte kan tas upp till sakprövning, eftersom de innebär att en mer omfattande tvist anhängiggörs vid domstolen än den som tribunalen hade att pröva, eftersom sökandena i sin talan i första instans aldrig har påstått att det omtvistade beslutet var felaktigt på grund av att kommissionen inte hade undersökt tax lease-systemets selektivitet genom bedömningen i tre steg, eller att kommissionen hade begått ett fel genom att underlåta att definiera referensramen eller göra en jämförelse med de aktörer som befann sig i en situation som var jämförbar med den i vilken mottagarna befann sig.

29. Denna invändning om rättegångshinder kan enligt min mening inte godtas.

30. Även om det följer av fast rättspraxis att domstolen i ett mål om överklagande endast är behörig att pröva tribunalens rättsliga bedömning av de grunder som har åberopats vid tribunalen,[6] är det också fast rättspraxis att en klagande inför domstolen kan åberopa grunder som följer av den överklagade domen och som syftar till att bestrida domens rättsliga grund.[7]

31. Även om det antas att de aktuella grunderna inte hade prövats i första instans, ska det konstateras att tribunalen, i punkterna 87–102 i den överklagade domen, prövade frågan huruvida kommissionen hade gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att underlåta att göra en bedömning i tre steg. Såsom jag kommer att förklara närmare i nästa avsnitt i förevarande förslag till förhandsavgörande, ansåg tribunalen i huvudsak att den inom ramen för denna prövning kunde begränsa sig till att kontrollera huruvida skattemyndigheterna förfogade över ett utrymme för skönsmässig bedömning när den meddelade ett godkännande till tidig avskrivning, vilket var tillräckligt för att tax lease-systemet skulle vara selektivt i sin helhet. Av detta följer att grunderna i fråga har sin grund i den överklagade domen.

32. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen slår fast att den andra grunden i mål C-649/20 P, den första grunden i mål C-658/20 P och den första grunden i mål C-662/20 P kan tas upp till sakprövning.

6 Dom av den 6 oktober 2021, World Duty Free Group och Spanien/kommissionen (C-51/19 P och C-64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

7 Dom av den 6 oktober 2021, Sigma Alimentos Exterior/kommissionen (C-50/19 P, EU:C:2021:792, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

3. Prövning i sak

a) Avsaknaden av en bedömning i tre steg

33. Det bör för det första erinras om att tribunalen i punkt 87 i den överklagade domen konstaterade att kommissionen i det omtvistade beslutet inte hade genomfört den bedömning i tre steg som krävs för att ett stöd ska kunna klassificeras som selektivt, utan att den hade angett att tax lease-systemet i sin helhet var selektivt, dels på grund av att skattemyndigheten förfogade över ett utrymme för skönsmässig bedömning när den, på grundval av oprecisa villkor, meddelade ett godkännande för tidig avskrivning, dels på grund av att skattemyndigheten endast godkände tax lease-operationer som var avsedda att finansiera havsgående fartyg. I samma punkt i den överklagade domen konstaterade tribunalen vidare att kommissionen vid förhandlingen hade gjort gällande att det förhållandet att skattemyndigheten förfogade över ett sådant utrymme för skönsmässig bedömning i sig var tillräckligt för att tax lease-systemet som helhet skulle betraktas som selektivt. Den har därför i punkterna 88–102 i den överklagade domen fokuserat sin analys av selektiviteten på den sistnämnda rättsliga frågan.

34. Det bör inledningsvis noteras att denna tolkning av det omtvistade beslutet har kritiserats av Caixabank (med stöd av Decal). Enligt Caixabank ansåg tribunalen att kommissionen i skäl 156 i detta beslut hade grundat förekomsten av selektivitet på två alternativa typer av resonemang, nämligen ett som grundar sig på skattemyndighetens utrymme för skönsmässig bedömning och det andra på tax lease-systemets sektoriella karaktär, så att det förhållandet att det inte gjordes någon bedömning i tre steg inte påverkade förekomsten av nämnda utrymme för skönsmässig bedömning. Kommissionen har däremot inte framställt dessa två delar som två alternativa resonemang, utan som oskiljaktiga delar av ett och samma resonemang som leder till slutsatsen att tax lease-systemets är sektoriellt selektivt. Caixabank m.fl. har således gjort gällande att tribunalen har gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att ersätta motiveringen i det omtvistade beslutet med sin egen motivering.

35. Detta argument följer enligt min mening av en alltför formalistisk tolkning av det omtvistade beslutet.

36. Användningen av begreppen ”dels” och ”dels” i punkt 87 i den överklagade domen innebär inte, såsom Caixabank m.fl. har hävdat, att tribunalen fann att kommissionen hade dragit slutsatsen att selektivitet förelåg på grundval av två alternativa resonemang.

37. Tvärtom återges i denna punkt i den överklagade domen exakt det rättsliga resonemanget i skäl 156 i det omtvistade beslutet, nämligen att selektiviteten av tax lease-systemets i sin helhet uteslutande är beroende av att den skattemyndighet till vilken en ansökan om godkännande för tidig avskrivning har framställts förfogar över ett utrymme för skönsmässig bedömning. Med hänsyn till detta utrymme för skönsmässig bedömning, som grundade sig på de vaga kriterierna i den lagstiftning som skattemyndigheten baserade sig på för att meddela godkännande för tidig avskrivning, angavs det i detta skäl att endast de ekonomiska intressegrupperingar som genomförde tax lease-operationer som var avsedda att finansiera havsgående fartyg hade tillgång till alla de skattefördelar som följer av tax lease-systemet. Enbart förekomsten av ett sådant utrymme för skönsmässig bedömning var enligt det omtvistade beslutet följaktligen tillräckligt för att dra slutsatsen att tax lease-systemet var selektivt.

38. Av dessa överväganden följer att tribunalen, långt ifrån att ersätta motiveringen i det omtvistade beslutet med sin egen motivering, i punkt 87 i den överklagade domen endast har använt sig av en berättigad handlingsfrihet vid tolkningen av beslutet. [8]

39. Sökandena har i huvudsak gjort gällande att tribunalen har underlåtit att fastställa referensramen och göra en bedömning i tre steg som domstolen har föreskrivit, vilken består i att slå fast vilket som var det allmänna skattesystemet, att bedöma huruvida den berörda åtgärden är selektiv genom att den ger upphov till skillnader mellan aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation och att undersöka huruvida medlemsstaten har styrkt att åtgärden var berättigad med hänvisning till beskaffenheten av eller strukturen hos det system i vilket den ingick.

40. Konungariket Spanien har bland annat gjort gällande att tribunalen därigenom har åsidosatt domen i målet kommissionen/Spanien m.fl., eftersom domstolen i den domen krävde att tribunalen skulle bedöma tax lease-systemets selektivitet i tre steg.

41. Jag anser, i likhet med kommissionen, att domstolen inte har avsett att föreskriva en sådan bedömning.

42. Först och främst måste de punkter som Konungariket Spanien anfört till stöd för sitt påstående sättas in i sitt sammanhang. I domen i målet kommissionen/Spanien m.fl. bemötte domstolen argumentet att tribunalen felaktigt hade slagit fast att skatteförmåner som beviljas för investeringar i en viss tillgång, med uteslutande av andra varor eller andra former av investeringar, inte gör dem selektiva med avseende på investerare, eftersom transaktionen är öppen för alla företag.

43. I detta avseende förklarade domstolen för det första, i punkt 67 i domen i målet kommissionen/Spanien m.fl., att tribunalens bedömning byggde på den felaktiga premissen att investerarna, och inte de ekonomiska intressegrupperingarna, kunde anses vara mottagare av de fördelar som följer av de aktuella skattebestämmelserna och att det därför endast var i förhållande till investerarna som villkoret avseende selektivitet skulle tillämpas. I punkterna 68–71 i denna dom konstaterade domstolen därefter att tribunalen för övrigt hade gjort en felaktig bedömning av selektiviteten genom att slå fast att de fördelar som erhållits av de investerare som deltagit i tax lease-transaktionerna inte var selektiva då dessa var tillgängliga på samma villkor för alla företag utan åtskillnad. Enligt domstolen borde tribunalen ha gjort den bedömning i tre steg som följer av domen i målet kommissionen/World Duty Free Group m.fl. [9] genom att bland annat undersöka huruvida kommissionen hade styrkt att dessa skatteåtgärder till följd av sina faktiska effekter medförde en skillnad i behandling av olika aktörer, som mot bakgrund av det mål som eftersträvas med tax lease-systemet i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation.

44. Enligt min mening följer det av dessa punkter i den överklagade domen att bedömningen i tre steg ansågs vara nödvändig, eftersom tribunalen hade identifierat investerarna som mottagare av de fördelar som följde av tax lease-systemet. Denna tolkning stöds av det samband som domstolen har fastställt mellan en sådan (felaktig) identifiering av mottagarna och den felaktiga rättstillämpning som består i att det inte gjorts någon bedömning i tre steg, vilket användningen av uttrycket ”för övrigt” i början av punkt 68 i den domen vittnar om.

8 Se dom av den 26 mars 2020, Larko/kommissionen (C-244/18 P, EU:C:2020:238, punkterna 104 och 105).

9 Dom av den 21 december 2016 (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981).

45. Det bör också noteras att domstolen i punkt 58 i domen i målet kommissionen/Spanien m.fl. konstaterade att tribunalen hade gjort en felaktig rättstillämpning genom att inte undersöka huruvida systemet för godkännande för tidig avskrivning ger skattemyndigheten ett utrymme för skönsmässig bedömning som är ägnad att gynna verksamhet som bedrivs av de ekonomiska intressegrupperingar som deltar i tax lease-system eller som leder till gynnande av sådan verksamhet. Domstolen tycks därvid enligt min mening ha avsett att uttryckligen anmoda tribunalen att göra en sådan prövning. Tribunalen efterkom till fullo denna anmodan i punkterna 88–102 i den överklagade domen.

46. Under dessa omständigheter kan det inte anses att tribunalen gjorde sig skyldig till en felaktig rättstillämpning vad gäller den metod som använts för att pröva selektiviteten, trots att den iakttog den ram för bedömning som det erinrats om i punkt 36 ovan.

47. När det gäller sökandenas argument som mer allmänt avser den omständigheten att tribunalen inte har kritiserat avsaknaden av en bedömning i tre steg i det omtvistade beslutet, ska det redan från början påpekas att denna bedömning gjordes för att avslöja den selektivitet som doldes genom förmånliga skatteåtgärder som alla företag kan förefalla vara berättigade till. Den består i att fastställa huruvida tillämpningen av sådana åtgärder med allmän giltighet utgör en oberättigad diskriminering av de företag som uppfyller villkoren för att erhålla förmånen och de företag som inte uppfyller dem.

48. Bestämmelserna i den spanska lagstiftningen varigenom åtgärderna i tax lease-systemet infördes gav ekonomiska intressegrupperingar möjlighet att ansöka om att omfattas av tidig avskrivning. De gjorde det möjligt för dem att bli inskrivna i det särskilda registret över rederier – under förutsättning att de bedrev en verksamhet som innebar att ett fartyg ställdes till förfogande för tredje part genom bareboat-charter – och därmed att få rätt att betala skatt inom ramen för ordningen för tonnageskatt. De gjorde det slutligen möjligt för dem att dra fördel av skattebefrielsen för de vinster som följde av försäljningen av fartyget.

49. De aktuella åtgärderna skulle således enligt min mening kunna tolkas så, att de tillhör kategorin åtgärder som a priori är allmänna. Det kan i synnerhet hävdas att dessa åtgärder ledde till att de ekonomiska intressegrupperingarna beviljades en skattefördel enbart av det skälet att identiteten och strukturen i deras verksamheter definierades utifrån strävan efter att erhålla en sådan fördel. Det rör sig då om en fördel som i princip är tillgänglig för alla ekonomiska aktörer som önskar bedriva en strategi för skatteoptimering, vilket gör det nödvändigt att göra en bedömning i tre steg för att fastställa om den eventuellt är selektiv.

50. Jag anser dock att åtgärderna i tax lease-systemet i det aktuella fallet inte kan kvalificeras som a priori allmänna åtgärder, eftersom det faktum att kriterierna för att kunna omfattas av dem var uppfyllda inte systematiskt ledde till att det var möjligt att komma i åtnjutande av de skatteförmåner som föreskrivs i dessa åtgärder. Såsom nämns ovan var beviljandet av dessa fördelar i själva verket beroende av att dessa företag först fick ett godkännande till göra tidiga avskrivningar, vilket beviljades av skattemyndigheten inom ramen för ett omfattande utrymme för skönsmässig bedömning.

51. Detta utrymme för skönsmässig bedömning, som regleras av vaga kriterier som helt saknar objektiv karaktär, gjorde det möjligt för skattemyndigheten att avgöra vem som ska komma i åtnjutande av tidig avskrivning eller villkoren för denna avskrivning, vilket enligt domstolens fasta

praxis [10] gör det möjligt att anse att selektivitetskriteriet är uppfyllt.

52. Härav följer enligt min mening att en bedömning i tre steg, inklusive fastställandet av referensramen (eller ”normal beskattning” på skatteområdet), inte är berättigad i förevarande fall. Ett sådant fastställande är nämligen endast nödvändigt för att fastställa huruvida det eventuellt finns en *bestämmelse som avviker* från den skatteordning som är tillämplig på samtliga företag som omfattas av dess tillämpningsområde. Det förefaller mig emellertid uppenbart att när skattemyndigheten enligt den nationella lagstiftningen har ett sådant utrymme för skönsmässig bedömning som det som är i fråga i de nationella målen, kommer utövandet av en sådan befogenhet nödvändigtvis avvika från *varje* i förväg fastställd referensram.

53. Det ska i detta hänseende tilläggas att domstolens dom i målet P, i motsats till vad sökandena har hävdat, inte på något sätt förespråkar en bedömning i tre steg för det fall beviljandet av skatteförmånen är beroende av ett godkännande från en behörig nationell myndighet. Även om det framgår att domstolen i den domen upptog sitt resonemang om utrymme för skönsmässig bedömning i det andra steget (förekomsten av ett undantag) och det tredje steget (huruvida en a priori selektiv åtgärd är berättigad), [11] kvarstår det faktum att domstolen inte i förväg fastställde referensramen, trots de tvivel som den nationella domstolen i detta avseende hade uttryckt i sitt beslut om hänskjutande. [12]

54. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att överklagandet inte kan vinna bifall såvitt avser dessa olika argument som sökandena anfört.

b) Avsaknaden av en bedömning avseende skattemyndighetens utövande av sitt utrymme för skönsmässig bedömning

55. Sökandena har för det andra ifrågasatt tribunalens bedömning av skattemyndighetens utrymme för skönsmässig bedömning i samband med godkännande för tidig avskrivning. De har bland annat kritiserat tribunalen för att inte ha undersökt huruvida skattemyndighetens utrymme för skönsmässig bedömning i praktiken på ett oberättigat sätt hade lett till att vissa aktörer behandlades förmånligare än andra som befann sig i en jämförbar situation.

56. Det är lämpligt att inledningsvis sammanfatta tribunalens resonemang i de relevanta punkterna i den överklagade domen. I punkt 88 i den överklagade domen erinrade tribunalen, mot bakgrund av rättspraxis, bland annat om att förekomsten av ett system för godkännande inte i sig innebär att det föreligger en selektiv åtgärd och att utövandet av utrymmet för skönsmässig bedömning, när de behöriga myndigheterna förfogar över ett stort utrymme för skönsmässig bedömning att bestämma vilka som omfattas av åtgärden och villkoren för den beviljade åtgärden, däremot ska anses gynna vissa företag eller vissa produktioner i jämförelse med andra som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till det eftersträvade målet.

57. Efter att i punkterna 89–100 i den överklagade domen ha granskat de lagar och andra författningar som reglerar det aktuella systemet för godkännande, bemötte tribunalen därefter vissa specifika argument som framförts av parterna.

[10] Se dom av den 26 september 1996, Frankrike/kommissionen (C-241/94, EU:C:1996:353, punkt 23), dom av den 29 juni 1999, DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, punkt 27), och dom av den 1 december 1998, Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, punkt 40).

[11] Dom av den 18 juli 2013, P (C-6/12, nedan kallad domen i målet P, EU:C:2013:525, punkterna 22–27).

[12] Se domen i målet P, punkt 13.

58. Den konstaterade bland annat, såsom kommissionen påpekat i det omtvistade beslutet, att detta system grundade sig på ett godkännande på förhand, snarare än på en ren anmälan, på grundval av vaga kriterier, som krävde en tolkning från skattemyndigheten, som inte hade offentliggjort riktlinjer. Tribunalen anmärkte därefter att skattemyndigheten, i enlighet med dessa bestämmelser, hade rätt att begära alla uppgifter och handlingar som den ansåg lämpliga, däribland uppgifter om de positiva effekterna för ekonomin och sysselsättningen i Spanien som avtalen om fartygsbyggnad medförde. Tribunalen noterade vidare att skattemyndigheten inte bara kunde bevilja eller avslå godkännandet utan även fastställa startdatum för avskrivningen till ett annat datum än det som den skattskyldige föreslagit, utan att ge några ytterligare detaljer. Detta gav skattemyndigheten ett stort utrymme för skönsmässig bedömning.

59. Tribunalen fann slutligen, i punkt 100 i den överklagade domen, att dessa inslag av skönsmässighet kunde gynna mottagarna i förhållande till andra skattskyldiga som i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation, eftersom det kan tänkas att andra ekonomiska intressegrupperingar eller andra företag som bedrev sin verksamhet i andra sektorer eller i andra former inte skulle ha fått göra tidig avskrivning på samma villkor. Den konstaterade även att det, med hänsyn till att de bestämmelser som var föremål för dess prövning i sig var godtyckliga, saknade betydelse huruvida tillämpningen av dem de facto var skönsmässig eller inte.

60. I motsats till vad Konungariket Spanien har hävdat, ska det påpekas att tribunalen inte gjorde någon åtskillnad mellan selektivitet de jure och selektivitet de facto. Tribunalen gjorde inte någon sådan åtskillnad utan avsåg endast att precisera att eftersom tax lease-systemets selektivitet hade erkänts på grund av de skönsmässiga inslag som följer av det system med godkännande på förhand som föreskrivs i den tillämpliga lagstiftningen, saknade frågan huruvida detta system faktiskt hade tillämpats skönsmässigt relevans i praktiken.

61. Sistnämnda konstaterande från tribunalens sida har starkt bestritts av sökandena, såväl i deras inlagor som under förhandlingen, med motiveringen att enbart den omständigheten att de nationella myndigheterna enligt lag har tillerkänts ett utrymme för skönsmässig bedömning enligt rättspraxis inte gör det möjligt att presumera att ett sådant stödsystem som det som är aktuellt i förevarande mål är selektivt. Varje annan tolkning skulle vara felaktig och skulle enligt dem utgöra ett prejudikat som har negativa systematiska effekter på bestämmelserna om statligt stöd.

62. Det bör i detta skede noteras att sökandena inte har ifrågasatt bedömningen att tax lease-systemet utgör en stödordning. Även om det endast sällan hänvisas till detta i det omtvistade beslutet och i den överklagade domen, eftersom kommissionen och tribunalen har föredragit att beteckna tax lease-systemet som ett ”system” som består av olika åtgärder som är oskiljaktigt förbundna med varandra, framgår denna beteckning av beslutsdelen i det omtvistade beslutet och av det resonemang som förts i den överklagade domen.

63. Detta måste beaktas vid bedömningen av sökandenas påstående, som grundar sig på domen i målet P, att den praktiska tillämpningen av de skatteåtgärder som tax lease-systemet utgör måste vara föremål för en bedömning för att i förekommande fall klassificeras som selektiv.

64. Det bör kort erinras om omständigheterna i det mål som gav upphov till den domen. I den finländska skattelagstiftningen föreskrevs att ett bolags förluster inte kunde dras av om över hälften av aktierna eller andelarna däri under eller efter förluståret har bytt ägare till följd av något annat förvärv än arv eller testamente. Skattemyndigheten kunde emellertid av särskilda skäl på ansökan bevilja rätt att göra ett sådant avdrag när det var påkallat med hänsyn till

samfundets eller sammanslutningens fortsatta verksamhet. De ”särskilda skäl” som berättigade beviljandet av ett sådant undantagstillstånd räknades upp i en anvisning som nämnda myndighet offentliggjorde och inbegrep bland annat ”särskilda sysselsättningsverkningar”.

65. I sin dom erinrade domstolen i huvudsak om att när de behöriga myndigheterna däremot har ett omfattande utrymme för skönsmässig bedömning för att avgöra vilka som ska få förmåner eller vilka villkor som ska gälla för den åtgärd som beviljats på grundval av kriterier som är främmande för skattesystemet, ska utövandet av denna befogenhet anses gynna ”vissa företag eller viss produktion” i förhållande till andra företag eller annan produktion. Den tillade att utövandet av detta utrymme för skönsmässig bedömning är motiverat om det kringskärs av objektiva kriterier vilka inte är främmande för nämnda skattesystem. [13]

66. Det var på grund av de heterogena kriterier som omgärdar den finländska skattemyndighetens befogenheter, vilka alla är objektiva och inneboende i det skattesystem som var föremål för prövning med undantag för det som avser ”särskilda sysselsättningsverkningar”, som domstolen fann det nödvändigt att i domen precisera att selektiviteten förutsätter ”kännedom om innehållet i relevanta rättsregler men också en prövning av dessas räckvidd baserad på *administrativ praxis och domstolspraxis* samt på uppgifter om hur omfattande dessa regler är när det gäller vilka personer som täcks av reglerna”. [14]

67. Jag anser att tribunalen även gick längre i domen kommissionen/Fútbol Club Barcelona. [15]

68. I den domen slog domstolen fast att kommissionen, när det gäller en stödordning, är skyldig att genomföra sin prövning enligt artikel 107.1 FEUF i form av en prövning på förhand, som görs utifrån de uppgifter som var tillgängliga när den aktuella ordningen antogs. [16] Kommissionen behöver enligt domstolen nämligen endast visa att en stödordning ”kan gynna stödmottagarna genom att kontrollera att denna ordning, med beaktande av dess särdrag, vid tidpunkten för dess antagande kan leda till en lägre beskattning än den som följer av tillämpningen av den allmänna skattelagstiftningen”. [17] Domstolen har i detta avseende förklarat att kommissionens prövning i enlighet med artikel 107.1 FEUF inte kan gynna de medlemsstater som utbetalar stöd i strid med artikel 108.3 FEUF, till nackdel för de medlemsstater som i enlighet med denna bestämmelse anmäler planerade stöd och underlåter att genomföra dem i avvaktan på kommissionens slutliga beslut. Även om det nämligen ankom på kommissionen att kontrollera huruvida en selektiv fördel uppstått på grundval av en bedömning av skattemyndighetens praxis inom ramen för en stödordning som grundar sig på ett skönsmässigt godkännande, kan den berörda medlemsstaten inte på planeringsstadiet anmäla de åtgärder som omfattas av en sådan ordning. Den är däremot skyldig att invänta skattemyndighetens genomförande av stödordningen, vilket med nödvändighet förutsätter att olagligt stöd har beviljats före anmälan. [18]

[13] Domen i målet P, punkterna 24–27.

[14] Domen i målet P, punkt 20. Min kursivering.

[15] Dom av den 4 mars 2021, kommissionen/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, nedan kallad domen i målet kommissionen/Fútbol Club Barcelona, EU:C:2021:169).

[16] Domen i målet kommissionen/Fútbol Club Barcelona, punkt 86.

[17] Domen i målet kommissionen/Fútbol Club Barcelona, punkt 87.

[18] Domen i målet kommissionen/Fútbol Club Barcelona, punkterna 92 och 93).

69. Under dessa omständigheter strider förekomsten av en skyldighet för kommissionen att bedöma stödordningarna i efterhand, såsom den följer av den tolkning som sökandena har föreslagit, mot denna rättspraxis, vilken syftar till att skydda en av de grundläggande beståndsdelarna i systemet för kontroll av statligt stöd, nämligen anmälningsskyldigheten enligt fördraget. [19]

70. Härav följer att tribunalen, såsom Konungariket Spanien har gjort i sitt överklagande, inte kan klandras för att inte ha angett någon administrativ praxis som visar att skattemyndighetens möjlighet att fastställa ett annat startdatum för tidig avskrivning specifikt gynnade de ekonomiska intressegrupperingarna. Såsom jag har förklarat ovan var det nämligen inte nödvändigt att hänvisa till administrativ praxis, eftersom det i den överklagade domen slogs fast att skattemyndigheten hade ett omfattande utrymme för skönsmässig bedömning med avseende på godkännande för tidig avskrivning. [20]

71. Caixabank m.fl. gjorde vid förhandlingen gällande att domen i målet DM Transport, [21] i motsats till vad som framgår av den överklagade domen, inte krävde en tolkning enligt vilken en stödordnings selektivitet endast följer av att det finns ett omfattande utrymme för skönsmässig bedömning. Enligt Caixabanks tolkning av den domen avsåg domstolen endast att slå fast att förekomsten av denna befogenhet *kan* medföra att en a priori allmän åtgärd ska anses vara selektiv. I det avseendet ska det påpekas att domstolen i det mål som gav upphov till den domen beslutade att överlåta åt den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida behörigheten för det behöriga nationella organet att bevilja betalningslättnader avseende socialförsäkringsavgifter som förskrivs i belgisk lag var skönsmässig och, *om så inte var fallet*, att fastställa huruvida betalningslättnaderna var av allmän eller selektiv karaktär. [22] Detta konstaterande räcker enligt min mening för att underkänna den tolkning som Caixabank m.fl. har föreslagit.

72. Slutligen förefaller det mig uppenbart, i motsats till vad Konungariket Spanien har gjort gällande i sitt överklagande, att en sådan tolkning av selektiviteten som jag föreslår inte på något sätt leder till en omvänd bevisbörda i den meningen att kommissionen, om den godtogs av domstolen, inte längre skulle vara skyldig att bevisa att ett skattesystem är selektivt på grund av sina verkningar. Det framgår av tribunalens tolkning i den överklagade domen att kommissionen tvärtom måste bevisa att den nationella myndigheten har ett utrymme för skönsmässig bedömning som följer av de relevanta bestämmelserna, eftersom utövandet av denna befogenhet enligt rättspraxis med nödvändighet är selektivt till sin verkan.

19 Domen i målet kommissionen/Fútbol Club Barcelona, punkterna 90 och 91).

20 Tribunalen kan inte heller, såsom Konungariket Spanien har gjort, kritiseras för att inte ha angett någon bestämmelse som visar att möjligheten för skattemyndigheten att fastställa ett annat startdatum för tidig avskrivning specifikt gynnade de ekonomiska intressegrupperingarna. Som jag har förklarat ovan var det inte nödvändigt att hänvisa till en bestämmelse med ett sådant innehåll, eftersom det rättsliga resonemanget i den överklagade domen inte grundar sig på ett antagande om selektivitet de jure.

21 Dom av den 29 juni 1999, DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332).

22 Dom av den 29 juni 1999, DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, punkterna 27 och 28): enligt domstolen ska de diskretionära befogenheterna i fråga göra det möjligt för organet ”att bestämma vilka som ska få förmåner eller vilka villkor som ska gälla för den beviljade åtgärden”. I detta avseende se även dom av den 26 september 1996, Frankrike/kommissionen (C-241/94, EU:C:1996:353, punkterna 23 och 24), och dom av den 1 december 1998, Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, punkterna 39 och 40).

73. Den rättspraxis som Caixabank m.fl. har hänvisat till i sitt överklagande, det vill säga de domar som tribunalen och domstolen meddelade i målet MOL/kommissionen [23] och de domar som tribunalen meddelade i vissa mål rörande förhandsbesked från vissa nationella skattemyndigheter (”förhandsbesked i skattefrågor”), kan enligt min mening inte heller underbygga sökandens ståndpunkt. [24]

74. När det gäller det första målet har unionsdomstolarna visserligen anmärkt på att det inte har gjorts någon bedömning av de faktiska omständigheterna avseende den nationella myndighetens utövande av sitt utrymme för skönsmässig bedömning, men jag har i mitt förslag till avgörande i målet Irland/kommissionen framhållit svårigheten att överföra de kriterier som följer av det målet på andra fall, eftersom genomförandet av dessa kriterier förutsätter att den rättsregel som är föremål för prövning kvalificeras som en ”frivillig bestämmelse i nationell rätt med föreskrifter om införande av tilläggsavgifter”, vilket inte är fallet i förevarande mål. [25] När det gäller mål avseende förhandsbesked i skattefrågor har tribunalen ansett att en bedömning av de faktiska omständigheterna avseende utövandet av ett utrymme för skönsmässig bedömning var nödvändig av det enda skälet att dessa besked hade kvalificerats som individuella åtgärder. Såsom jag har angett ovan har tax lease-systemets karaktär av stödordning inte ifrågasatts i förevarande mål.

75. Under dessa omständigheter anser jag att talan inte kan vinna bifall såvitt avser den andra gruppen av argument som sökandena har framställt.

c) Avsaknad av en prövning av selektiviteten av tax lease-systemet som helhet

76. För det tredje har sökandena kritiserat tribunalen för att den i punkt 101 i den överklagade domen har konstaterat att tax lease-systemet är selektivt efter att endast ha undersökt en enda av de åtgärder som det består av, utan att följaktligen ha analyserat de övriga åtgärder som ingår i tax lease-systemet och de effekter som dessa åtgärder tillsammans har gett upphov till.

77. I detta avseende bör det erinras om att kommissionen i det omtvistade beslutet först undersökte selektiviteten hos de åtgärder som utgör tax lease-systemet och därefter selektiviteten hos tax lease-systemet som helhet. I skäl 156 i detta beslut anförde kommissionen att den fördel som det innebär är selektiv i den mån den är föremål för skattemyndigheternas skönsmässiga bedömning inom ramen för förfarandet med förhandsgodkännande av tidig avskrivning och där tillämpningen av andra åtgärder som utgör tax lease-systemet, nämligen ordningen för tonnageskatt och den uteblivna beskattningen av vinster, är beroende av ett förhandsgodkännande från denna myndighet.

78. I punkt 101 i den överklagade domen slog tribunalen fast att kommissionen, med tanke på att en av de åtgärder som gav möjlighet att utnyttja tax lease-systemet som helhet, nämligen godkännandet för tidig avskrivning, var selektiv, inte begick något fel när den i det angripna beslutet gjorde bedömningen att systemet som helhet var selektivt.

[23] Dom av den 12 november 2013, MOL/kommissionen (T-499/10, EU:T:2013:592), som fastställdes genom dom av den 4 juni 2015, kommissionen/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

[24] Dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen (T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669), dom av den 24 september 2019, Luxemburg och Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (T-755/15 och T-759/15, EU:T:2019:670), och dom av den 15 juli 2020, Irland m.fl./kommissionen (T-778/16 och T-892/16, EU:T:2020:338).

[25] Se mitt förslag till avgörande i mål Irland/kommissionen (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punkt 192).

79. För min del kan jag inte se hur man skulle kunna anse att tribunalens bedömning, hur kortfattad den än må vara, saknar stringens och således utgör en felaktig rättstillämpning, såsom Konungariket Spanien har gjort gällande. Med hänsyn till det beroendeförhållande som konstateras i det omtvistade beslutet och som inte har ifrågasatts av sökanden, som knyter tillämpningen av ordningen för tonnageskatt och den uteblivna beskattningen av vinster till det förhandsgodkännande att göra tidig avskrivning, vilket är den verkliga ”grundvalen till tillgång” till de skatteförmåner som följer av tax lease-systemet, förefaller det mig uppenbart att sökandenas kritik mot att det inte har gjorts någon prövning av selektiviteten när det gäller de effekter som de åtgärder som utgör tax lease-systemet ger upphov till tillsammans inte kan vinna framgång. Härav följer att detta argument inte kan godtas.

d) Avsaknaden av en prövning av huruvida situationerna är jämförbara

80. För det fjärde anser Konungariket Spanien och Caixabank m.fl. att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning i punkt 100 i den överklagade domen genom att inte jämföra situationen i faktiskt och i rättsligt hänseende för de företag som beviljats möjligheten att utnyttja den aktuella åtgärden med situationen i faktiskt och i rättsligt hänseende för de företag som inte beviljats denna möjlighet, och att den överklagade domen under dessa omständigheter är bristfälligt motiverad i detta avseende.

81. Det framgår av en helhetsbedömning att dessa argument grundar sig på antagandet att kommissionen borde ha ansett att godkännandet för tidig avskrivning var en a priori allmän åtgärd och att dess eventuellt selektiva karaktär således först kunde konstateras efter en bedömning i tre steg. Såsom jag har förklarat i detta förslag till avgörande ger emellertid denna åtgärd som reglerar tillgången till tax lease-systemet och de skatteförmåner som följer därav skattemyndigheten ett utrymme för skönsmässig bedömning i samband med meddelandet av detta godkännande. En sådan egenskap innebär enligt rättspraxis att det är nödvändigt att göra en annan prövning av selektiviteten, som endast omfattar omfattningen av den behöriga nationella myndighetens utrymme för skönsmässig bedömning. Även om detta utrymme för skönsmässig bedömning gör det möjligt för myndigheten att fastställa vilka som mottagit stödet och de villkor på vilka denna åtgärd beviljats, kommer utövandet av detta utrymme för skönsmässig bedömning, fortfarande enligt rättspraxis, med nödvändighet att gynna dessa stödmottagare i förhållande till alla andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, utan att det är nödvändigt att fastställa huruvida en sådan förmånlig behandling föreligger eller att fastställa att situationerna faktiskt är jämförbara, såsom Konungariket Spanien och Caixabank m.fl. har hävdat.

82. Härav följer att tribunalens bedömning i punkt 100 i den överklagade domen inte utgör någon felaktig rättstillämpning och inte är bristfälligt motiverad. Det ankom nämligen inte på tribunalen att förklara varför situationen för de ekonomiska intressegrupperna, som omfattas av de normala skattereglerna för avskrivning, och situationen för de företag som är verksamma inom en annan sektor än sjöfarten i faktiskt och rättsligt hänseende är jämförbar med situationen för de ekonomiska intressegrupperna som omfattas av tax lease-systemet. Den selektiva karaktären fastställdes av tribunalen på ett tillfredsställande sätt när den i punkt 100 i den överklagade domen konstaterade att de skönsmässiga aspekterna av tax lease-systemet var *sådana* att de gynnar de personer som omfattas av åtgärderna i fråga i förhållande till varje annan skattskyldig person som befinner sig i en jämförbar situation i faktiskt och rättsligt hänseende.

83. Mot bakgrund av dessa överväganden anser jag att dessa argument saknar grund.

e) Felaktig bedömning av omfattningen av skattemyndighetens utrymme för skönsmässig bedömning och huruvida det föreligger skäl med hänsyn till systemets beskaffenhet eller den allmänna systematiken i det som motiverar detta

84. Konungariket Spanien har slutligen gjort gällande att tribunalen gjorde en felaktig bedömning när den fann att förfarandet för godkännande av tidig avskrivning var diskretionärt och saknade objektiva villkor. [26] Eftersom detta argument avser tribunalens bedömning av skattemyndighetens befogenhet att meddela detta godkännande enligt den nationella lagstiftningen, råder det enligt min mening inga tvivel om att detta argument ska avvisas. Det framgår nämligen av fast rättspraxis att domstolen i ett mål om överklagande, vad beträffar tribunalens bedömningar av nationell rätt, endast är behörig att pröva om tribunalen har missuppfattat nämnda nationella rätt, varvid det krävs att det utifrån handlingarna i målet är uppenbart att tribunalen missuppfattat de faktiska omständigheterna eller bevisningen, utan att domstolen ska behöva göra en ny bedömning därav. Konungariket Spanien har emellertid inte gjort gällande att den nationella rätten har missuppfattats på detta sätt. [27] Konungariket Spanien har inte åberopat att den nationella rätten har missuppfattats på detta sätt. Den har i synnerhet varken hävdat eller visat att tribunalen hade gjort bedömningar *som på ett uppenbart sätt* strider mot innehållet i artikel 49 i RIS eller ha gett den bestämmelsen en innebörd som den *uppenbarligen* inte har med beaktande av övriga omständigheter i målet. [28]

85. Konungariket Spanien har också kritiserat tribunalen för att den i huvudsak avvisat argumentet att det utrymme för skönsmässig bedömning som skattemyndigheterna hade i detta fall var motiverat ”med hänsyn till systemets beskaffenhet eller den allmänna systematiken i detta”, när den konstaterade att lydelsen av artikel 49.6 i RIS, med tanke på att den medger att skattemyndigheten fastställer startdatumet för avskrivning till en annan tidpunkt än den som den skattskyldige har föreslagit, inte kan garantera att den bestämmelsens användning inskränks till fall av bedrägeribekämpning. [29]

86. Sökanden har i detta avseende gjort gällande att om skattemyndigheten inte hade kunnat fastställa en annan tidpunkt, hade det förhållandet att leasingtagaren i ett avtal om finansiell leasing inte hade kunnat börja återkräva kostnaden för tillgången innan den levererades medfört en ekonomisk snedvridning på grund av en avsaknad av symmetri med avtalsvillkoren, eftersom det i dessa villkor föreskrivs att betalningar ska göras innan tillgången ställs till leasetagarens förfogande. Jag kan emellertid inte se hur ett sådant påstående kan vederlägga tribunalens konstaterande, i punkt 97 i den överklagade domen, att lydelsen av artikel 49.6 i RIS inte kan garantera att den bestämmelsens tillämpning inskränks till att enbart omfatta fall av bedrägeribekämpning. Det bör i detta avseende noteras att tribunalen dessutom, i punkt 94 i den överklagade domen, konstaterade att egenskaperna hos systemet för godkännande, såsom det definieras i artikel 115.11 TRLIS och i artikel 49.6 i RIS, inte begränsade myndighetens utrymme för skönsmässig bedömning till att endast avse en kontroll av de villkor som fastställts för att tjäna en skattelogik. Eftersom det är uppenbart att detta argument saknar grund, föreslår jag att det ska underkännas.

[26] Sökanden tycks således ha hänvisat till punkterna 89–96 i den överklagade domen.

[27] Se dom av den 9 november 2017, TV2/Danmark/kommissionen (C-649/15 P, EU:C:2017:835, punkterna 49 och 50), dom av den 20 december 2017, Comunidad Autónoma de Galicia och Retegal/kommissionen (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, punkt 72), och dom av den 20 september 2018, Spanien/kommissionen (C-114/17 P, EU:C:2018:753, punkt 75).

[28] Dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 21), och dom av den 20 december 2017, Spanien/kommissionen (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, punkt 43).

[29] Konungariket Spanien avser uppenbarligen punkt 97 i den överklagade domen.

f) Förslag till avgörande i denna del

87. Eftersom samtliga argument ska underkännas, föreslår jag att domstolen ska ogilla talan såvitt avser den andra grunden i mål C-649/20 P, den första grunden i mål C-658/20 P och den första grunden i mål C-662/20 P i deras helhet.

B. Den fjärde grunden i mål C-649/20 P, den fjärde grunden i mål C-658/20 P och den tredje grunden i mål C-662/20 P

1. Kort sammanfattning av parternas argument

88. Sökandena har genom den fjärde grunden för överklagandet i målen C-649/20 P och C-658/20 P och genom den tredje grunden för överklagandet i mål C-662/20 P, som anförts för det fall ingen av de föregående grunderna skulle bifallas, klandrat tribunalen i punkterna 219 och 220 i den överklagade domen för att ha underkänt den grund som Lico Leasing och PYMAR har anfört, och som särskilt Caixabank m.fl. har åberopat, nämligen att de principer som är tillämpliga på återkrav har åsidosatts genom metoden för beräkning av det med den inre marknaden oförenliga stödet, som enligt deras uppfattning ledde till att hela stödet skulle återkrävas från investerare i ekonomiska intressegrupperingar, trots att de endast kom i åtnjutande av 10–15 procent av den fördel som tax lease-systemet gav dem, medan resten överfördes till rederierna.

89. Sökandena har inom ramen för dessa grunder gjort gällande att i) tribunalen inte har följt logiken i domen i målet kommissionen/Spanien m.fl. när den funnit att investerarna var de direkta mottagarna av stödet, ii) återkravet av hela stödet från investerarna i ekonomiska intressegrupperingar strider mot principen om att återkrav av stöd inte är en sanktion, iii) tribunalen har bortsett från det faktum att tax lease-systemet var ett system som bestod av flera åtgärder, liksom dess avtalsrättsliga aspekter, och att den endast har beaktat de skattemässiga effekterna av vissa åtgärder i stället för att ta hänsyn till den enda fördel som investerarna i ekonomiska intressegrupperingar faktiskt erhållit genom tax lease-systemet i sin helhet, och iv), eftersom det är erkänt att investerare i ekonomiska intressegrupperingar som deltar i tax lease-systemet är rättsligt skyldiga att överföra 90 procent av skattefördelen till andra aktörer, har kommissionen och tribunalen felaktigt ansett att överföringen av fördelen inte kunde tillskrivas staten, eftersom den ägde rum genom privata avtal.

90. Kommissionen anser att de grunder som Konungariket Spanien, Lico Leasing och PYMAR har anfört inte kan tas upp till sakprövning, eftersom de inte har anfört dem i första instans och har under alla omständigheter bestritt samtliga argument som sökandena har anfört och som har sammanfattats ovan.

2. Upptagande till sakprövning

91. När det gäller invändningen om rättegångshinder avseende den fjärde grunden som åberopats av Lico Leasing och PYMAR i mål C-658/20 P, har kommissionen gjort gällande att en mer omfattande tvist har anhängiggjorts vid domstolen enligt denna grund än den som tribunalen prövade, eftersom sökandena för första gången i sitt överklagande har bestritt identiteten hos mottagarna av det aktuella stödet.

92. Jag anser inte att detta påstående är övertygande. De två delgrunder som denna grund består av avser nämligen huruvida det finns senare mottagare än dem som identifierats i det omtvistade beslutet, enbart i syfte att visa att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den godkände det omtvistade beslutet vad gäller återkravet av *hela* stödet från investerarna i de ekonomiska intressegrupperingarna. Lico Leasing och PYMAR har således inte bestritt mottagarnas identitet som fastställts i det omtvistade beslutet.

93. Vad gäller invändningen om rättegångshinder avseende Konungariket Spaniens fjärde grund i mål C-649/20 P, anser kommissionen att sökanden vid tribunalen inte har åberopat någon grund varigenom identiteten hos stödmottagarna ifrågasattes eller har gjort gällande att de principer som avser återkrav utgör hinder för att det förordnas om att stödet i dess helhet ska återkrävas från investerarna i de ekonomiska intressegrupperingarna. I detta avseende ska jag endast påpeka att när tribunalen har förenat två mål och meddelat en enda dom, i vilken samtliga de grunder som har åberopats av parterna i tribunalen prövas, kan samtliga parter enligt fast rättspraxis ifrågasätta bedömningen av grunder som i tribunalen inte bara har åberopats av sökanden i det andra förenade målet.[30] I förevarande mål förenade tribunalen först målen T-515/13 RENV och T-719/13 RENV och meddelade därefter en enda dom i vilken den tog ställning till samtliga grunder som åberopats av parterna i målet, vilket innebär att Konungariket Spanien har rätt att kritisera tribunalens resonemang avseende den tredje grunden som Lico Leasing och PYMAR anfört till stöd för deras talan i första instans.

94. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen slår fast att den fjärde grunden i mål C-658/20 P och den fjärde grunden i mål C-649/20 P kan tas upp till sakprövning.

3. Prövning i sak

95. Det ska erinras om att medan Lico Leasing och PYMAR har gjort gällande att tribunalens svar på den tredje grund som anförts i deras ansökan, i punkterna 219 och 220 i den överklagade domen, innehåller en felaktig rättstillämpning, anser Konungariket Spanien att detta svar även är bristfälligt motiverat. Enligt min mening utgör domstolens bedömning av huruvida tribunalen har iakttagit sin motiveringsskyldighet en förutsättning för prövningen av huruvida det har gjorts en felaktig rättstillämpning.

96. Lico Leasing och PYMAR har genom denna grund gjort gällande att det omtvistade beslutet inte var förenligt med de allmänna principerna om återkrav av statligt stöd, eftersom det föreföll som om det i beslutet förordnades om att det aktuella stödet i dess helhet skulle återkrävas från investerarna, trots att en del av fördelen systematiskt överfördes till rederierna. Föreläggandet om återkrav borde enligt dem endast ha avsett det stöd som investerarna faktiskt hade erhållit.

97. I punkterna 219 och 220 besvarade tribunalen denna grund enligt följande:

”219. Med tanke på att kommissionen i det aktuella fallet fann att rederierna inte var stödmottagare – en slutsats som inte är tvistig i förevarande mål – är det helt följdriktigt att återkravet uteslutande och i sin helhet riktade sig till investerarna, vilka enligt det angripna beslutet på grund av de ekonomiska intressegrupperingarnas transparens var de enda mottagarna av stödet i dess helhet. Mot bakgrund av det angripna beslutets inneboende logik gjorde kommissionen således inte något fel när den i det beslutet

[30] Se, bland annat, dom av den 14 oktober 2014, Buono m.fl./kommissionen (C-12/13 P och C-13/13 P, EU:C:2014:2284, punkt 52 och där angiven rättspraxis).

förordnade om återkrav av hela stödet från investerarna, trots att dessa hade överfört en del av fördelen till andra aktörer, med tanke på att dessa andra aktörer inte var att anse som mottagare av stödet. Enligt det angripna beslutet var det nämligen investerarna som konkret fick fördel av det berörda stödet, eftersom den tillämpliga lagstiftningen inte ålade dem någon skyldighet att överföra en del av detta stöd till tredje part.

220. Således kan återkravsföreläggandet inte – som Bankia m.fl. har gjort gällande – betraktas som en sanktion vilken åläggs investerarna eller som en åtgärd vilken skapar en konkurrenssnedvridning till fördel för investerarnas konkurrenter.”

98. För min del måste jag erkänna att jag i dessa två punkter inte har lyckats identifiera laglighetskontrollen av det omtvistade beslutet när det gäller fastställandet av det stödbelopp som ska återkrävas från investerarna, vilket är föremål för den tredje grunden som Lico Leasing och PYMAR har anfört vid tribunalen. Det är nämligen uppenbart att även om denna grund inte syftade till att ifrågasätta identiteten hos mottagarna, såsom den fastställts i det angripna beslutet, var tribunalen i samband med prövningen av denna skyldig att undersöka huruvida den del av skattefördelen som överfördes till rederierna kunde anses utgöra en indirekt fördel till följd av tillämpningen av tax lease-systemet.

99. Däremot anser jag att det av nämnda punkter i den överklagade domen framgår att tribunalen underkände den grund som Lico Leasing och PYMAR anfört genom att endast konstatera att den omständigheten att rederierna inte var mottagare av det aktuella stödet inte hade bestritts, och att erinra om logiken i det angripna beslutet vad gäller det skäl som motiverade ett återkrav enbart från investerarna.

100. Det ska tilläggas att genomförandet av den bedömning som krävs enligt denna grund inte hindrades av de punkter som domstolen uttalade sig om i domen i målet kommissionen/Spanien m.fl. I punkt 47 i den domen påpekade domstolen att kommissionens beslut att återkräva oförenligt stöd enbart från investerarna i de ekonomiska intressegrupperingarna, saknade betydelse för slutsatsen att tribunalen felaktigt hade uteslutit att de ekonomiska intressegrupperingarna kunde vara mottagare av dessa skatteåtgärder. Domstolen preciserade därefter i samma punkt att den inte var skyldig att uttala sig om lagenligheten av nämnda återkrav inom ramen för det överklagande som anhängiggjorts vid den.

101. Jag anser således att den överklagade domen är bristfälligt motiverad.

102. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska fastställa att tribunalen åsidosatte sin motiveringsskyldighet genom att underlåta att pröva den tredje grunden för överklagandet som Lico Leasing och PYMAR anfört. Under dessa omständigheter ska den överklagade domen delvis upphävas.

V. Talan vid tribunalen

103. Enligt artikel 61 första stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol kan domstolen själv, om överklagandet är välgrundat och domstolen upphävt tribunalens avgörande, slutligt avgöra målet om det är färdigt för avgörande.

104. Jag anser att så är fallet i förevarande mål, dels eftersom domstolen har tillgång till samtliga faktiska omständigheter som den behöver för att kunna avgöra målet, dels eftersom samtliga omständigheter i målet har varit föremål för ett kontradiktoriskt förfarande vid tribunalen. Det kan dessutom inte bortses från att denna rad av processer inleddes den 25 september 2013, och att det därför var nödvändigt, i de berörda enskildas intresse, att avstå från att på nytt återförvisa målet till tribunalen.

105. När det gäller den tredje grund som anförts av Lico Leasing och PYMAR vid tribunalen, såsom den sammanfattats ovan i punkt 97 i detta förslag till avgörande, ska det inledningsvis erinras om att en medlemsstats skyldighet att genom återkrav upphäva stöd som kommissionen har betraktat som oförenligt med den inre marknaden enligt traditionell rättspraxis är avsett att återställa den situation som rådde innan stödet beviljades. [31]

106. Detta syfte är uppnått i och med att stödet i fråga, i förekommande fall jämte dröjsmålsränta, har återbetalats av mottagarna eller, närmare bestämt, av de företag som i realiteten har mottagit det. [32] Detta innebär att det ska kontrolleras vilka företag som gynnas av de *ekonomiska effekterna* av beviljandet av stödet.

107. Härav följer att det när ett företag har överfört en del av den fördel som följer av en statlig åtgärd till en annan enhet, är nödvändigt att göra en exakt kvantifiering av det stöd som ska återkrävas från detta företag, så att företaget endast förlorar den fördel som det åtnjutit i förhållande till sina konkurrenter och den situation som förelåg före utbetalningen av stödet återställs. Ett återkrav av ett högre belopp skulle försvaga stödmottagarens tidigare konkurrensställning och skulle således ha karaktären av en sanktion, vilket är oförenligt med den ovan angivna allmänna principen om återkrav.

108. I förevarande fall är det fråga om att fastställa huruvida den metod som kommissionen har utformat i det angripna beslutet leder till att investerarna åläggs att återbetala ett högre belopp än det som de faktiskt har erhållit på grund av beviljandet av stödet, eftersom dessa investerare systematiskt har överfört en del av detta belopp till rederierna.

109. Det ska i detta hänseende påpekas att återbetalningen av stödet i allmänhet begränsas till de direkta fördelar som följer av beviljandet av stödet, utan att omfatta eventuella indirekta fördelar som följer av ett sådant beviljande. Domstolen har emellertid i en rad domar funnit att en fördel kan beviljas andra företag än dem till vilka statliga medel överförs direkt.

110. Det är nödvändigt att kort undersöka dessa domar för att fastställa de omständigheter som innebär att en sådan ”indirekt fördel” får beaktas.

111. I domen i målet Tyskland/kommissionen [33] hade domstolen att bedöma ett system med skattelättnader som föreskrevs i lagen om inkomstskatt genom vilket varje skattskyldig som förvärvat andelar i bolag med begränsat ansvar vars säte och bolagsledning ligger i de nya tyska delstaterna eller i Berlin (Tyskland) och antalet anställda inte överstiger 250 personer beviljades ett skattemässigt avdrag. Domstolen slog i detta avseende fast att de företag som avsågs i denna lagstiftning åtnjöt en indirekt fördel, eftersom investerarnas eventuella förvärv av andelar i dessa

[31] Dom av den 21 december 2016, kommissionen/Aer Lingus och Ryanair Designated Activity (C-164/15 P och C-165/15 P, EU:C:2016:990, punkt 89 och där angiven rättspraxis).

[32] Dom av den 21 december 2016, kommissionen/Aer Lingus och Ryanair Designated Activity (C-164/15 P och C-165/15 P, EU:C:2016:990, punkt 90 och där angiven rättspraxis.

[33] Dom av den 19 september 2000 (C-156/98, EU:C:2000:467).

företag på villkor som var fördelaktigare i skattemässigt hänseende var en följd av att den berörda medlemsstaten hade avstått från de skatteintäkter som normalt hade tagits ut. Domstolen tillade därefter att den omständigheten att investerarna därefter fattar självständiga beslut inte medfödde att detta samband upphörde, ”eftersom de förändrade marknadsvillkoren som uppst[od] på grund av att denna förmån ekonomiskt sett [var] en följd av att statsmakterna gått miste om skatteintäkter.” [34]

112. I domen i målet Nederländerna/kommissionen [35] rörde det sig om bestämmelser i vilka det föreskrevs att nederländska innehavare av bensinstationer som var belägna i synnerhet längs gränsen mot Tyskland skulle beviljas stöd för att minska skillnaden mellan de punktskattesatser som gällde i Nederländerna och de som gällde i Tyskland. Domstolen slog fast att de stora oljebolagen således åtnjöt en indirekt fördel på grund av att det i vissa exklusiva inköpsavtal som ingåtts mellan dessa bolag och dessa innehavare fanns ”klausuler om prisstyrningssystem”, i vilka det i huvudsak föreskrevs att oljebolaget kunde ta på sig en del av kostnaderna för rabatter som erbjuds av bensinstationsinnehavaren, under förutsättning att villkoren på den inhemska marknaden medför att en justering av dessa rabatter är önskvärd eller nödvändig. Denna indirekta förmån hade enligt domstolen sitt ursprung i det stöd som beviljats enligt den nederländska lagstiftningen, eftersom denna lagstiftning i praktiken medför att det inte är nödvändigt att tillämpa klausulerna om prisstyrningssystem. [36]

113. I domen i målet Mediaset fann tribunalen och domstolen att en italiensk lagstiftning som föreskrev bidrag till förmån för konsumenter för köp av digitala dekodrar för mottagande av marksända signaler gav markbundna programföretag en indirekt fördel, genom att föranleda konsumenterna att byta från analoga till digitala tv-sändningar, medförde en begränsning av de kostnader som dessa operatörer skulle ha haft för att utveckla en kundkrets och således ge dem möjlighet att konsolidera sin marknadsposition. [37]

114. Jag noterar att kommissionen i punkt 116 i sitt tillkännagivande om begreppet statligt stöd ansåg att det av denna rättspraxis framgår att det krävs att ”de förutsebara effekterna av åtgärden prövas på förhand” för att kontrollera huruvida det föreligger en indirekt fördel och att ”[e]n indirekt fördel föreligger om åtgärden är utformad på ett sådant sätt att den kanaliserar sina sekundära effekter mot identifierbara företag eller grupper av företag.” [38]

115. Även om jag instämmer i kommissionens tolkning, drar jag av denna rättspraxis även slutsatsen att förekomsten av en sådan fördel följer av de tillämpliga bestämmelserna (målet Tyskland/kommissionen) eller av dessa bestämmelser tillsammans med de befintliga faktiska omständigheterna (målen Nederländerna/kommissionen och Mediaset). Dessa enda fall motiverar enligt domstolen att de sekundära ekonomiska verkningarna av att medlemsstaten avstår från de skatteintäkter som den normalt skulle ha uppburit anses vara inriktade på de indirekta mottagarna av den ordning som är föremål för prövning.

[34] Dom av den 19 september 2000 (C-156/98, EU:C:2000:467 Tyskland/kommissionen, punkterna 26 och 27).

[35] Dom av den 13 juni 2002 (C-382/99, EU:C:2002:363).

[36] Dom av den 13 juni 2002, Nederländerna/kommissionen (C-382/99, EU:C:2002:363, punkt 62).

[37] Dom av den 15 juni 2010, Mediaset/kommissionen (T-177/07, EU:T:2010:233, punkt 62), och dom av den 28 juli 2011, Mediaset/kommissionen (C-403/10 P, ej publicerad, EU:C:2011:533, punkterna 76 och 77).

[38] Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT C 262, 2016, s. 1).

116. Detta innebär enligt min mening även att den omständigheten att överföringen av en del av eller hela fördelen till de indirekta mottagarna inte är rättsligt obligatorisk inte i sig innebär att det är uteslutet att en sådan överföring kan tillskrivas staten.

117. Det ska i detta skede undersökas om de åtgärder som utgör tax lease-systemet, i sig eller i det faktiska sammanhang som det ingår i, gör det möjligt att hävda att tax lease-systemet har utformats för att rikta sina sekundära effekter mot rederierna.

118. För att besvara en sådan fråga måste man först och främst ta hänsyn till tax lease-systemets särskilda utformning, som är inriktat på en rad skattemässiga åtgärder vars tillämpning beror på skattemyndigheternas utövande av sitt utrymme för skönsmässig bedömning i samband med meddelandet av ett administrativt godkännande på förhand, och ett antal avtal som slutligen omfattar ett avtal genom vilket de ekonomiska intressegrupperna hyr ut ett fartyg till rederierna genom bareboat-charter, varvid rederierna förbinder sig att förvärva fartyget vid utgången av den föreskrivna perioden.

119. Mot bakgrund av denna situation anser jag att tax lease-systemets avtalsstruktur omfattas av det befintliga faktiska sammanhanget i den mening som avses i den rättspraxis som granskats ovan. Statens ingripande genom meddelande av godkännande för tidig avskrivning, vilket utgör själva grundvalen för tillgång till skatteförmånerna inom tax lease-systemet, följer nödvändigtvis inrättandet av denna struktur.

120. Om det visas att en sådan avtalsstruktur i sin helhet, inklusive det avtal som ingåtts mellan de ekonomiska intressegrupperingarna och rederierna, var föremål för skattemyndighetens bedömning i syfte att eventuellt meddela nämnda godkännande, följer härav att den ekonomiska fördel som rederierna erhöll skulle ha sitt ursprung i den spanska statens beslut att avstå från att uppbära skatteintäkter.

121. Jag anser emellertid att det vid denna bedömning inte kan bortses från den rättspraxis med beaktande av vilken den ska genomföras. Rättspraxis avseende indirekt fördel uppmanar, enligt min mening, till att beakta Ciceros maxim ”summum ius summa iniuria” (den högsta rätten leder till högsta orätt), genom att bortse från all överdriven formalism för att se till att den rättsliga tolkningen överensstämmer med den ekonomiska verkligheten. Den motivering som ligger till grund för detta synsätt ligger i kravet på att förhindra varje försök att kringgå principerna om återkrav av statligt stöd, som har angetts ovan.

122. Denna risk finns utan tvekan i förevarande fall. Enbart inrättandet av en stödordning som ger skattemyndigheten utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller valet av stödmottagare och villkoren för beviljande av stödet, såsom tax lease-systemet, skulle kunna göra det möjligt för medlemsstaterna att ”dölja” förekomsten av indirekta stödmottagare och därmed förhindra att hela eller delar av stödet kan återkrävas från dem.[39] Det ska i detta avseende erinras om att den

[39] Det ska i detta hänseende erinras om att enligt fast rättspraxis kan inte kvalificeringen som statligt stöd bero på den lagstiftningsteknik som används av medlemsstaterna. Se, bland annat, dom av den 6 oktober 2021, World Duty Free Group och Spanien/kommissionen (C-51/19 P och C-64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 95).

administrativa praxis avseende godkännanden för tidig avskrivning inte kan beaktas vid prövningen enligt artikel 107 FEUF, eftersom det per definition rör sig om en omständighet som hänför sig till tiden efter antagandet av tax lease-systemet. [40]

123. Det ovan anförda innebär enligt min mening att avsaknaden av en rättslig skyldighet för de ekonomiska intressegrupperingarna att överföra fördelen till rederierna, och den omständigheten att det är omöjligt att beakta administrativ praxis avseende meddelande av godkännande för tidig avskrivning inte nödvändigtvis innebär att man inte kan dra slutsatsen att den ekonomiska fördel som rederierna erhållit på grund av betalningen till de investerare som ingår i en ekonomisk intressegruppering av ett inköpspris för fartyget med en rabatt på 20–30 procent kan tillskrivas den spanska staten.

124. Kravet på att undvika ett kringgående av principerna om återkrav av statligt stöd, som tidigare nämnts, bör leda till att en sådan tolkning förkastas genom att det erkänns att sambandet mellan en indirekt fördel och ett statligt ingripande kan härledas från en rad indikatorer som rör antagandet och funktionen av tax lease-systemet.

125. För det första beskrivs tax lease-systemet av kommissionen själv, i skäl 12 i det angripna beslutet, som ”en skatteplaneringsordning som i regel inrättas av en bank i syfte att ge skattefördelar till dem som investerar i en skatterättsligt transparent ekonomisk intressegruppering och *överföra delar av dessa skattefördelar till rederiet i form av rabatt på fartygspriset*, varvid de som har investerat i den ekonomiska intressegrupperingen behåller återstoden av fördelarna som avkastning på sin investering.” [41] Denna överföring tycks således vara väl integrerad i tax lease-systemet och utgöra ett av de mål som eftersträvas med detta, eftersom den del av skattefördelen som tillkommer investerarna i de ekonomiska intressegrupperingarna är tänkt som en oundgänglig ersättning för att säkerställa deras deltagande i systemet som förmedlare.

126. För det andra bör det noteras att den spanska lagstiftningen ger utrymme för att skattemyndigheten ska kunna företa skönsmässiga bedömningar i samband med godkännande för tidig avskrivning, vilket är grundvalen för tillgång till de skattefördelar som följer av tax lease-systemet, med beaktande av villkoren i avtalsförhållandet mellan de ekonomiska intressegrupperingarna och rederierna. Enligt artikel 49.4 i RIS fick finansdirektoratet vid ekonomiministeriet, som handlägger ärendena, begära in samtliga nödvändiga upplysningar och handlingar, vilket innebar att samtliga handlingar avseende detta avtalsförhållande kunde ingå i den akt som ingetts till skattemyndigheten. Det ska i detta hänseende understrykas att kommissionen i punkt 169 i det omtvistade beslutet medgav att de spanska skattemyndigheterna, för att fatta ett beslut om meddelande av godkännande för tidig avskrivning, bedömde den ekonomiska inverkan av transaktionen i *dess helhet*.

127. För det tredje ska det enligt min mening understrykas att avtalsstrukturen inrättades på initiativ av rederier som kom överens med ett varv om ett fartyg som skulle byggas och om ett inköpspris som inbegrep en rabatt på 85–90 procent av den skatteförmån som följde av tillämpningen av de åtgärder som utgör tax lease-systemet. Därefter betalade samma rederier detta rabatterade pris inom ramen för sitt avtalsförhållande med de ekonomiska

[40] Det bör noteras att kommissionen, i skälen 135 och 136 i det angripna beslutet, påpekade att det framgick av de exempel som lämnats av de spanska myndigheterna att de begäranden om tillstånd som framställts av de ekonomiska intressegrupperingarna i detalj beskrev hela tax lease-systemet, tillhandahöll alla relevanta avtal och bilagor som innehöll en detaljerad beräkning av de totala skattefördelarna och fördelningen mellan rederiet (eller de uppgifter som krävdes för att göra en sådan beräkning), å ena sidan, och de ekonomiska intressegrupperingarna eller deras investerare, å andra sidan.

[41] Min kursivering.

intressegrupperingarna. Under dessa omständigheter anser jag att det är rimligt att anse att den prövning som skattemyndigheten gör i samband med meddelande av godkännande för tidig avskrivning inte bortser från avtalet mellan de ekonomiska intressegrupperingarna och rederierna, eftersom detta skulle åsidosätta logiken i den avtalsstruktur som åtminstone utgjorde den nödvändiga förutsättningen för att komma i åtnjutande av de skattefördelar som följer av tax lease-systemet.

128. Kommissionens bedömning, som är begränsad till en del av denna avtalsstruktur, gör det enligt min mening inte möjligt att på ett tillfredsställande sätt återspegla de ekonomiska effekterna av tax lease-systemet. Detta konstaterande stöds av den omständigheten att kommissionen, såväl i sin svarsskrivelse som vid förhandlingen, hävdade att omständigheterna i förevarande fall liknar dem som var föremål för prövning i domen kommissionen/Aer Lingus och Ryanair Designated Activity. [42]

129. I det mål som gav upphov till den domen hade domstolen att bedöma en irländsk skatt på flygbolag. Det föreskrevs två olika skattesatser, nämligen 2 euro per passagerare vid en flygning till en destination högst 300 kilometer från Dublins flygplats (Irland) och 10 euro per passagerare i alla övriga fall, och skattebeloppet kunde övervältras på passagerarnas i biljettpriset. I sin dom slog domstolen fast att återkrav av den fördel som en tillämpning av den lägre skattesatsen innebar, innebar att skattemyndigheterna var tvungna att av de flygbolag som var mottagare kräva tillbaka skillnaden mellan den skatt som de skulle ha betalat för varje berörd flygning och den skatt som de faktiskt betalat. Den ekonomiska nytta som nämnda bolag kunde ha haft genom att *utnyttja* denna fördel saknade betydelse för återkrav av stödet. [43] Det bakomliggande skälet till denna slutsats var att en eventuell övervältring av fördelen på priset på de biljetter som erbjuds passagerarna uteslutande berodde på det kommersiella val som de företag som mottog stödet i fråga gjorde.

130. Att överföra denna lösning till det aktuella målet skulle emellertid innebära att man skulle anse att den överföring som investerarna i de ekonomiska intressegrupperingar gjort till rederierna av en del av den skattefördel som de fått till följd av tillämpningen av tax lease-systemet var resultatet av ett kommersiellt val av dessa investerare, som beslutade att utnyttja denna fördel genom att erbjuda ett försäljningspris för fartyget med en rabatt på cirka 30 procent. Det råder enligt min mening inget tvivel om att en sådan tolkning är felaktig.

131. Såsom Konungariket Spanien gjorde gällande vid förhandlingen var det attraktiva pris som de ekonomiska intressegrupperingarna beviljade rederierna för inköp av fartyg inte resultatet av att de ekonomiska intressegrupperingarna faktiskt utövade sin avtalsfrihet, eftersom de ekonomiska intressegrupperingarna agerade på ett sätt där lönsamheten vid försäljningen av fartyget fastställdes i förväg genom avtalsstrukturen, bland annat genom det avtal om fartygsbyggnad som ingicks i föregående led. Dessa ekonomiska intressegrupper hade således bara till uppgift att fördela den skattefördel som tax lease-systemet medförde på ett sådant sätt att rederierna kunde dra nytta av en del av denna fördel. Det ska i detta hänseende påpekas att när kommissionen prövade huruvida det aktuella stödet var förenligt med den inre marknaden i det omtvistade beslutet, identifierade den vid upprepade tillfällen de ekonomiska intressegrupperingarna som mellanhänder som överför en del av nämnda fördel till rederierna. [44]

[42] Dom av den 21 december 2016, kommissionen/Aer Lingus och Ryanair Designated Activity (C-164/15 P och C-165/15 P, EU:C:2016:990).

[43] Dom av den 21 december 2016, kommissionen/Aer Lingus och Ryanair Designated Activity (C-164/15 P och C-165/15 P, EU:C:2016:990, punkt 92).

[44] Se, särskilt, punkt 203 i det angripna beslutet.

132. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska fastställa att den del av skattefördelen som de ekonomiska intressegrupperingarna överför till rederierna inom ramen för de privata avtal som ingåtts mellan dem ska dras av från det belopp som ska återkrävas från investerarna i de ekonomiska intressegrupperingarna, och att talan således ska bifallas på den tredje grund som Lico Leasing och PYMAR har anfört vid tribunalen.

VI. Förslag till avgörande

133. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen delvis ska upphäva den dom som meddelades av Europeiska unionens tribunal den 23 september 2020, Spanien m.fl./kommissionen (T-515/13 RENV och T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), i den del tribunalen har åsidosatt sin motiveringsskyldighet vid prövningen av Lico Leasing SA och Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA:s tredje grund, och delvis ogiltigförklara kommissionens beslut 2014/200/EU av den 17 juli 2013 om den stödordning SA.21233 C/11 (f.d. NN/11, f.d. CP 137/06) som Spanien har genomfört – Skatteordning tillämplig för vissa finansiella leasingavtal, även känd som ”tax lease”-systemet, närmare bestämt föreläggandet om återkrav såvitt avser beräkningen av det med den inre marknaden oförenliga stöd som ska återkrävas.