Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Syvende Afdeling)

17. december 2015 *

»Statsstøtte — skibsbygning — skattebestemmelser, der finder anvendelse på visse aftaler indgået med henblik på finansiering og erhvervelse af skibe — afgørelse, der erklærer en støtte delvist uforenelig med det indre marked og kræver tilbagesøgning heraf — annullationssøgsmål — individuelt berørt — formaliteten — fordel — selektiv karakter — påvirkning af samhandelen mellem medlemsstaterne — konkurrencebegrænsning — begrundelsespligt«

I de forenede sager T-515/13 og T-719/13,

Kongeriget Spanien, først ved abogado del Estado N. Díaz Abad, derefter ved abogado del Estado M. Sampol Pucurull,

sagsøger i sag T-515/13,

Lico Leasing, SA, Madrid (Spanien),

Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA, Madrid,

ved advokaterne M. Merola og M.A. Sánchez,

sagsøgere i sag T-719/13,

mod

Europa-Kommissionen ved V. Di Bucci, M. Afonso, É. Gippini Fournier og P. Němečková, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

angående en 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 (EUT 2014 L 114, s. 1),

har

RETTEN (Syvende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. van der Woude (refererende dommer), og dommerne I. Wiszniewska-Białecka og I. Ulloa Rubio,

justitssekretær: ekspeditionssekretær J. Palacio González,

* Processprog: spansk.

på grundlag af retsforhandlingernes skriftlige del og efter retsmøderne den 9. og den 10. juni 2015,

afsagt følgende

Dom

Sagens baggrund

I – *Den administrative procedure*

1 Europa-Kommissionen har siden maj 2006 modtaget flere klager over den såkaldte spanske leasingbeskatningsordning (herefter »SLB-ordningen«). Navnlig havde to nationale sammenslutninger af skibsværfter og et individuelt skibsværft angivet, at denne ordning gav rederier mulighed for at købe skibe bygget af spanske skibsværfter med en rabat på 20-30% (herefter »rabatten«), hvilket resulterede i, at deres medlemmer mistede skibsbygningskontrakter. Den 13. juli 2010 underskrev sammenslutninger inden for skibsbygningsindustrien fra syv europæiske lande sammen et andragende mod SLB. Mindst et rederi har støttet disse klager.

2 Efter flere anmodninger om oplysninger fra Kommissionen til de spanske myndigheder og to møder mellem disse parter indledte Kommissionen en formel undersøgelsesprocedure i henhold til artikel 108, stk. 2, TEUF ved afgørelse K(2011) 4494 endelig af 29. juni 2011 (EUT C 276, s. 5, herefter »afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure«).

II – *Den anfægtede afgørelse*

3 Den 17. juli 2013 vedtog Kommissionen afgørelse 2014/200/EU om Spaniens støtteordning SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) – Skatteordning for finansielle leasingaftaler, også kendt som den spanske leasingbeskatningsordning (EUT 2014 L 114, s. 1, herefter »den anfægtede afgørelse«). I denne afgørelse var Kommissionen af den opfattelse, at visse af de skatteforanstaltninger, som SLB-ordningen bestod af, »udg[jorde] en statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, som Kongeriget Spanien ulovligt havde tildelt siden den 1. januar 2002 i strid med artikel 108, stk. 3, TEUF (den anfægtede afgørelses artikel 1). Disse foranstaltninger blev betragtet som delvist uforenelige med det indre marked (den anfægtede afgørelses artikel 2). Kommissionen pålagde tilbagesøgning af støtten – under visse betingelser – fra de investorer, der havde nydt godt af de pågældende fordele, uden mulighed for at disse kunne overføre inddrivelsesbyrden til andre personer (den anfægtede afgørelses artikel 4, stk. 1).

A – *Beskrivelse af SLB-ordningen*

4 Kommissionen anførte i ottende betragtning til den anfægtede afgørelse, at SLB-ordningen blev benyttet ved transaktioner, som indebærer, at skibsværfter (sælgerne) bygger, og rederier (køberne) køber søgående skibe, og at disse transaktioner finansieres ved hjælp af en retlig og finansiel ad hoc-struktur.

5 Kommissionen præciserede, at »SLB-ordningen [var] baseret på en retlig og finansiel ad-hoc-struktur, der er oprettet af en bank, og som befinder sig mellem rederiet og værftet, […] et komplekst net af kontrakter mellem de forskellige parter [og] anvendelse af en række spanske skatteforanstaltninger« (niende betragtning til den anfægtede afgørelse).

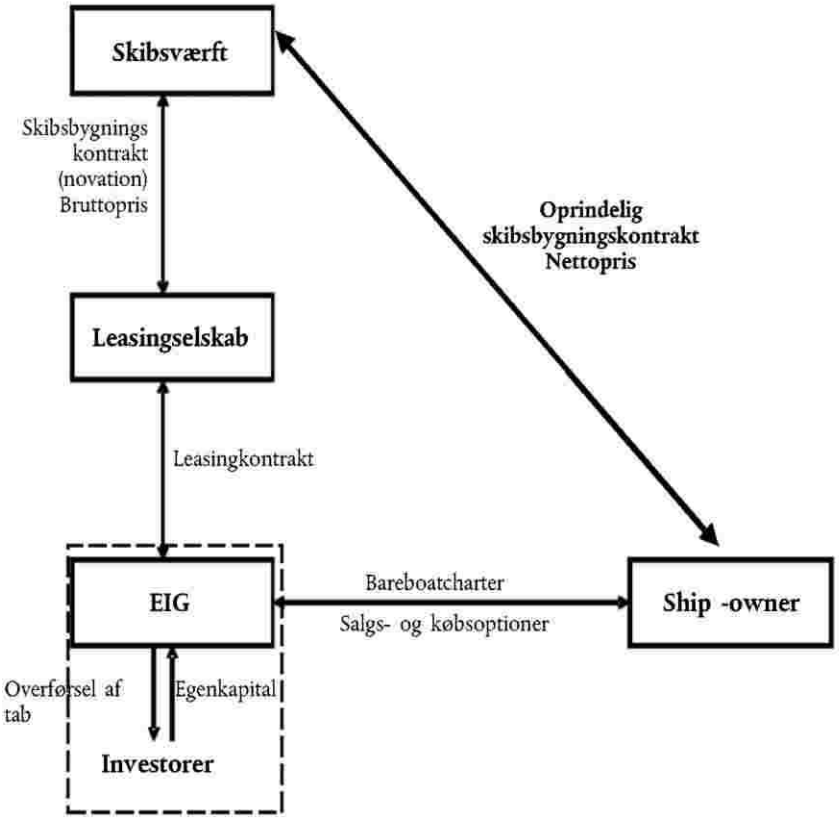
6 Kommissionen bemærkede også, at »[k]øberne [var] rederier fra hele Europa og resten af verden«, og at »[a]lle transaktioner undtagen én (en kontrakt til 6 148 969 EUR) involverede spanske skibsværfter« (tiende betragtning til den anfægtede afgørelse).

1. SLB-ordningens retlige og finansielle struktur

7 Det fremgår af punkt 9 og 10 i afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, som 14. betragtning til den anfægtede afgørelse i det væsentlige henviser til, at SLB-ordningen omfatter flere parter for hver ordre på bygning af et skib, dvs. et rederi, et skibsværft, en bank, et leasingselskab, en økonomisk interessegruppe (ØIG) oprettet af banken og investorer, som køber kapitalandele i denne ØIG.

8 Kommissionen anførte i 12. betragtning til den anfægtede afgørelse følgende:

»SLB-strukturen er 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. Ud over en ØIG involverer en SLB-transaktion også andre mellemled såsom en bank og et leasingselskab (se nedenstående diagram).«



9 Som led i SLB-ordningen indgår de parter, der er nævnt i præmis 7 ovenfor, flere kontrakter, som forklares nedenfor. De pågældende parter indgår også en rammeaftale, som indeholder en deltaljeret beskrivelse af hele SLB-ordningens organisation og drift [punkt 9, litra h), i afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure].

a) Oprindelig skibsbygningskontrakt

10 Det rederi, som ønsker at købe et skib og nyde godt af rabatten, opnår enighed med et skibsværft om det skib, der skal bygges, og en købspris, som indeholder rabatten (herefter »nettoprisen«). Den oprindelige skibsbygningskontrakt fastsætter en betaling til skibsværftet af nettoprisen ved regelmæssige betalinger. Skibsværftet anmoder en bank om at oprette strukturen og aftalerne i henhold til SLB-ordningen [punkt 9, litra a), i afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure].

b) Ændring af skibsbygningskontrakt (novation)

11 Banken involverer et leasingselskab, som træder i stedet for rederiet, ved hjælp af en novationskontrakt og indgår en ny skibskøbskontrakt med skibsværftet til en pris, som ikke indeholder rabatten (herefter »bruttoprisen«). En novation gør det muligt at erstatte en forpligtelse med en anden eller en part i en kontrakt med en anden. Denne nye kontrakt fastsætter betalingen til skibsværftet i form af en regelmæssig betaling, der er supplerende i forhold til de betalinger, der er nævnt i den oprindelige skibsbygningskontrakt, som svarer til rabatten (differencen mellem bruttoprisen og nettoprisen) [punkt 9, litra c), i afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure].

c) Bankens oprettelse af en ØIG og opfordring til investorer

12 Det fremgår af punkt 9, litra b), i afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, at banken »opretter en [ØIG] og sælger aktierne til investorerne«, at »disse investorer normalt [er] spanske skatteydere, som investerer i en ØIG for at opnå et lavere beskatningsgrundlag«, og at »de normalt ikke [driver] rederivirksomhed«. Kommissionen præciserede i 28. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »[d]a ØIG'er, der er involveret i SLB-transaktioner, betragtes som et investeringsselskab af deres medlemmer snarere end en måde, hvorpå man kan gennemføre en aktivitet i fællesskab, betegne[de]s de i [den nævnte] afgørelse som investorer«.

d) Leasingkontrakt

13 Det leasingselskab, der er nævnt i præmis 11 ovenfor, udlejer skibet med en købsoption på skibet til ØIG'en i tre til fire år på grundlag af bruttoprisen. ØIG'en forpligter sig til på forhånd at gøre brug af købsoptionen på skibet ved udløbet af denne frist. Kontrakten fastsætter betalingen af en meget høj leje til leasingselskabet, hvilket skaber betydelige tab for ØIG'erne. Til gengæld er prisen for udnyttelsen af købsoptionen tilstrækkelig nedsat [punkt 9, litra d), i afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure]. I praksis lejer ØIG'en skibet inden for rammerne af leasingkontrakten fra den dato, hvor bygningen af skibet begynder (punkt 19 i afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure).

e) Bareboatcharter-kontrakt med købsoption

14 Det fremgår af punkt 9, litra e), i afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, at ØIG'en igen »kortvarigt« udlejer skibet til rederiet inden for rammerne af en bareboatcharter-kontrakt. Et bareboatcharter er en kontrakt på leje af et skib, som hverken har besætning eller brændstof, idet bareboat-befragteren har ansvaret herfor. Rederiet forpligter sig til først at købe skibet fra ØIG'en ved udløbet af den fastsatte frist på grundlag af nettoprisen. I modsætning til den leasingkontrakt, der er beskrevet i præmis 13 ovenfor, er den pris for leje, der er fastsat inden for rammerne af bareboatcharter-kontrakten, nedsat. Prisen for opfyldelsen af købsoptionen er derimod høj. I praksis opfyldes bareboatcharter-kontrakten først, når skibet er blevet

bygget. Datoen for opfyldelse af købsoptionen er fastsat til »nogle uger« efter datoen for ØIG'ens køb af skibet fra det leasingselskab, der er nævnt i præmis 13 ovenfor (punkt 10 i afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure).

15 Det fremgår derfor af SLB-ordningens retlige og finansielle struktur, således som den er beskrevet i afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure og i den anfægtede afgørelse, at banken i forbindelse med et skibsværfts salg af et skib til et rederi benytter to mellemled, nemlig et leasingselskab og en ØIG. Sidstnævnte forpligter sig til inden for rammerne af en leasingkontrakt at købe skibet til en bruttopris, som af leasingselskabet overføres til skibsværftet. Når ØIG'en derimod videresælger skibet til rederiet inden for rammerne af bareboatcharter-kontrakten med købsoptionen, modtager den kun nettoprisen, som tager hensyn til den rabat, der først er givet til rederiet.

2. SLB-ordningens finansielle struktur

16 Ifølge Kommissionen er »[f]ormålet med SLB-ordningen […] at udnytte fordelene ved visse skatteforanstaltninger for ØIG['en og de investorer, som deltager heri], som derefter overfører en del af disse fordele til det rederi, som køber et nyt skib« (15. betragtning til den anfægtede afgørelse).

17 Det fremgår af 15.-20. betragtning til den anfægtede afgørelse og af punkt 12-19 i afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, som 18. betragtning til den anfægtede afgørelse i det væsentlige henviser til, at »ØIG['en] får skattefordelene i to tempi« (16. betragtning til den anfægtede afgørelse).

18 »I første omgang anvendes en indledende [foranstaltning 2, som behandles i præmis 25 nedenfor] og fremskyndet [foranstaltning 1, som behandles i præmis 24 nedenfor] afskrivning af det leasede skib inden for det »normale« selskabsskattesystem. Dette påfører ØIG['en] store skattemæssige tab. På grund af ØIG'[ens] skattemæssige transparens [foranstaltning 3, som behandles i præmis 27 nedenfor] kan disse skattemæssige tab trækkes fra investorernes egne indkomster i forhold til deres andele i ØIG['en]« (16. betragtning til den anfægtede afgørelse).

19 Kommissionen præciserede i 17. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »[u]nder alle omstændigheder bør de skattebesparelser, der opnås gennem denne indledende og fremskyndede afskrivning af omkostningerne på skibet, senere opvejes af øgede skattebetalinger, enten når skibet er helt afskrevet, og der ikke kan fratrækkes flere afskrivningsomkostninger, eller når skibet er solgt, og salget har resulteret i en kapitalgevinst«. Under alle omstændigheder finder en sådan kompensation ikke sted inden for rammerne af SLB-ordningen.

20 »I den anden fase bevares skattebesparelserne som følge af de indledende tab, der overføres til investorerne, fordi ØIG['en] skifter over til tonnageskatteordningen (TS) for indkomstbeskatning, så rederiet får den fulde fritagelse af de kapitalgevinster, der følger af salget af skibet [foranstaltning 4 og 5, som behandles i præmis 27-29 herefter]«. Dette salg finder først sted, når skibet er blevet afskrevet af ØIG'en og kort tid efter skiftet til den særlige tonnageskatteordning (18. betragtning til den anfægtede afgørelse).

21 Ifølge Kommissionen »giver den kombinerede virkning af de skatteforanstaltninger, der anvendes i SLB[-ordningen], ØIG['en] og dens investorer mulighed for at opnå en skattegevinst på ca. 30% af skibets oprindelige bruttopris. En del af denne skattegevinst, som ØIG/dens investorer oprindeligt fik, beholder investorerne (10-15%), og en del af den gives videre til rederiet (85-90%), som i sidste ende bliver ejer af skibet med en reduktion på 20-30% af skibets oprindelige bruttopris« (19. betragtning til den anfægtede afgørelse).

22 Det følger af 20. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »[SLB-operationer] kombinerer […] forskellige individuelle, om end indbyrdes forbundne, skatteforanstaltninger med henblik på at generere en skattemæssig fordel«. Disse foranstaltninger er fastlagt 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 lovdekret nr. 4/2004 om godkendelse af den konsoliderede udgave af selskabsskatteloven) af 5. marts 2004 (BOE nr. 61, af 11.3.2004, s. 10951, herefter »TRLIS«) og i Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (kongeligt lovdekret 1777/2004 om godkendelse af forordningen om selskabsskat) af 30.7.2004 (BOE nr. 189, af 6.8.2004, s. 37072, herefter »RIS«).

23 Det drejer sig om følgende fem foranstaltninger, der er beskrevet i 21.-42. betragtning til den anfægtede afgørelse.

a) Foranstaltning 1: fremskyndet afskrivning af leasede aktiver (artikel 115, stk. 6, i TRLIS)

24 Artikel 115, stk. 6, i TRLIS gør det muligt at fremskynde afskrivningen af et leaset aktiv ved at gøre de betalinger, der er udført i forbindelse med en leasingkontrakt på dette aktiv, fradragsberettigede (21.-23. betragtning til den anfægtede afgørelse).

b) Foranstaltning 2: skønsmæssig anvendelse af indledende afskrivning af leasede aktiver (artikel 48, stk. 4, og artikel 115, stk. 11, i TRLIS og artikel 49 i RIS)

25 I henhold til artikel 115, stk. 6, i TRLIS begynder den fremskyndede afskrivning af det leasede aktiv på den dato, hvor aktivet bliver operationelt, dvs. ikke før det leasede aktiv er leveret til lejeren, og han begynder at bruge det. I medfør af artikel 115, stk. 11, i TRLIS kan økonomi- og finansministeriet dog efter formel anmodning fra lejeren fastsætte en tidligere startdato for afskrivningen. Artikel 115, stk. 11, i TRLIS opstiller to generelle betingelser for denne indledende afskrivning. De særlige betingelser for ØIG'erne fremgår af artikel 48, stk. 4, i TRLIS. Godkendelsesproceduren i artikel 115, stk. 11, i TRLIS er uddybet i artikel 49 i RIS (24.-26. betragtning i den anfægtede afgørelse).

c) Foranstaltning 3: ØIG'erne

26 Kommissionen bemærkede i 27.-29. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »spanske ØIG'er har en status som juridisk person, der adskiller sig fra deres medlemmers«, og at »[s]om følge heraf kan en ØIG indgive ansøgning om både den indledende afskrivningsforanstaltning og den alternative tonnageskatteordning, jf. artikel 124-128 i TRLIS […], såfremt den opfylder berettigelseskravene i henhold til spansk lov, også selv om ingen af dens medlemmer er et rederi«. Kommissionen præciserede i 28. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »[u]d fra et skattemæssigt perspektiv er ØIG'er imidlertid gennemsigtige for så vidt angår deres spanske selskabsdeltagere, der er hjemmehørende i Spanien«, og at »[m]ed andre ord bliver ØIG'[ers] fortjeneste (eller tab) skattemæssigt direkte tilskrevet deres spanske hjemmehørende medlemmer efter pro rata-princippet«. Kommissionen tilføjede i 29. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »ØIG'[ers] skattemæssige transparens betyder, at de betydelige tab, som ØIG['er] pådrager sig gennem indledende og fremskyndet afskrivning, kan overføres direkte til investorerne, som kan modregne tabene i deres egne overskud og således nedbringe den skyldige skat«.

d) Foranstaltning 4: tonnageskatteordningen (artikel 124-128 i TRLIS)

27 Kommissionen bemærkede i 30. og 31. betragtning til den anfægtede afgørelse, at tonnageskatteordningen i artikel 124-128 i TRLIS blev godkendt i 2002 som en statsstøtte, der var forenelig med det indre marked i medfør af EF-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren af 5. juli 1997 (EFT C 205, s. 5), ændret den 17. januar 2004 (EUT C 13, s. 3) (herefter »retningslinjer for

søtransportsektoren«) (Kommissionens afgørelse K(2002) 582 endelig af 27.2.2002 vedrørende statsstøtte nr. 736/2001 gennemført af Spanien – Tonnagebaseret afgiftsordning for rederier (EUT 2004 C 38, s. 4)).

28 Det fremgår af 30., 37. og 38. betragtning til den anfægtede afgørelse, at i medfør af tonnageskatteordningen beskattes de virksomheder, der er indskrevet i et af rederiregistrene, og som har fået en godkendelse fra skattemyndigheden med henblik herpå, ikke på grundlag af deres indtjening og deres tab, men på grundlag af tonnage. Det betyder, at de indtægter, der stammer fra salget af et skib, der forudgående er købt som nyt af en virksomhed, der allerede er omfattet af tonnageskatteordningen, ikke beskattes. Der findes dog en undtagelse til denne regel. På grundlag af en særlig procedure i artikel 125, stk. 2, i TRLIS beskattes kapitalgevinster på tidspunktet fra salget af enten et skib, der allerede var købt på tidspunktet for overgangen til tonnageskatteordningen, eller fra et »brugt« skib, der blev købt, da virksomheden allerede var omfattet af den særlige ordning, nemlig på tidspunktet for salget. »Ved normal anvendelse af den spanske TS-ordning som godkendt af Kommissionen bliver potentielle kapitalgevinster således beskattet, når skibet kommer med i TS-ordningen, og det antages, at beskatningen af kapitalgevinster, selv om den forsinkes, finder sted senere ved salg eller ophugning af skibet« (39. betragtning til den anfægtede afgørelse).

e) Foranstaltning 5: artikel 50, stk. 3, i RIS

29 Kommissionen bemærkede i 41. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »[…] uanset bestemmelsen i artikel 125, stk. 2, i TRLIS [jf. præmis 28 ovenfor] fastsættes det i artikel 50, stk. 3, i RIS, at når et skib købes gennem en [købsoption] som led i en leasingkontrakt, der tidligere er godkendt af skattemyndighederne, anses de pågældende skibe for at være nye – ikke brugte« som omhandlet i artikel 125, stk. 2, i TRLIS, uden hensyntagen til om de allerede er blevet drevet eller afskrevet. På dette grundlag bliver potentielle kapitalgevinster i forbindelse med dette salg ikke beskattet efter den særlige procedure i artikel 125, stk. 2, i TRLIS.

30 Ifølge de oplysninger, som Kommissionen råder over, »blev denne undtagelse 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 [foranstaltning 2, jf. præmis 25 ovenfor], dvs. i forhold til leasede nybyggede […] skibe købt gennem SLB-transaktioner og – med én undtagelse – fra spanske skibsværfter« (41. betragtning til den anfægtede afgørelse).

31 Kommissionen bemærkede således, at »[i] tilfælde af de godkendte SLB-transaktioner, […] [kan] ØIG'er […] blive omfattet af TS-ordningen uden at opfylde den skjulte skattepligt som følge af den indledende og fremskyndede afskrivning hverken ved tilslutning til TS-ordningen eller efterfølgende, når skibet sælges eller ophugges« (41. betragtning til den anfægtede afgørelse).

32 Det fremgår derfor af SLB-ordningens skattemæssige struktur, således som den er beskrevet i 15.-42. betragtning i den anfægtede afgørelse, at foranstaltning 1 og 2 først tillader den indledende og fremskyndede afskrivning af skibet, fra bygningen af skibet begynder, således at tabene genereres til ØIG'erne. I medfør af ØIG'ernes skattemæssige transparens (foranstaltning 3) tilregnes disse tab ud fra et skattemæssigt perspektiv investorerne, hvilket gør det muligt for dem at nedbringe deres skattegrundlag inden for rammerne af deres aktiviteter. Foranstaltning 4 og 5 forhindrer, at kapitalgevinsterne opnået i forbindelse med ØIG'ens salg af skibet til rederiet undergives beskatning, således at investorerne kan bevare fordelen ved de skattemæssige underskud. Som dette er beskrevet i præmis 15 ovenfor, gennemføres dette salg imidlertid på grundlag af nettoprisen (som indeholder den med rederiet aftalte rabat) og ikke bruttoprisen (som overføres til skibsværftet).

B – *Kommissionens vurdering*

1. Undersøgelse af SLB-ordningen som ordning/vurdering af de forskellige foranstaltninger

33 Kommissionen definerede i 113.-122. betragtning til den anfægtede afgørelse (punkt 5.2) rækkevidden af sin bedømmelse af SLB-ordningen.

34 Ifølge Kommissionen var »[d]et forhold, at SLB-ordningen består af forskellige foranstaltninger, som ikke alle er fastsat i den spanske skattelovgivning, […] ikke tilstrækkeligt til at forhindre [den] i at beskrive og vurdere den som en ordning. […] [Den] finder, at de forskellige skatteforanstaltninger, der er anvendt i SLB-transaktionerne, retligt eller faktisk var knyttet sammen« (116. betragtning til den anfægtede afgørelse). Af disse årsager »finder [den], at det er nødvendigt at beskrive [SLB-ordningen] som et system af forbundne skatteforanstaltninger og vurdere deres virkninger i deres gensidige sammenhæng under hensyntagen til de faktiske forbindelser, der indføres – eller godkendes – af staten« (119. betragtning til den anfægtede afgørelse).

35 Kommissionen præciserede, at »[u]nder alle omstændigheder henhold[t] [den] sig ikke udelukkende til en samlet tilgang«, og at »[s]ideløbende med en samlet tilgang analyserede [den] også de individuelle foranstaltninger, som [udgjorde] SLB«. Kommissionen fandt, at »de to tilgange supplere[de] hinanden og før[te] til sammenhængende konklusioner«. Den anførte, at »[e]n individuel vurdering [var] nødvendig for at fastslå, hvilken del af de økonomiske fordele der skab[tes] af SLB-ordningen, som er resultatet af generelle foranstaltninger, og hvilken del der skyld[tes] selektive foranstaltninger«, og at [e]n individuel vurdering g[av] [den] også mulighed for om nødvendigt at fastslå, hvilken del af støtten der [var] forenelig med det indre marked, og hvilken del der [skulle] tilbagesøges« (120. betragtning til den anfægtede afgørelse).

36 Kommissionen bemærkede ligeledes, at »[e]rhvervsdrivende frit [kunne] strukturere deres transaktioner til finansiering af aktiver, som de ønske[de], og til det formål benytte de generelle skatteforanstaltninger, som de [fandt] mest egnede«. Kommissionen har imidlertid bemærket, at »[d]a disse transaktioner […] medfør[te] anvendelse af selektive skatteforanstaltninger, som er genstand for statsstøttekontrol, [var] de virksomheder, der er involveret i disse transaktioner, potentielle modtagere af statsstøtte. På den [ene] side [var] det forhold, at flere sektorer eller kategorier af virksomheder identificeres som potentielle modtagere, ikke et tegn på, at SLB-ordningen [var] en generel foranstaltning. På den anden side [kunne] den kendsgerning, at ordningen bruges til at finansiere køb, bareboat-befragtning og videresalg af søgående skibe, ses som et klart tegn på, at foranstaltningen ud fra en sektorbestemt synsvinkel […] [var] selektiv« (122. betragtning til den anfægtede afgørelse).

2. Forekomst af støtte i den i artikel 107, stk. 1, TEUF nævnte forstand

a) Virksomheder i den i artikel 107 TEUF nævnte betydning

37 Kommissionen bemærkede i 126. betragtning til den anfægtede afgørelse, at alle parter, der er involveret i SLB-transaktioner, er virksomheder i den i artikel 107, stk. 1, TEUF nævnte betydning, eftersom deres aktiviteter bestod i at tilbyde varer og tjenesteydelser på et marked. Hvad mere præcist angår ØIG'er »udchartre[de] og [solgte] [de] skibe«. Hvad angår investorer »[tilbød] [de] varer og tjenesteydelser på en lang række markeder, undtagen hvis det [var] enkeltpersoner, som ikke udøve[de] nogen økonomisk virksomhed, og i så fald [var] de ikke [omfattet] af [den nævnte] afgørelse«.

b) Forekomst af selektiv fordel

38 Kommissionen vurderede i 127.-163. betragtning til den anfægtede afgørelse (punkt 5.3.2.), om der forelå en selektiv fordel eller ej.

39 Hvad angår foranstaltning 1 (fremskyndet afskrivning) fandt Kommissionen, at foranstaltningen ikke som sådan giver »ØIG'er en selektiv fordel i forbindelse med SLB-transaktioner« (131. betragtning til den anfægtede afgørelse). Den fordel, som denne foranstaltning giver, finder nemlig anvendelse på alle aktiver, herunder dem, som bygges i andre medlemsstater, og på alle virksomheder, der skal betale indkomstskat i Spanien, uden nogen begrænsning. Kommissionen bemærkede, at der ingen tegn er på, at modtagerne af foranstaltningen faktisk var koncentreret i bestemt sektorer eller produktionstyper. Endelig er betingelserne for anvendelse af foranstaltningen klare, objektive og neutrale, og ingen forudgående tilladelse er nødvendig, for at den kan finde anvendelse (128-130. betragtning til den anfægtede afgørelse).

40 Hvad angår foranstaltning 2 (skønsmæssig anvendelse af indledende afskrivning) bemærkede Kommissionen, at denne mulighed gav en økonomisk fordel (132. betragtning til den anfægtede afgørelse), og at den udgjorde en undtagelse til den generelle regel, der er genstand for de spanske myndigheders skønsmæssige godkendelse. Ifølge Kommissionen er kriterierne i artikel 115, stk. 11, i TRLIS vage og kræver skattemyndighedernes fortolkning. Endvidere gav Kongeriget Spanien ikke en overbevisende forklaring på, hvorfor alle betingelserne i artikel 48, stk. 4, i TRLIS og i artikel 49 i RIS var nødvendige for at undgå misbrug. Kongeriget Spanien påviste heller ikke, hvorfor en forudgående godkendelse var nødvendig (133. betragtning til den anfægtede afgørelse). Desuden var der ikke fremlagt nogen dokumentation for, at godkendelserne havde været givet under andre omstændigheder end »i tilfælde af køb af skibe, som var overgået fra den normale selskabsbeskatningsordning til TS-ordningen, og den efterfølgende overdragelse af ejendomsretten til skibet til rederiet gennem benyttelse af en option i forbindelse med et bareboat-charter« (134. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen bemærkede, at de anmodninger, der er indgivet for at blive omfattet af foranstaltningen, i detaljer beskrev hele SLB-ordningens opbygning og indeholdt alle de relevante kontrakter (135. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen fandt også, at gennemførelsesbestemmelserne for godkendelsesproceduren, bl.a. artikel 49 i RIS, gav skatteforvaltningen store skønsbeføjelser. Navnlig må forvaltningen kræve alle supplerende oplysninger, som de måtte finde relevante for vurderingen (136. betragtning til den anfægtede afgørelse). På denne baggrund har Domstolen derfor konkluderet, at den skønsmæssige anvendelse af indledende afskrivning »g[av] ØIG'er, som [var] involveret i SLB-transaktioner, og deres investorer en selektiv fordel« (139. betragtning til den anfægtede afgørelse).

41 Hvad angår foranstaltning 3 (ØIG) fandt Kommissionen, »at ØIG'ers status som skattemæssigt gennemsigtige enheder, der er fastsat i artikel 48 og 49 i TRLIS, blot [gav] forskellige erhvervsdrivende mulighed for at slutte sig sammen og finansiere enhver investering eller gennemføre enhver økonomisk aktivitet«, og at »[s]om følge heraf [gav] den pågældende foranstaltning ikke ØIG'er eller deres medlemmer en selektiv fordel« (140. betragtning til den anfægtede afgørelse).

42 Hvad angår foranstaltning 4 (tonnageskatteordningen) bemærkede Domstolen, at ordningen tillod »udskydningen af opfyldelsen af den skjulte skat i henhold til TS-ordningen«, hvilket gav »en ekstra selektiv økonomisk fordel for de selskaber, der skifte[de] til TS-ordningen, i forhold til dem, som [blev] i det almindelige skattesystem« (143. betragtning til den anfægtede afgørelse). Tonnageskatteordningen, som var blevet godkendt af Kommissionen (jf. præmis 27 ovenfor), omfatter ikke skattebehandling af indtægter fra bareboat-chartering og videresalg af skibe, men kun indtægter fra søtransportaktiviteter. Anvendelsen af tonnageskatteordningen på indtægter fra bareboat-chartering udgør derfor en ny støtte og ikke en eksisterende støtte, som er forudgående godkendt af Kommissionen (144. betragtning til den anfægtede afgørelse, der henviser til den anfægtede afgørelses punkt 5.4).

43 Hvad angår foranstaltning 5 (artikel 50, stk. 3, i RIS) har Kommissionen bemærket, at »[d]en økonomiske fordel i henhold til [denne bestemmelse] [var] selektiv, fordi den ikke [var] tilgængelig for alle aktiver. Den [var] end ikke tilgængelig for alle skibe, der [var] omfattet af TS-ordningen og artikel 125, stk. 2, i TRLIS. Faktisk [var] denne fordel kun tilgængelig på betingelse af, at skibet [var] køb[t] gennem en finansiel leasingkontrakt, som tidligere er godkendt af skattemyndighederne [i henhold til artikel 115, stk. 11, i TRLIS (foranstaltning 2)]«. »[D]isse godkendelser [blev] givet af skattemyndighederne under udøvelse af betydelige skønsbeføjelser og kun i forbindelse med nybyggede søgående skibe« (146. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen fandt, at »tildelingen af denne supplerende selektive fordel – hvad enten det sker ved henvisning til den almindelige skatteordning eller ved henvisning til den normale anvendelse af den alternative TS-ordning og artikel 125, stk. 2, i TRLIS, som [er] godkendt af [den] – ikke kan begrundes i det spanske skattesystems karakter og generelle ordning« (148. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen konkluderede, at foranstaltning 5 »[gav] en selektiv fordel til virksomheder, der køb[te] skibe gennem finansielle leasingkontrakter, som tidligere er godkendt af skattemyndighederne, og især ØIG'er eller deres investorer, der [var] involveret i SLB-transaktioner« (154. betragtning til den anfægtede afgørelse).

44 Hvad angår SLB-ordningen i sin helhed og identificeringen af modtagerne fastslog Kommissionen først og fremmest i 155. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »[s]tørrelsen af den økonomiske fordel, der følger af SLB[-ordningen] som helhed, svare[de] til den fordel, som ØIG['en] ikke ville have fået ved den samme finansieringstransaktion ved udelukkende at anvende almindelige foranstaltninger«. Kommissionen præciserede, at »[i] praksis svare[de] denne fordel til summen af de fordele, som ØIG ['en] har høstet ved at anvende ovennævnte selektive foranstaltninger, dvs. sparede renter af de skattebeløb, der er udskudt i kraft af den indledende afskrivning (artikel 115, stk. 11, og artikel 48, stk. 4, i TRLIS og artikel 49 i RIS), beløbet for unddragen skat eller sparede renter af den skat, der er udskudt i henhold til TS-ordningen (artikel 128 i TRLIS), eftersom ØIG['en] ikke var berettiget til TS-ordningen, [og] beløbet for unddragen skat af kapitalgevinsten af salget af skibet i henhold til artikel 50, stk. 3, i RIS«.

45 Kommissionen forklarede i 156. betragtning til den anfægtede afgørelse følgende:

»Når man ser på SLB[-ordningen] som helhed, er fordelen selektiv, fordi den var underlagt de skønsmæssige beføjelser, som skatteforvaltningen havde fået tillagt ved den obligatoriske forudgående godkendelsesprocedure og gennem den upræcise ordlyd af betingelserne for indledende afskrivning. Eftersom andre foranstaltninger, der kun gælder for søtransportvirksomhed under retningslinjerne for søtransportsektoren – især artikel 50, stk. 3, i TRLIS – er afhængige af den forudgående godkendelse, er hele SLB-ordningen selektiv. Som følge heraf vil skatteforvaltningen kun godkende SLB-transaktioner til finansiering af søgående skibe (sektormæssig selektivitet). Som bekræftet af de statistikker, som [Kongeriget] Spanien har fremlagt, vedrører alle de 273 SLB-transaktioner, der blev organiseret i 2010, søgående skibe.«

46 Kommissionen tilføjede i 157. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »[i] den henseende ændre[de] det forhold, at alle rederier, bl.a. selskaber med hjemsted i andre medlemsstater, potentielt har adgang til SLB-finansieringstransaktioner, ikke konklusionen om, at ordningen begunstiger visse aktiviteter, nemlig køb af søgående skibe via leasingkontrakter, især med henblik på bareboat-chartering heraf og efterfølgende videresalg«.

47 Selv om Kommissionen konstaterede, at »alle skibe undtagen ét, der blev godkendt til SLB[-ordningen], [var blevet] bygget på spanske skibsværfter«, fandt den ikke, at disse sidstnævnte var blevet indrømmet en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. I denne henseende bemærkede Kommissionen manglen på »dokumentation for, at ansøgningerne vedrørende køb af ikkespanske skibe blev afvist«, og den omstændighed, »at de spanske skattemyndigheder ved en bindende

meddelelse af 1. december 2008 som svar på et spørgsmål fra en potentiel investor udtrykkeligt bekræftede, at SLB-ordningen gælder for skibe bygget i andre EU-medlemsstater« (159. og 160. betragtning til den anfægtede afgørelse).

48 Kommissionen fandt, at »fordelen tilfald[t] ØIG['en] og, i kraft af transparens, dens investorer. ØIG ['en] [var] nemlig den juridiske enhed, der anvend[te] alle skatteforanstaltningerne og eventuelt ind[gav] anmodninger om tilladelser til skatteforvaltningen. F.eks. [var] det ubestridt, at anmodninger om anvendelse af indledende afskrivning eller TS blev indgivet på vegne af ØIG['en]. Ud fra et skattemæssigt perspektiv [var] ØIG['en] en skattetransparent enhed, og dens skattepligtige indtægter eller fradragsberettigede udgifter [blev] automatisk overført til investorerne« (161. betragtning til den anfægtede afgørelse).

49 Kommissionen præciserede i 162. betragtning til den anfægtede afgørelse også, at »[i] en SLB-transaktion overføres en betydelig del af skattefordelen for ØIG['en] økonomisk set til rederiet i form af et nedslag i prisen«. Kommissionen præciserede dog, at »[s]pørgsmålet om, hvorvidt denne fordel skal tilregnes staten, [ville] […] blive taget op i næste afsnit«.

50 Endelig bemærkede Kommissionen, at »[m]ens andre deltagere i SLB-transaktioner såsom skibsværfter, leasingselskaber og andre formidlere n[ød] godt af en indirekte virkning af den pågældende fordel, [fandt den] ikke, at den fordel, som ØIG['en] og dens investorer oprindeligt fik, overfør[tes] til dem« (163. betragtning til den anfægtede afgørelse).

c) Overførsel af statsmidler og tilregnelse til staten

51 Ifølge Kommissionen »[overfører staten] [i] forbindelse med SLB-transaktioner […] indledningsvis sine midler til ØIG['en] ved at finansiere de selektive fordele. I kraft af den skattemæssige gennemsigtighed overfører ØIG['en] herefter statsmidlerne til sine investorer« (166. betragtning til den anfægtede afgørelse).

52 Hvad angår tilregnelse konkluderede Kommissionen, at de selektive fordele »klart [kunne] tilregnes den spanske stat, da de [var] til gavn for ØIG'er og deres investorer«. Dette [var] dog ikke tilfældet med de fordele, rederierne [havde], og så meget desto mere de indirekte fordele, der tilfl[ød] skibsværfter og formidlere«. »De gældende regler [tvang] [nemlig] ikke ØIG'er til at overføre en del af skattefordelen til rederier og langt mindre til skibsværfter eller formidlere« (169. og 170. betragtning til den anfægtede afgørelse).

d) Fordrejning af konkurrencen og indvirkning på samhandelen

53 Ifølge Kommissionen »truer denne fordel med at fordreje konkurrencen og påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne. Når støtte, som ydes af en medlemsstat, styrker en virksomheds position i forhold til andre virksomheder, som den konkurrerer med i samhandelen inden for [Den Europæiske Union], må det antages, at denne samhandel påvirkes af støtten. Det er tilstrækkeligt, at støttemodtageren konkurrerer med andre virksomheder på markeder, der er åbne for konkurrence og samhandel mellem medlemsstaterne« (171. betragtning til den anfægtede afgørelse).

54 Kommissionen bemærkede i 172. betragtning til den anfægtede afgørelse følgende: »I den foreliggende sag er investorerne, dvs. medlemmerne af ØIG'er, aktive i forskellige erhvervssektorer, især i sektorer, der er åbne for samhandelen inden for EU. Via de transaktioner, der er omfattet af SLB[-ordningen], er de endvidere aktive gennem ØIG'er på markederne for bareboat-chartering og køb og salg af søgående skibe, som er åbne for samhandel inden for EU. De fordele, der følger af SLB[-ordningen], styrker deres position på deres respektive markeder og fordrejer dermed eller truer med at fordreje konkurrencen.« Kommissionen fastslog i 173. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »[d]en

økonomiske fordel for ØIG'er og deres investorer, som [var] omfattet af de undersøgte foranstaltninger, [ville] derfor kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne og fordreje konkurrencen på det indre marked«.

3. Forenelighed med det indre marked

55 I betragtning 194.-199. til den anfægtede afgørelse anførte Kommissionen, at hverken dens afgørelse vedrørende tonnageskatteordningen (jf. præmis 27 ovenfor) eller retningslinjerne for søtransportsektoren fandt anvendelse på aktiviteterne hos de ØIG'er, som var »finansielle formidlere« (197. betragtning til den anfægtede afgørelse).

56 Kommissionen anførte dog, at »ØIG'er, der er involveret i SLB-transaktioner, og deres investorer på baggrund af leasingtransaktionernes generelle karakter [fungerede] som formidlere, der kanalisere[de] en fordel med et almennyttigt formål videre til andre modtagere (rederier)« (200. betragtning til den anfægtede afgørelse), og derfor »[ville] den støtte, som gik til ØIG['en] eller dens investorer, være forenelig i samme forhold« (201. betragtning til den anfægtede afgørelse).

57 Kommissionen bemærkede endvidere, at »rederierne ikke [nød] godt af statsstøtte i den i artikel 107, stk. 1, TEUF nævnte betydning«. Dog præciserede den, at »[f]or at identificere størrelsen af forenelig støtte til ØIG'er – som formidlere, der har kanaliseret en fordel, som forfølger et mål af fælles interesse, videre til rederier – [fandt] [den] ikke desto mindre, at retningslinjerne for søtransport [skulle] finde tilsvarende anvendelse på den fordel, som ØIG'en [havde] overført til rederiet med henblik på at fastslå: 1) størrelsen af den støtte, ØIG'en oprindelig [havde modtaget] og overført[…] til rederiet, og som ville have været forenelig, hvis det overførte beløb udgjorde statsstøtte til rederiet, 2) andelen af den forenelige støtte i den samlede fordel, der blev overført til rederiet, og 3) størrelsen af den støtte, der [burde] betragtes som forenelig, som ØIG'ernes vederlag for deres formidling« (203. betragtning til den anfægtede afgørelse).

4. Tilbagesøgning

a) EU-rettens generelle principper

58 I 211.-276. betragtning til den anfægtede afgørelse og i overensstemmelse med artikel 14 i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999, om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel [108 TEUF] (EFT L 83, s. 1), undersøgte Kommissionen, om tilbagesøgningen af støtten var i modstrid med et generelt princip i EU-retten. I denne henseende fandt Kommissionen, at selv om princippet om ligebehandling og princippet om beskyttelsen af den berettigede forventning ikke var til hinder for en tilbagesøgning af støtten (213.-245. betragtning til den anfægtede afgørelse), krævede overholdelsen af retssikkerhedsprincippet en udelukkelse af »tilbagesøgning af støtten i forbindelse med SLB-transaktioner, som støtten blev ydet til, mellem ikrafttrædelsen af SLB[-ordningen] i 2002 og den 30. april 2007«, som var datoen for offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende* af dens beslutning 2007/256/EF af 20. december 2006 om Frankrigs støtteordning i medfør af artikel 39 CA i den franske skattelov – statsstøtte C 46/2004 (tidl. NN 65/2004) (EFT 2007 L 112, s. 41) (246.-262. betragtning til den anfægtede afgørelse).

b) Fastsættelse af de beløb, der skal tilbagesøges

59 I 263.-269. betragtning til den anfægtede afgørelse redegjorde Kommissionen for en metode til fastsættelse af størrelsen af det uforenelige støttebeløb, der skal tilbagesøges, baseret på fire trin, dvs. for det første beregningen af den samlede skattefordel ved transaktioner, for det andet beregningen af skattefordelen som følge af de generelle skatteforanstaltninger (foranstaltning 1 og 3), der anvendes på

transaktionen (som skal fratrækkes), for det tredje beregningen af skattefordelen svarende til statsstøtten og for det fjerde beregningen af størrelsen af den forenelige støtte i henhold til principperne i 202.-210. betragtning til den anfægtede afgørelse.

c) Kontraktbestemmelser

60 Endelig konstaterede Kommissionen i 270.-276. betragtning til den anfægtede afgørelse, at der forelå visse bestemmelser i kontrakterne mellem investorerne, rederierne og skibsværfterne, hvorefter skibsværfterne skulle kompensere de øvrige parter, såfremt de forventede skattefordele ikke kunne opnås. I denne henseende bemærkede Kommissionen, at hovedformålet, som forfølges med tilbagesøgningen af ulovligt ydet statsstøtte, er at fjerne den konkurrenceforvridning, der er forårsaget af den konkurrencefordel, som er opnået ved den ulovlige støtte, og således at situationen, som den var før udbetalingen af den nævnte støtte, genoprettes. Kommissionen præciserede i 273. betragtning til den anfægtede afgørelse, at for »at nå dette resultat [skulle] [den] have beføjelse til at kræve, at tilbagebetaling finder sted fra de faktiske modtagere, således at den kan opfylde funktionen med at genoprette konkurrencesituationen på de(t) marked(er), hvor fordrejningen er forekommet«. Kommissionen fremhævede dog, at dette formål risikerede at blive forpurret, hvis de reelle støttemodtagere gennem kontraktlige bestemmelser kunne ændre virkningerne af afgørelserne om tilbagesøgning. Ifølge Kommissionen følger det heraf, at »kontraktlige bestemmelser, der beskytter støttemodtagere mod tilbagesøgning af ulovlig og uforenelig støtte ved at overføre de retlige og økonomiske risici ved en sådan tilbagesøgning til andre personer, strider imod selve kernen i det system til kontrol af statsstøtte, der er fastlagt i traktaten«, og »[d]erfor kan private parter ikke afvige herfra ved kontraktlige bestemmelser« (275. betragtning til den anfægtede afgørelse).

C – *Den anfægtede afgørelses dispositive del*

61 Den anfægtede afgørelses dispositive del har følgende ordlyd:

»Artikel 1

Foranstaltningerne, der følger af artikel 115, stk. 11, i TRLIS (indledende afskrivning af leasede aktiver), af anvendelsen af tonnageskatteordningen på ikke-støtteberettigede virksomheder, skibe eller aktiviteter og af artikel 50, stk. 3, i RIS, udgør statsstøtte til ØIG'er og deres investorer, som [Kongeriget] Spanien ulovligt har tildelt siden den 1. januar 2002 i strid med artikel 108, stk. 3, [TEUF].

Artikel 2

Statsstøtteforanstaltningerne, jf. artikel 1, er uforenelige med det indre marked, medmindre den pågældende støtte svarer til et vederlag i overensstemmelse med markedet for formidling af finansielle investorer og kanaliseres til rederier, som er støtteberettigede i henhold til retningslinjerne for søtransport ifølge betingelserne heri.

Artikel 3

[Kongeriget] Spanien bringer den i artikel 1 anførte støtteordning til ophør i det omfang, den er uforenelig med det fælles marked.

Artikel 4

1. [Kongeriget] Spanien tilbagesøger den uforenelige støtte, der er blevet tildelt under den i artikel 1 omtalte ordning, fra de ØIG-investorer, der har draget fordel af den, uden at de pågældende modtagere har mulighed for at overføre inddrivelsesbyrden til andre personer. Der skal dog ikke finde

tilbagesøgning sted for støtte, der er tildelt som led i finansieringstransaktioner, som de kompetente nationale myndigheder har tildelt til foranstaltninger ved en juridisk bindende retsakt vedtaget før den 30. april 2007.

[...]

Artikel 5

1. Tilbagesøgningen af støtte, der er tildelt i henhold til den i artikel 1 omhandlede ordning, iværksættes omgående og effektivt.

2. [Kongeriget] Spanien sikrer, at denne afgørelse efterkommes senest fire måneder efter meddelelsesdatoen.

Artikel 6

1. Senest to måneder efter meddelelsen af denne afgørelse sender [Kongeriget] Spanien følgende oplysninger:

[…]

2. [Kongeriget] Spanien holder Kommissionen underrettet om gennemførelsen af de foranstaltninger, der på nationalt plan træffes for at efterkomme denne afgørelse, indtil den støtte, der er udbetalt under den i artikel 1 omhandlede ordning, er fuldt tilbagebetalt.

[…]«

Retsforhandlinger og parternes påstande

62 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 25. september 2013 har Kongeriget Spanien anlagt et søgsmål, der er registreret som sag T-515/13.

63 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 30. december 2013 har Lico Leasing, SA (herefter »Lico«) og Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA (herefter »PYMAR«) anlagt et søgsmål, der er registreret som sag T-719/13.

64 Endvidere har andre sagsøgere anlagt andre søgsmål til prøvelse af den anfægtede afgørelse.

65 Den 26. maj 2014 har Retten adspurgt Kongeriget Spanien og Kommissionen om, hvorvidt det var hensigtsmæssigt at udsætte behandlingen af sag T-515/13 i henhold til artikel 77, litra d), i Rettens procesreglement af 2. maj 1991, indtil den skriftlige forhandling i de andre sager, der er anlagt for Retten til prøvelse af den anfægtede afgørelse, nævnt i præmis 63 og 64 ovenfor, er afsluttet. Kongeriget Spanien har i sine bemærkninger modsat sig en sådan udsættelse. Kommissionen har ikke rejst indsigelser.

66 Ved kendelse af 17. juli 2014 har Retten (Syvende Afdeling) givet afslag på en anmodning om intervention fra Udvalget for De Europæiske Fællesskabers Rederiforeninger i forbindelse med sag T-719/13 til støtte for Kommissionens påstande.

67 Den 17. februar 2015 har Retten inden for rammerne af foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse i sag T-719/13 stillet et spørgsmål til Lico og PYMAR og anmodet dem om at fremlægge visse dokumenter. Lico og PYMAR har besvaret spørgsmålet og indleveret de ønskede dokumenter inden for den fastsatte frist.

68 Den 26. februar 2015 har Retten (Syvende Afdeling) efter forslag fra den refererende dommer besluttet at indlede den mundtlige del af retsforhandlingerne i sag T-515/13.

69 Den 3. marts 2015 har Retten inden for rammerne af foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse i sag T-515/13 stillet to spørgsmål til parterne til mundtlig besvarelse under retsmødet.

70 Den 23. april 2015 har Retten (Syvende Afdeling) efter forslag fra den refererende dommer besluttet at indlede den mundtlige del af retsforhandlingerne i sag T-719/13.

71 Den 28. april 2015 har Retten inden for rammerne af foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse i sagerne T-515/13 og T-719/13 stillet parterne et skriftligt spørgsmål vedrørende hvilke konsekvenser, der i deres sager bør drages af domme af 7. november 2014, Autogrill España mod Kommissionen (T-219/10, Sml., EU:T:2014:939) og Banco Santander et Santusa mod Kommissionen (T-399/11, Sml., EU:T:2014:938), navnlig angående den analyse af selektiviteten, der er fastslået i den anfægtede afgørelse. Parterne i de to sager har besvaret spørgsmålet inden for den fastsatte frist.

72 Parterne i sagerne T-515/13 og T-719/13 har afgivet mundtlige indlæg og besvaret spørgsmål fra Retten i retsmøderne den 9. og den 10. juni 2015.

73 Under retsmøderne i sagerne T-515/13 og T-719/13 anmodede Retten parterne om at tage stilling til en eventuel udsættelse af sagerne i henhold til artikel 77, litra d), i Rettens procesreglement af 2. maj 1991 i afventning af afgørelsen fra Domstolen, hvorved sag C-20/15 P, Kommissionen mod Autogrill España, og sag C-21/05 P, Kommissionen mod Banco Santander og Santusa, afsluttes. Selv om parterne ikke har modsat sig en sådan udsættelse, har de anført, at udsættelsen ikke var hensigtsmæssig, og at Retten kunne træffe afgørelse i forbindelse med den foreliggende sag på grundlag af gældende retspraksis uden at afvente Domstolens afgørelse.

74 Ved kendelse af 6. oktober 2015 har Retten (Syvende Afdeling) genoptaget den mundtlige del af retsforhandlingerne i sagerne T-515/13 og T-719/13 med henblik på at anmode parterne om deres bemærkninger til en eventuel forening af sagerne med henblik på dommen. Parterne har indgivet deres bemærkninger inden for den fastsatte frist.

75 Ved kendelse afsagt dags dato har formanden for Rettens Syvende Afdeling besluttet at forene sagerne T-515/13 og T-719/13 med henblik på dommen i henhold til artikel 68 i Rettens procesreglement.

76 I sag T-515/13 har Kongeriget Spanien nedlagt følgende påstande:

— Den anfægtede afgørelse annulleres.

— Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

77 I sag T-515/13 har Kommissionen nedlagt følgende påstande:

— Kommissionen frifindes.

— Kongeriget Spanien tilpligtes at betale sagens omkostninger.

78 I sag T-719/13 har Lico og PYMAR nedlagt følgende påstande:

— Den anfægtede afgørelse erklæres ugyldig med den begrundelse, at SLB-ordningen fejlagtigt er blevet kvalificeret som en statsstøtteordning, der er til fordel for ØIG'er og deres investorer, og idet den tilsidesætter begrundelsespligten.

— Subsidiært erklæres påbuddet om tilbagesøgning af støtten tildelt i henhold til SLB-ordningen ugyldigt, da det er i strid med de almindeligt gældende principper i Unionens retsorden.

— Subsidiært erklæres påbuddet om tilbagesøgning ugyldigt hvad angår beregningen af den uforenelige støtte, der skal tilbagesøges, for så vidt som det forhindrer Kongeriget Spanien i at fastsætte metoden til beregning af nævnte støtte i overensstemmelse med de almindelige principper, der finder anvendelse på tilbagesøgning af statsstøtte.

— Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

79 I sag T-719/13 har Kommissionen nedlagt følgende påstande:

— Kommissionen frifindes.

— Lico og PYMAR tilpligtes at betale sagens omkostninger.

Retlige bemærkninger

I – *Formaliteten i sag T-719/13*

80 Det fremgår af stævningen i sag T-719/13, at Lico er en finansiel virksomhed, der har investeret i et vist antal ØIG'er, som har deltaget i SLB-ordningen. Virksomheden har gjort gældende, at den indgav sin stævning i sin egenskab af faktisk modtager af støtte, som skal tilbagesøges på grundlag af den anfægtede afgørelse. Hvad angår PYMAR er det et selskab, der samarbejder med små og mellemstore skibsværfter med henblik på at gøre det muligt for dem at opfylde deres industrielle målsætninger i tilstrækkelig grad. Selskabet har som begrundelse for sin søgsmålskompetence for Retten gjort gældende, at som følge af den anfægtede afgørelse afviser investorerne at fortsætte med at investere i skibsbygningssektoren. Desuden forsøgte investorerne – på trods af ugyldigheden af de bestemmelser, som pålagde investorerne at betale erstatning til investorerne i tilfælde af tilbagesøgning af de omhandlede skattefordele (jf. præmis 60 ovenfor) – at påberåbe sig dem i forbindelse med de retlige procedurer på nationalt plan. Endelig deltog både Lico og PYMAR i den formelle undersøgelsesprocedure, der førte til vedtagelsen af den anfægtede afgørelse, hvilket også godtgør deres søgsmålskompetence.

81 Kommissionen har, uden at den formelt har fremsat en formalitetsindsigelse, udtrykt forbehold over for både Licos og PYMAR's søgsmålskompetence.

82 Hvad angår Lico er der ikke ført bevis for, at virksomheden er individuelt berørt. Ifølge Kommissionen fremgår det nemlig ikke klart af de fremsendte dokumenter, om dette organ havde modtaget en statsstøtte, som skal tilbagesøges i henhold til SLB-ordningen. Navnlig havde Lico ikke fremlagt de administrative tilladelser, som er nødvendige for den indledende afskrivning, selv om det drejer sig om »den handling, hvorved den første skattefordel indrømmes«, hvor datoen er relevant for at fastslå, om støtten skal tilbagesøges, eller om den er omfattet af den periode, for hvilken Kommissionen ikke har krævet tilbagesøgning under hensyntagen til retssikkerhedsprincippet. Under retsmødet har Kommissionen tilføjet, at Lico burde have fremlagt bevis for, at virksomheden faktisk havde opnået et overskud, der kunne beskattes i de pågældende skatteår. Ellers ville de skattemæssige fordele, der følger af SLB-ordningen (tab, der kan nedbringe størrelsen af Licos skattegrundlag i forbindelse med dets aktiviteter), ikke være til nogen nytte. Kommissionen har dog under retsmødet præciseret, at den ikke krævede, at Lico fremlægger en kopi af indtægtsordrerne, idet den af de spanske myndigheder indledte tilbagesøgningsprocedure endnu ikke var afsluttet på det tidspunkt.

83 Hvad angår PYMAR har Kommissionen bemærket, at selskabet ikke opnåede nogen fordel ved SLB-ordningen, og at den påståede mulighed for tab ikke kan antages at følge direkte af den anfægtede afgørelse. Endvidere har PYMAR ikke nogen søgsmålskompetence i forhold til en prøvelse af den anfægtede afgørelse, for så vidt som afgørelsen er til PYMAR's fordel.

84 Retten finder det hensigtsmæssigt først at undersøge, hvorvidt søgsmålet kan antages til realitetsbehandling for så vidt angår Lico.

85 Det følger af artikel 263, stk. 4, TEUF, at »[e]nhver fysisk eller juridisk person på det grundlag, der er omhandlet i stk. 1 og 2, kan indbringe klage med henblik på prøvelse af retsakter, der er rettet til vedkommende, eller som berører denne umiddelbart og individuelt, samt af regelfastsættende retsakter, der berører vedkommende umiddelbart, og som ikke omfatter gennemførelsesforanstaltninger«.

86 I det foreliggende tilfælde er den anfægtede afgørelse alene rettet til Kongeriget Spanien. I henhold til artikel 263, stk. 4, TEUF har Lico således kun søgsmålskompetence ved Retten, hvis den anfægtede afgørelse berører Lico umiddelbart eller individuelt, idet denne afgørelse omfatter gennemførelsesforanstaltninger for denne som omhandlet i denne bestemmelse (jf. i denne retning dom af 19.12.2013, Telefónica mod Kommissionen, C-274/12 P, Sml., EU:C:2013:852, præmis 35 og 36).

87 I overensstemmelse med fast retspraksis er de faktiske modtagere af en individuel støtte, som er tildelt i henhold til en generel støtteordning, og som Kommissionen kræver tilbagesøgt, således individuelt berørt i henhold til artikel 263, stk. 4, TEUF (jf. dom af 9.6.2011, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen, C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, Sml., EU:C:2011:368, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

88 I det foreliggende tilfælde er Licos individuelle berøring af den anfægtede afgørelse tilstrækkelig godtgjort ved de beviser, der er fremlagt for Retten. Det drejer sig om kopier af skattemeddelelser, der bekendtgør indledningen af en undersøgelse med henblik på at fastslå »størrelsen af den støtte, der skal tilbagesøges i henhold til den [anfægtede] afgørelse«, og – som Kommissionen har krævet i sit svarskrift – kopier af de tilladelser, der indrømmer fordelen ved indledende afskrivning til ØIG'er, hvori Lico havde købt kapitalandele. Kommissionen har i medfør af princippet om skattemæssig transparens ikke bestridt, at det er medlemmerne af disse ØIG'er og dermed Lico, som har haft gavn af den af skattemyndigheden tilladte økonomiske fordel. Det skal konstateres, at alle disse tilladelser blev givet efter den 30. april 2007, den dato hvorfra der i den anfægtede afgørelse kræves en tilbagesøgning i overensstemmelse med den nævnte afgørelses artikel 4, stk. 1. Disse forhold godtgør derfor, at Lico er en faktisk modtager af en individuel støtte, der er tildelt i henhold til SLB-ordningen, som Kommissionen har krævet tilbagesøgt. Det er således ikke nødvendigt for Lico bl.a. at fremlægge bevis for, at det faktisk havde opnået et overskud, der kunne beskattes i de omhandlede skatteår. Som Kommissionen har anerkendt i sine indlæg, udgør tilladelsen til den indledende afskrivning nemlig »den handling, hvorved den første skattefordel indrømmes«.

89 For så vidt angår spørgsmålet, om Lico er umiddelbart berørt, bemærkes det, at for så vidt som det i den anfægtede afgørelses artikel 4, stk. 1, pålægges Kongeriget Spanien at træffe alle nødvendige foranstaltninger for at tilbagesøge den uforenelige støtte, som Lico har modtaget, skal denne sidstnævnte anses for at være umiddelbart berørt af den anfægtede afgørelse (jf. i denne retning dom af 4.3.2009, Associazione italiana del risparmio gestito og Fineco Asset Management mod Kommissionen, T-445/05, Sml., EU:T:2009:50, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).

90 Da det er blevet fastslået, at Lico er umiddelbart og individuelt berørt af den anfægtede afgørelse, og da der ikke er tvivl om Licos søgsmålskompetence i forhold til en prøvelse af denne afgørelse, kan søgsmålet i sag T-719/13 antages til realitetsbehandling, uden at det er nødvendigt at fastslå, om PYMAR også opfylder betingelserne i artikel 263, stk. 4, TEUF for at realitetsbehandle en sag (jf. dom

af 24.3.1993, CIRFS m.fl. mod Kommissionen, C-313/90, Sml., EU:C:1993:111, præmis 30 og 31, og af 26.10.1999, Burrill og Noriega Guerra mod Kommissionen, T-51/98, Sml. Pers., EU:T:1999:271, præmis 19-21 og den deri nævnte retspraksis).

II – *Realiteten*

A – *Rækkevidden af Lico og PYMAR's første påstand i sag T-719/13*

91 Det skal bemærkes, at Lico og PYMAR ved deres første påstand, som støttes ved deres første anbringende, har nedlagt påstand om, at »den anfægtede afgørelse erklæres ugyldig med den begrundelse, at SLB-ordningen fejlagtigt er blevet kvalificeret som en statsstøtteordning, der er til fordel for ØIG'er og deres investorer, og idet den tilsidesætter begrundelsespligten«.

92 Det skal dog bemærkes, at den anfægtede afgørelses artikel 1, som vedrører kvalifikationen af statsstøtten som omhandlet i artikel 7, stk. 1, TEUF, hverken henviser til SLB-ordningen som sådan eller betegner den som en »statsstøtteordning«. Denne artikel er nemlig affattet som følger: »Foranstaltningerne, der følger af artikel 115, stk. 11, i TRLIS (indledende afskrivning af leasede aktiver), af anvendelsen af tonnageskatteordningen på ikke-støtteberettigede virksomheder, skibe eller aktiviteter og af artikel 50, stk. 3, i RIS, udgør statsstøtte til ØIG'er og deres investorer, som [Kongeriget] Spanien ulovligt har tildelt siden den 1. januar 2002 i strid med artikel 108, stk. 3, i [TEUF].« Den anfægtede afgørelses artikel 4, stk. 1, som fastsætter kravet om tilbagesøgning, henviser til: »den uforenelige støtte, der er blevet tildelt under den i artikel 1 omtalte ordning«.

93 Lico og PYMAR har under retsmødet præciseret, at de med deres første påstand har anmodet om, at artikel 1 i sin helhed erklæres ugyldig, og at de tre foranstaltninger beskrevet i denne bestemmelse havde været nævnt i stævningen. Kommissionen har gjort gældende, at stævningens første anbringende ikke henviste til de tre foranstaltninger.

94 Det bemærkes i denne henseende, at en retsakts dispositive del ikke kan udskilles fra dens betragtninger, hvorfor den om nødvendigt må fortolkes under hensyn til de betragtninger, som har ført til dens vedtagelse (dom af 15.5.1997, TWD mod Kommissionen, C-355/95 P, Sml., EU:C:1997:241, præmis 21, og af 29.4.2004, Italien mod Kommissionen, C-298/00 P, Sml., EU:C:2004:240, præmis 97).

95 I det foreliggende tilfælde, som det er anført i præmis 33-35 ovenfor, fandt Kommissionen det nødvendigt – i 116.-122. betragtning til den anfægtede afgørelse – at beskrive SLB-ordningen som et »system« af forbundne skatteforanstaltninger og vurdere deres virkninger i deres gensidige sammenhæng under hensyntagen til de faktiske forbindelser, der indføres – eller godkendes – af staten. Kommissionen henholdt sig dog ikke udelukkende til en samlet tilgang. Den analyserede også individuelt de fem foranstaltninger, som udgør SLB-ordningen, for at »fastslå, hvilken del af de økonomiske fordele der skabes af SLB-ordningen, som er resultatet af generelle foranstaltninger, og hvilken del der skyldes selektive foranstaltninger« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Ifølge Kommissionen »[supplerer] de to tilgange hinanden og fører til sammenhængende konklusioner« (120. betragtning til den anfægtede afgørelse).

96 På baggrund af sin individuelle undersøgelse af de foranstaltninger, som udgør SLB-ordningen, fastslog Kommissionen i 155. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »[s]tørrelsen af den økonomiske fordel, der følger af SLB[-ordningen] som helhed«, svarer »[i] praksis« til »summen af de fordele, som ØIG har høstet ved at anvende [de tre] ovennævnte selektive foranstaltninger«, dvs. indledende afskrivning (foranstaltning 2) og anvendelsen af tonnageskatteordningen (foranstaltning 4), på ØIG's bareboatcharter-aktiviteter som præciseret ved artikel 50, stk. 3, i RIS (foranstaltning 5).

97 Det følger heraf, at Kommissionen i alt væsentlighed konkluderede, at SLB-ordningen var et »system« bestående af fem skatteforanstaltninger, hvoraf tre opfyldte betingelserne i artikel 107, stk. 1, TEUF. Lico og PYMAR tilsluttede sig denne udlægning i deres stævning, eftersom de henviste til ordlyden af den anfægtede afgørelse.

98 Når Lico og PYMAR i deres første påstand, støttet ved deres første anbringende, har nedlagt påstand for Retten om, at den anfægtede afgørelse erklæres ugyldig »med den begrundelse, at SLB[-ordningen] fejlagtigt er blevet kvalificeret som en statsstøtteordning«, må de nødvendigvis også henvise til denne sidstnævntes bestanddele, som er nævnt i den anfægtede afgørelses artikel 1.

B – *Anbringenderne fremført i sagerne T-515/13 og T-719/13*

99 Til støtte for sit søgsmål i sag T-515/13 har Kongeriget Spanien i det væsentlige fremført fire anbringender.

100 Det første anbringende vedrører tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF.

101 Det andet, det tredje og det fjerde anbringende er gjort gældende subsidiært og vedrører det tilfælde, hvor Retten skulle fastslå, at der foreligger en ulovlig statsstøtte. Med anbringenderne gøres en tilsidesættelse af flere af EU-rettens generelle principper gældende, eftersom Kommissionen har krævet en delvis tilbagesøgning af den støtte, der hævdes at være tildelt. Disse anbringender vedrører henholdsvis tilsidesættelsen af princippet om ligebehandling, princippet om beskyttelsen af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet.

102 Lico og PYMAR har til støtte for deres søgsmål i sag T-719/13 fremført tre anbringender.

103 Det første anbringende anført til støtte for deres første påstand vedrører en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF og af artikel 296 TEUF.

104 Det andet anbringende, som fremsættes subsidiært til støtte for deres anden påstand, vedrører en tilsidesættelse af princippet om beskyttelsen af den berettigede forventning og af retssikkerhedsprincippet hvad angår tilbagesøgningspligten.

105 Det tredje anbringende, som også fremsættes subsidiært til støtte for deres tredje påstand, anfægter den metode for beregning af støtten, som er defineret af Kommissionen i den anfægtede afgørelse (jf. præmis 59 ovenfor), som ikke overholder de generelle principper for tilbagesøgning af støtte. Lico og PYMAR har navnlig gjort gældende, at denne beregningsmetode, sådan som den er beskrevet i den anfægtede afgørelse, kunne fortolkes således, at den kræver, at investorerne tilbagebetaler et beløb svarende til den samlede skattefordel, som de har modtaget som følge af nedsættelsen af skatten, uden hensyntagen til den omstændighed, at de har overført størstedelen af denne fordel til rederierne (jf. præmis 21 ovenfor).

106 Der skal først foretages en samlet vurdering af det første anbringende, der er fremført af Kongeriget Spanien, Lico og PYMAR i de to sager, vedrørende kvalifikationen af statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

1. Det første anbringende vedrørende kvalifikationen af statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF

107 Kongeriget Spanien, Lico og PYMAR har gjort gældende, at Kommissionen har tilsidesat artikel 107, stk. 1, TEUF, for så vidt som betingelserne for selektivitet, risiko for konkurrenceforvridning og påvirkning af samhandelen ikke er opfyldt. Selv om de ikke formelt påberåber sig en tilsidesættelse af artikel 296 TEUF på dette punkt, klager Lico og PYMAR i deres stævning over det ulogiske og

selvmodsigende ræsonnement for så vidt angår overholdelsen af disse betingelser. Endvidere har Kommissionen ikke redegjort for, hvorledes foranstaltningen kan påvirke de pågældende markeder, og den har begrænset sig til at antage, at denne påvirkning er opnået uden at påvise det. Kongeriget Spanien har – uden at nævne artikel 296 TEUF – i sin replik også gjort opmærksom på, at den anfægtede afgørelses begrundelse dels er mangelfuld, for så vidt angår beviset for at investorerne i ØIG'en har fået en fordel, dels usammenhængende hvad angår kriteriet om forvridning af konkurrencen.

108 Kongeriget Spanien, Lico og PYMAR har desuden bemærket, at de betingelser, der angår selektivitet, risiko for konkurrenceforvridning og påvirkning af samhandelen, kun skulle være opfyldt med hensyn til de fordele, som investorerne har fået. I denne henseende har Kongeriget Spanien fremhævet, at disse sidstnævnte er de eneste organer, som er omfattet af tilbagesøgningskravet i henhold til den anfægtede afgørelses artikel 4, stk. 1. Kommissionen har således identificeret den påståede fordel, der er givet disse investorer, som støtte med henblik på artikel 7, stk. 1, TEUF. Lico og PYMAR har tilføjet, at den selektive fordel, som Kommissionen har identificeret, i alt væsentligt består i en skattefordel. Ved anvendelsen af princippet om skattemæssig transparens opnår ØIG'erne ikke i sig selv nogen fordel, end ikke en skattemæssig, da denne fordel fuldt ud overføres til deres medlemmer. Kongeriget Spanien har som svar på et af Rettens spørgsmål (jf. præmis 71 ovenfor) bemærket, at hverken ØIG'ens status eller princippet om skattemæssig transparens var blevet anfægtet af Kommissionen i 140. betragtning til den anfægtede afgørelse.

109 Inden for rammerne af sag T-515/13 har Kongeriget Spanien tilføjet visse specifikke argumenter.

110 For det første er SLB-ordningen, i modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende i 116.-119. betragtning til den anfægtede afgørelse, ikke et »system«, som i sig selv findes i den gældende lovgivning. Ifølge Kongeriget Spanien er benævnelsen SLB-ordningen nemlig kun en samling af retshandler, der foretages af skatteydere. Disse sidstnævnte begrænser sig til – som led i en skattemæssig optimeringsstrategi – at drage fordel af en kombination af individuelle skatteforanstaltninger. SLB-ordningen kan derfor i sig selv ikke tilregnes staten.

111 For det andet har Kongeriget Spanien bemærket, at den indledende afskrivning ikke indebærer en nedsættelse af skatten og derfor ikke indrømmer en skattefordel.

112 For det tredje har Kongeriget Spanien anfægtet Kommissionens konklusion, hvorefter tonnageskatteordningen, som den tidligere havde godkendt (jf. præmis 27 ovenfor), ikke omfatter de af ØIG'ernes aktiviteter, som udføres med henblik på SLB-ordningen.

113 Endelig har Kongeriget Spanien gjort gældende, at artikel 50, stk. 3, i RIS ikke er en undtagelse til den nævnte ordning, som tidligere var blevet godkendt.

114 Retten finder det hensigtsmæssigt først at undersøge de argumenter, der er gjort gældende i begge sager, og som er nævnt i præmis 107 og 108 ovenfor, vedrørende Kommissionens analyse af selektiviteten, risikoen for konkurrenceforvridning og påvirkningen af samhandelen mellem medlemsstaterne. Inden for rammerne af denne undersøgelse – som Kongeriget Spanien, Lico og PYMAR har foreslået – skal modtagerne af de økonomiske fordele, som er omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, og som følger af de omhandlede foranstaltninger, først identificeres.

a) Identifikation af modtagerne af økonomiske fordele

115 Kommissionen har i den anfægtede afgørelses artikel 1 præciseret, at tre af de fem skatteforanstaltninger, som ifølge den udgør SLB-ordningen, udgjorde en statsstøtte »til ØIG'er og deres investorer«. Det drejer sig om den indledende afskrivning (foranstaltning 2) og anvendelsen af tonnageskatteordningen (foranstaltning 4) som præciseret ved artikel 50, stk. 3, RIS (foranstaltning 5).

Den anfægtede afgørelses artikel 4, stk. 1, fastsætter imidlertid, at Kongeriget Spanien skal tilbagesøge den uforenelige støtte, der er blevet tildelt under den i artikel 1 omtalte ordning, »fra de ØIG-investorer, der har draget fordel af den, uden at de pågældende modtagere har mulighed for at overføre inddrivelsesbyrden til andre personer«.

116 I denne henseende skal det konstateres, at selv om ØIG'erne har nydt godt af de tre skatteforanstaltninger i den anfægtede afgørelses artikel 1, er det medlemmerne af ØIG'erne, som har nydt godt af de økonomiske fordele, der følger af disse tre foranstaltninger. Som det nemlig fremgår af 140. betragtning til den anfægtede afgørelse (jf. præmis 41 ovenfor), er princippet om skattemæssig transparens for ØIG'erne ikke blevet anfægtet af Kommissionen i det foreliggende tilfælde. På grundlag af dette princip kan de skattemæssige fordele, som indrømmes ØIG'er oprettet med henblik på SLB-ordningen, kun benyttes af deres medlemmer, som Kommissionen blot har kvalificeret som »investorer« (jf. præmis 12 ovenfor). Disse sidstnævnte er desuden de eneste organer, der omfattes af tilbagesøgningskravet i den anfægtede afgørelses artikel 4, stk. 1.

117 Da der ikke foreligger nogen økonomisk fordel for ØIG'erne, er det med urette, at Kommissionen i den anfægtede afgørelses artikel 1 har konkluderet, at de har nydt godt af en statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

118 For så vidt som det er investorerne og ikke ØIG'erne, som har nydt godt af de skattemæssige og økonomiske fordele, der følger af SLB-ordningen, skal det – på grundlag af parternes argumenter – undersøges, om de fordele, som investorerne har modtaget, har en selektiv karakter, om de risikerer at forvride konkurrencen og påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne, og om den anfægtede afgørelse er tilstrækkelig begrundet angående analysen af disse kriterier.

b) Betingelsen om selektivitet

119 Som det er blevet nævnt i præmis 97 ovenfor, har Kommissionen i den anfægtede afgørelse i det væsentlige konkluderet, at SLB-ordningen var et »system« bestående af fem skatteforanstaltninger, hvoraf tre opfyldte alle betingelserne i artikel 107, stk. 1, TEUF, herunder betingelsen om selektivitet.

120 Som nævnt i præmis 39-46 ovenfor, analyserede Kommissionen i 128.-154. betragtning til den anfægtede afgørelse særskilt den selektive karakter af hver af de skatteforanstaltninger, som ifølge den udgør SLB-ordningen, for derefter i 155.-157. betragtning til den anfægtede afgørelse samlet at analysere SLB-ordningens selektivitet som »system«. Kommissionen præciserede i 120. betragtning til den anfægtede afgørelse, at den individuelle analyse af de foranstaltninger, som udgør SLB-ordningen, og den samlede analyse af dem som »system« »supplerer hinanden og fører til sammenhængende konklusioner« (jf. præmis 35 ovenfor).

121 Hvad angår Kommissionens individuelle analyse er foranstaltning 2 (indledende afskrivning) blevet kvalificeret som »selektiv«, da tildelingen af denne fordel afhænger af en tilladelse, som gives af skattemyndigheden på baggrund af en skønsbeføjelse. Udøvelsen af denne skønsbeføjelse ville have ført skattemyndigheden til kun at indrømme disse tilladelser i tilfælde af køb af søgående skibe inden for rammerne af SLB-ordningen og ikke under andre omstændigheder (132.-139. betragtning til den anfægtede afgørelse). Foranstaltning 4 (anvendelse af tonnageskatteordningen på ØIG'er oprettet med henblik på SLB-ordningen) og foranstaltning 5 (artikel 50, stk. 3, i RIS) er selektive, da de begunstiger visse aktiviteter, nemlig bareboat-chartering (141.-144. betragtning til den anfægtede afgørelse) samt køb af skibe gennem finansielle leasingkontrakter, som tidligere er godkendt af skattemyndighederne (145.-154. betragtning til den anfægtede afgørelse).

122 Hvad angår Kommissionens samlede analyse skal der dels henvises til 156. betragtning til den anfægtede afgørelse, som har følgende ordlyd: »Når man ser på SLB[-ordningen] som helhed, er fordelen selektiv, fordi den var underlagt de skønsmæssige beføjelser, som skatteforvaltningen havde

fået tillagt ved den obligatoriske forudgående godkendelsesprocedure og gennem den upræcise ordlyd af betingelserne for indledende afskrivning. Eftersom andre foranstaltninger, der kun gælder for søtransportvirksomhed under retningslinjerne for søtransportsektoren – især artikel 50, stk. 3, i [RIS] – er afhængige af den forudgående godkendelse, er hele SLB-ordningen selektiv. Som følge heraf vil skatteforvaltningen kun godkende SLB-transaktioner til finansiering af søgående skibe (sektormæssig selektivitet). Som bekræftet af de statistikker, som Spanien har fremlagt, vedrører alle de 273 SLB-transaktioner, der blev organiseret i 2010, søgående skibe.« Kommissionen konkluderede derfor, at den fordel, der følger af SLB-ordningen, i sin helhed kunne anses for at være selektiv på grundlag af den skønsmæssige beføjelse, der er fastslået i forbindelse med den individuelle analyse af selektiviteten ved foranstaltning 2.

123 Dels anførte Kommissionen i 157. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »ordningen begunstig[ede] visse aktiviteter, nemlig køb af søgående skibe via leasingkontrakter, især med henblik på bareboat-chartering heraf og efterfølgende videresalg«. Disse aktiviteter svarer til de aktiviteter, der ifølge den anfægtede afgørelse udføres af ØIG'erne, der er oprettet med henblik på SLB-ordningen, og som drager fordel af anvendelsen af foranstaltning 2, 4 og 5. Ifølge den individuelle analyse, som er nævnt i præmis 121 ovenfor, indrømmer hver af disse foranstaltninger de jure og de facto en selektiv fordel til de virksomheder, der udøver disse aktiviteter (132.-139. og 141.-154. betragtning til den anfægtede afgørelse).

124 Det fremgår således af den anfægtede afgørelse, at de foranstaltninger, som udgør SLB-ordningen – individuelt og samlet set som »system« – er selektive af to grunde. Dels er SLB-ordningen som »system« selektivt som følge af, at skattemyndigheden på grundlag af en skønsbeføjelse kun vil godkende de omhandlede fordele ved »SLB-transaktioner til finansiering af søgående skibe (sektormæssig selektivitet)«, som er transaktioner, investorerne deltager i. Dels følger SLB-ordningens selektivitet også af den selektive karakter af de tre skatteforanstaltninger, som udgør SLB-ordningen, når disse betragtes isoleret set. Disse foranstaltninger har de jure og de facto kun begunstiget visse aktiviteter.

125 Som det allerede er blevet anført i præmis 118 ovenfor, skal det i lyset af de argumenter, der er fremsat af Kongeriget Spanien, Lico og PYMAR, undersøges, om disse to grunde gør det muligt at fastslå den selektive karakter af de skattemæssige og økonomiske fordele, som investorerne har modtaget, og om afgørelsen er tilstrækkelig begrundet.

126 Inden disse spørgsmål undersøges, er der behov for en præcisering af rækkevidden af de argumenter, som Kongeriget Spanien, Lico og PYMAR har fremsat som svar på visse af Kommissionens argumenter. Kommissionen har inden for rammerne af sag T-515/13 nemlig gjort gældende, at Kongeriget Spanien i sin stævning ikke har anfægtet den samlede analyse af selektiviteten i 155.-163. betragtning til den anfægtede afgørelse. Der kan kun gives medhold i søgsmålet, hvis Kongeriget Spanien kan godtgøre, at foranstaltningerne – individuelt og samlet set – ikke udgør statsstøtte. Da Kommissionens samlede analyse ikke er blevet anfægtet af Kongeriget Spanien, er denne sidstnævntes argumenter om den individuelle analyse af foranstaltningerne irrelevante. Under retsmødet i sag T-719/13 har Kommissionen gjort gældende, at Lico og PYMAR ikke selv i forbindelse med deres første anbringende har anfægtet den individuelle analyse af foranstaltning 2, 4 og 5.

127 I denne henseende bemærkes, at Kongeriget Spanien i indledningen af sin stævning har fremsat visse argumenter af general karakter, som anfægter Kommissionens analyse af selektiviteten i sin helhed. Disse argumenter er blevet yderligere udviklet af Kongeriget Spanien som svar på Rettens skriftlige spørgsmål (jf. præmis 71 ovenfor) og under retsmødet i sag T-515/13. Endvidere har Kongeriget Spanien i sin stævning anfægtet den skønsbeføjelse, som Kommissionen identificerede i forbindelse med den individuelle analyse af selektiviteten ved foranstaltning 2. Eftersom Kommissionen har støttet sig på denne skønsbeføjelse for – i 156. betragtning til den anfægtede afgørelse – at fastslå selektiviteten af SLB-ordningen samlet set, kan Kongeriget Spaniens argumenter ligeledes anses for at anfægte denne analyse.

128 Hvad angår Lico og PYMAR er det med urette, at Kommissionen under retsmødet har gjort gældende, at de ikke havde anfægtet den individuelle analyse af foranstaltning 2, 4 og 5. Når Lico og PYMAR har anfægtet, at SLB-ordningen udgør »en statsstøtteordning«, som det allerede er blevet anført (jf. præmis 98 ovenfor), henviser de også til denne sidstnævntes bestanddele, som er nævnt i den anfægtede afgørelses artikel 1. Det bemærkes endvidere, at Lico og PYMAR's argumenter vedrørende selektivitet bestrider Kommissionens konklusioner i 156. og 157. betragtning til den anfægtede afgørelse. Som det er anført i præmis 122 og 123 ovenfor, støttes Kommissionens konstateringer i disse betragtninger på den individuelle analyse af foranstaltning 2, 4 og 5.

129 Det følger heraf, at Kommissionens argumenter angående den begrænsede rækkevidde af argumenterne fra Kongeriget Spanien, Lico og PYMAR ikke er begrundede.

Godkendelser givet af skattemyndighederne på grundlag af en skønsbeføjelse til kun SLB-transaktioner til finansiering af søgående skibe

130 Kongeriget Spanien, Lico og PYMAR har bemærket, at muligheden for at deltage i SLB-strukturer og derved opnå de omhandlede fordele var åben for alle investorer, der er aktive i forskellige erhvervssektorer, uden nogen forudgående betingelser eller restriktioner. Derfor kan de fordele, som investorerne har modtaget, ikke anses for selektive, bl.a. i lyset af domme Autogrill España mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:939), og Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:938).

131 Endvidere har Kongeriget Spanien, Lico og PYMAR anfægtet den omstændighed, at der foreligger en skønsbeføjelse hos skattemyndigheden i forbindelse med den godkendelsesprocedure, der er fastsat for den indledende afskrivning (foranstaltning 2). Lico og PYMAR har tilføjet, at i forbindelse med denne godkendelsesprocedure angik kontrollen udøvet af myndigheden aldrig investorerne. Under retsmødet har Kongeriget Spanien også gjort gældende, at den administrative godkendelse alene havde til formål at kontrollere, at det aktiv, der kunne afskrives før tid, opfyldte kravene i den gældende bestemmelse, hvilket ikke har nogen sammenhæng med viljen til de facto eller de jure at udvælge visse virksomheder.

132 Kommissionen har i sit svarskrift i sag T-719/13 anført, at den anfægtede foranstaltning er selektiv over for investorerne, idet kun de virksomheder, som foretager en bestemt type investering ved hjælp af en ØIG's mellemled, nyder godt af den, mens virksomheder, som foretager lignende investeringer i forbindelse med andre transaktioner, ikke kan nyde godt af den. En sådan analyse er i overensstemmelse med retspraksis (dom af 15.7.2004, Spanien mod Kommissionen, C-501/00, Sml., EU:C:2004:438, præmis 120, og af 15.12.2005, Italien mod Kommissionen, C-66/02, Sml., EU:C:2005:768, præmis 97 og 98, samt dom Associazione italiana del risparmio gestito og Fineco Asset Management mod Kommissionen, nævnt i præmis 89 ovenfor, EU:T:2009:50, præmis 156).

133 Som svar på et spørgsmål fra Retten i sagerne T-515/13 og T-719/13 (jf. præmis 71 ovenfor) har Kommissionen gjort gældende, at fremgangsmåden i den anfægtede afgørelse ikke var ny. Retspraksis har fulgt den i forskellige sager om skattefordele for virksomheder, der foretager en bestemt type af investering. I denne henseende har Kommissionen henvist til dom Spanien mod Kommissionen, nævnt i præmis 132 ovenfor (EU:C:2004:438), og dom af 6.3.2002, Diputación Foral de Álava m.fl. mod Kommissionen (T-92/00 og T-103/00, Sml., EU:T:2002:61).

134 Som svar på samme skriftlige spørgsmål fra Retten (jf. præmis 71 ovenfor) har Kommissionen i forbindelse med de to sager bekræftet, at fortolkningen af kriteriet om selektivitet i domme Autogrill España mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:939), og Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:938), ikke forekommer den at være i overensstemmelse med artikel 107, stk. 1, TEUF, sådan som denne artikel fortolkes i retspraksis, hvilket har foranlediget den til at iværksætte appel for Domstolen til prøvelse af disse domme (sagerne C-20/15 P og C-21/15 P).

135 Under alle omstændigheder har Kommissionen påpeget, at selv om Rettens fortolkning i domme Autogrill España mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:939), og Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:938), skulle finde anvendelse på den foreliggende sag, er selektivitetskriteriet opfyldt, bl.a. som følge af forelæggelsen af et godkendelsessystem, som indeholder skønsmæssige elementer.

136 Kommissionen er, i modsætning til, hvad Kongeriget Spanien har hævdet, af den opfattelse, at de kriterier, der skal være opfyldt for at opnå godkendelsen i artikel 115, stk. 11, i TRLIS, hverken er objektive eller en iboende del af skattesystemet, som det kræves af retspraksis, hvilket godtgør, at der foreligger en skønsbeføjelse.

137 Som svar på Lico og PYMAR's argumenter om, at skønsbeføjelsen kun angår aktiviteterne og ikke investorerne, har Kommissionen i duplikken i sag T-719/13 gjort gældende, at det væsentlige var, at støtten kun havde været givet – i form af en skønsmæssig godkendelse – til en bestemt gruppe erhvervsdrivende, nemlig dem, som havde modtaget godkendelsen. Under retsmøderne i sagerne T-515/13 og T-719/13 har Kommissionen også fremhævet, at det er tilstrækkeligt at konstatere, at der foreligger en skønsbeføjelse i godkendelsesproceduren, for at der de jure er tale om selektivitet. Kommissionen har bl.a. hævdet, at artikel 48, stk. 4, i TRLIS fastsatte specifikke betingelser for investorerne i forbindelse med denne godkendelse. Navnlig er anvendelsen af den indledende afskrivning underlagt den betingelse, at ØIG'ens medlemmer opretholder deres deltagelse i denne sidstnævnte indtil udløbet af leasingkontrakten.

138 I lyset af parternes argumenter skal det for det første fastlægges, om den fordel, som oppebæres af de investorer, der har deltaget i SLB-transaktioner, er selektiv, eftersom kun de virksomheder, som gennemførte denne bestemte type investering ved hjælp af en ØIG's mellemled, har nydt godt af den. I benægtende fald skal det for det andet undersøges, om det forhold, at der foreligger en godkendelsesprocedure, der angiveligt indeholder skønsmæssige elementer, under alle omstændigheder indebar en sådan selektivitet.

– Fordel forbundet med en bestemt type investering

139 Det skal bemærkes, at i domme Autogrill España mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:939), og Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:938), som Kongeriget Spanien, Lico og PYMAR har påberåbt sig til støtte for deres argumenter, var den omtvistede foranstaltning en skatteordning, som var til fordel for alle afgiftspligtige erhvervsdrivende i Spanien, som foretog en bestemt type investering, dvs. erhvervelser af kapitalandele på mindst 5% i udenlandske selskaber, som indehaves i en uafbrudt periode på mindst et år.

140 I disse domme fandt Retten, at det forhold, at der foreligger en afvigelse eller en undtagelse fra den referenceramme, som Kommissionen har identificeret, ikke i sig selv gjorde det muligt at påvise, at den omtvistede foranstaltning begunstigede »visse virksomheder eller visse produktioner« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, når denne foranstaltning umiddelbart var tilgængelig for alle virksomheder (domme Autogrill España mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor, EU:T:2014:939, præmis 52, og Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor, EU:T:2014:938, præmis 56).

141 I det foreliggende tilfælde er de skattemæssige fordele ved SLB-ordningen forbeholdt de investorer, der erhverver kapitalandele i ØIG'er oprettet med henblik på finansieringen af søgående skibe inden for rammerne af SLB-ordningen. Kommissionen har imidlertid ikke bestridt, at denne mulighed var åben for alle virksomheder, der er afgiftspligtige i Spanien, på de samme betingelser, uden at lovgivningen fastsætter et nødvendigt mindstebeløb for en sådan erhvervelse af kapitalandele. Kommissionen anerkendte ligeledes i 126. og 172. betragtning til den anfægtede afgørelse, at investorerne tilbyder varer og tjenesteydelser på en lang række markeder, og at de er aktive i alle erhvervssektorer.

142 Det følger heraf, som i de sager, der er blevet behandlet af Retten i domme Autogrill España mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:939), og Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:938), at enhver erhvervsdrivende kunne nyde godt af de omhandlede skattemæssige fordele ved at foretage en bestemt type af transaktion, der på de samme betingelser og uden forskel var åben for enhver virksomhed.

143 Som i disse sager gør den omstændighed, at de omhandlede fordele tildeles på grund af en investering i et særligt aktiv, men ikke andre aktiver eller andre typer af investeringer, dem ikke selektive over for investorerne, for så vidt som transaktionen er åben for enhver virksomhed (jf. i denne retning domme Autogrill España mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor, EU:T:2014:939, præmis 59-61, og Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor, EU:T:2014:938, præmis 63-65).

144 Således skal Kommissionens argument om, at den omtvistede foranstaltning er selektiv over for investorerne, da kun de investorer, som foretager en bestemt type investering ved hjælp af en ØIG's mellemled, nyder godt af den, forkastes.

145 Domme Autogrill España mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:939), og Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:938), er ganske vist blevet appelleret (sag C-20/15 P og C-21/15 P). Retten finder dog, at den kan træffe afgørelse, som parterne har anmodet om (jf. præmis 73 ovenfor), inden for rammerne af denne sag på grundlag af den gældende retspraksis.

146 Domstolen har nemlig allerede fastslået, at en skattebegunstigelse, som de skattepligtige kunne benytte som følge af en bestemt type investering – i denne sag erhvervelse af kapitalandele i kapitalselskaber, der har hjemsted og ledelse i de nye tyske delstater eller i Vestberlin og ikke har over 250 arbejdstagere – giver disse skattepligtige en fordel, der ikke er en statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, idet der var tale om en generel foranstaltning, der finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende (jf. i denne retning dom af 19.9.2000, Tyskland mod Kommissionen, C-156/98, Sml., EU:C:2000:467, præmis 22). På dette punkt har Domstolen blot bekræftet Kommissionens konstatering i den anfægtede afgørelse, hvorefter den omhandlede skattebegunstigelse var en generel foranstaltning, der ikke indeholdt nogen støtte til fordel for skattepligtige personer. Derimod fandt både Domstolen og Kommissionen i denne sag, at den omhandlede foranstaltning havde til formål at ændre investorernes adfærd for at forøge egenkapitalen i virksomhederne i de nye tyske delstater eller i Berlin og derved give disse sidstnævnte en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (dom Tyskland mod Kommissionen, EU:C:2000:467, præmis 23).

147 I dom Associazione italiana del risparmio gestito et Fineco Asset Management mod Kommissionen, nævnt i præmis 89 ovenfor (EU:T:2009:50), vurderede Retten med henblik på de gældende regler for statsstøtte nogle italienske skatteincitamenter til fordel for visse virksomheder, der investerer kollektivt i værdipapirer (UCITS) med speciale i små og mellemstore virksomheder. I den omtvistede afgørelse konstaterede Kommissionen, at den omhandlede skattenedsættelse udgjorde en direkte fordel for dem, der erhverver kapitalandele i disse UCITS. Kommissionen fandt dog, at denne skattenedsættelse til erhververne ikke var selektiv, idet den udgjorde en generel foranstaltning, som fandt anvendelse på alle investorer. Derimod fandt Kommissionen, at de omhandlede skatteincitamenter gav en indirekte selektiv fordel til UCITS eller i givet fald deres forvaltningsselskaber, eftersom den nedsatte skattebyrde på investeringer i disse UCITS gjorde det attraktivt for deltagerne at købe andele i investeringsvirksomhederne. Kommissionen fandt også, at den omhandlede foranstaltning gav en indirekte selektiv fordel til små og mellemstore virksomheder, hvis aktier var ejet af UCITS, i form af en stigning i efterspørgslen efter deres andele og en stigning i deres likviditet, der er forbundet med, at investeringen bliver mere attraktiv. Hvad angår spørgsmålet, om der foreligger en indirekte selektiv fordel for de tre kategorier af aktører, er dette blevet bekræftet af Retten i dom Associazione italiana del risparmio gestito og Fineco Asset Management mod Kommissionen, nævnt i præmis 89 ovenfor

(EU:T:2009:50). Det følger heraf, at i denne sag og i dom Tyskland mod Kommissionen, nævnt i præmis 146 ovenfor (EU:C:2000:467, præmis 22 og 23), ansås der ikke at foreligge selektivitet med hensyn til investorerne, eftersom de nød godt af en skattenedsættelse.

148 Det følger heraf, at når der indrømmes en fordel på de samme betingelser til enhver virksomhed som følge af, at der foretages en bestemt type investering, som er tilgængelig for alle erhvervsdrivende, har den en generel karakter med hensyn til disse erhvervsdrivende og udgør ikke en statsstøtte til fordel for disse erhvervsdrivende.

149 Det skal desuden bemærkes, at i dom af 22.2.2006, Le Levant 001 m.fl. mod Kommissionen (T-34/02, Sml., EU:T:2006:59), har Retten allerede haft anledning til at udtale sig om en afgørelse fra Kommissionen om skattelettelser til investorer, som deltager i en finansieringstransaktion gennemført af en bank med henblik på et rederis erhvervelse og drift af et skib. I forbindelse med denne transaktion overførte investorerne størstedelen af fordelen til rederiet, som købte skibet efter denne transaktion. I den anfægtede afgørelse anførte Kommissionen, at støtten var uforenelig, og krævede kun tilbagesøgning af den hos investorerne, eftersom fordelen endnu ikke var blevet overført til rederiet. Retten konstaterede i sin dom, at den anfægtede afgørelse ikke undersøgte, på hvilken måde betingelserne i artikel 107, stk. 1, TEUF var opfyldt i det givne tilfælde. Hvad navnlig angår betingelsen om, at det skal påvises, at fordelen begunstiger visse virksomheder eller produktioner, bemærkede Retten, at det fremgik af den anfægtede afgørelse, at selv om de umiddelbare støttemodtagere var de private investorer, skyldtes støttens påvirkning af konkurrencen, at rederiet kunne drive skibet på gunstige vilkår. Retten fastslog, at det heller ikke var undersøgt, hvorfor en skattebegunstigelse af de private investorer skulle have givet disse en konkurrencefordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, hvorimod det fremgår, at en sådan konkurrencefordel var tilskrevet rederiet, og den anfægtede afgørelse forklarer således ikke, hvorfor den omhandlede støtte anses for at begunstige de private investorer (jf. i denne retning dom Le Levant 001 m.fl. mod Kommissionen, som nævnt ovenfor, EU:T:2006:59, præmis 113 og 118-120). Denne dom bekræfter derfor, at under omstændigheder, som lignede omstændighederne i det foreliggende tilfælde, medfører den omstændighed, at der nydes godt af en skattefordel forbundet med en investering, ikke nødvendigvis, at der nydes godt af en konkurrencefordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

150 Den retspraksis, som Kommissionen har påberåbt sig i forbindelse med sagerne T-515/13 og T-719/13, gør det ikke muligt at antage, at en fordel givet på de samme betingelser til alle virksomheder, der foretager en bestemt type investering, som er tilgængelig for alle erhvervsdrivende, er selektiv.

151 Hvad for det første angår dom Spanien mod Kommissionen, nævnt i præmis 132 ovenfor (EU:C:2004:438, point 120), konstaterede Domstolen ganske vist, at en skattenedsættelse, som var forbundet med gennemførelsen af nogle investeringer, havde selektiv karakter. Som Retten imidlertid fremhævede i domme Autogrill España mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:939, præmis 79 og 82), og Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:938, præmis 83 og 86), var denne foranstaltning kun gældende for virksomheder, som udøvede eksportaktiviteter, men ikke andre virksomheder. I de foreliggende sager var de omhandlede fordele imidlertid tilgængelige for alle virksomheder.

152 Hvad for det andet angår dom Italien mod Kommissionen, nævnt i præmis 132 ovenfor (EU:C:2005:768, præmis 97 og 98), var den undersøgte skattebestemmelse kun til fordel for virksomheder i banksektoren og var i modsætning til det foreliggende tilfælde ikke til fordel for virksomheder i andre sektorer, modsat.

153 Hvad for det tredje angår dom Associazione italiana del risparmio gestito og Fineco Asset Management mod Kommissionen, nævnt i præmis 89 ovenfor (EU:T:2009:50, præmis 156), var den omstændighed, at det kun var blevet godtgjort, at der forelå en indirekte fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, med hensyn til de omhandlede UCITS, i givet fald deres forvaltningsselskaber, og de virksomheder, hvori UCITS ejede aktierne, og ikke med hensyn til de investorer, som ifølge

Kommissionen modtog en skattenedsættelse (jf. præmis 147 ovenfor). I den foreliggende sag bemærkede Kommissionen imidlertid ikke i den anfægtede afgørelse, bl.a. i 163. betragtning, at der forelå en indirekte fordel for ØIG'er, som fulgte af de skattefordele, der indrømmedes de investorer, der erhvervede kapitalandele i denne ØIG.

154 Hvad for det fjerde angår dom Diputación Foral de Alava m.fl. mod Kommissionen, nævnt i præmis 133 ovenfor (EU:T:2002:61), skal det bemærkes, at Retten i denne dom undersøgte selektiviteten ved to skatteforanstaltninger. Den første foranstaltning var en skattelempelse, som var gældende for investeringer i Alava-regionen med visse karakteristika, navnlig et minimumsbeløb på 2,5 mia. ESP, hvilket i realiteten forbeholdt skattelempelsen til virksomheder, der rådede over betydelige økonomiske ressourcer, men ikke andre virksomheder. Den anden foranstaltning var en nedsættelse af beskatningsgrundlaget, som kun omfattede nyoprettede virksomheder i Alava-regionen, som overholdt visse kriterier om bl.a. en minimumsinvestering og oprettelsen af et vist antal arbejdspladser. De to omhandlede foranstaltninger gav derfor ikke en fordel til alle erhvervsdrivende, som gennemførte visse investeringstransaktioner i Alava-regionen, men fordelen ved foranstaltningerne var forbeholdt visse virksomheder, med udelukkelse af andre virksomheder. I den foreliggende sag er det imidlertid ubestridt, at muligheden for at investere i ØIG'er var åben for alle virksomheder på de samme betingelser, uden at loven krævede et minimumsbeløb, der var nødvendigt for erhvervelsen af en sådan kapitalandel.

155 Det følger heraf, at den fordel, som de investorer, der var involveret i SLB-transaktioner, fik, ikke kan anses for at være selektiv, eftersom kun de virksomheder, som foretog denne bestemte type investering ved hjælp af en ØIG's mellemled, nød godt af den.

156 Som det er anført i præmis 138 ovenfor, skal det således undersøges, hvorvidt det forhold, at der forelå en godkendelsesprocedure, der angiveligt indeholdt skønsmæssige elementer, under alle omstændigheder var i stand til at give denne fordel en selektiv karakter.

– Selektivitet affødt af skattemyndighedens angivelige skønsbeføjelse

157 Kommissionen har bemærket, at under alle omstændigheder kunne der konstateres en selektivitet i det foreliggende tilfælde som følge af, at der forelå et godkendelsessystem, der indeholdt skønsmæssige elementer, som ikke forelå i de sager, der er blevet behandlet af Retten i domme Autogrill España mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:939), og Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:938). Det følger af retspraksis, at når det organ, som yder finansiel støtte, råder over et skøn, der tillader det at vælge de begunstigede og fastsætte betingelserne for interventionen, kan denne ikke antages at have en generel karakter (jf. i denne retning dom af 29.6.1999, DM Transport, C-256/97, Sml., EU:C:1999:332, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis, og af 18.7.2013, P, C-6/12, Sml., EU:C:2013:525, præmis 25).

158 I denne henseende skal det konstateres, at på trods af et godkendelsessystem, der angiveligt indeholder skønsmæssige elementer, forbliver de omhandlede fordele tilgængelige på de samme betingelser for alle investorer, der beslutter at deltage i SLB-transaktioner til finansiering af søgående skibe ved køb af kapitalandele i ØIG'er, som er oprettet af banker.

159 Som det er blevet anført af Kongeriget Spanien, Lico og PYMAR, fremgår det af 133. betragtning til den anfægtede afgørelse, at godkendelsesbetingelserne i artikel 155, stk. 11, i TRLIS, som præciseret ved artikel 49 i RIS – som Kommissionen anser for vage og kræver skattemyndighedernes fortolkning, idet den indrømmer den en skønsbeføjelse (jf. præmis 40 ovenfor) – retligt set kun vedrører kendetegnene ved det aktiv, som kan blive afskrevet før tid. Kommissionen har i 134. betragtning til den anfægtede afgørelse bemærket, at udøvelsen af den skønsmæssige beføjelse i den foreliggende sag ville få skattemyndigheden til kun at acceptere indledende afskrivning for en særlig kategori af aktiver,

dvs. søgående skibe overgået fra den normale selskabsbeskatningsordning til TS-ordningen (jf. præmis 40 ovenfor). Det fremgår i det væsentlige også af 66., 116., 134. og 156. betragtning til den anfægtede afgørelse, at de omhandlede fordele ikke blev afvist for nogen »SLB-transaktion«.

160 Det følger heraf, at skattemyndighedens skønsbeføjelse – forudsat at den kan fastslås – de jure og de facto kun har fået defineret den type af transaktioner, der er omfattet af de omhandlede skattefordele, dvs. SLB-transaktioner til finansiering af søgående skibe, men ikke andre aktiver. Det står alligevel fast, at muligheden for at deltage i disse transaktioner var åben uden begrænsning for alle virksomheder uden forskelsbehandling. På denne baggrund kunne den fordel, som disse sidstnævnte nød godt af, ikke anses for at være selektiv på grundlag af skattemyndighedens påståede skønsbeføjelse i overensstemmelse med den retspraksis, som er nævnt i præmis 140, 146 og147 ovenfor.

161 Den omstændighed, som Kommissionen har fremhævet under retsmøderne i de to sager, nemlig at artikel 48, stk. 4, i TRLIS pålægger medlemmerne af en ØIG at deltage i denne ØIG indtil udløbet af leasingkontrakten for at nyde godt af den indledende afskrivning, er ikke i modstrid med denne konstatering. Der er nemlig tale om en betingelse for anvendelse af den fordel, som alle virksomheder, der er aktive i enhver erhvervssektor, kunne nyde godt af. Det skal i denne henseende bemærkes, at fordelen ved de omhandlede skatteforanstaltninger, der har givet anledning til domme Autogrill España mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:939), og Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:938), også var underlagt en betingelse om deltagelse af en vis varighed (jf. præmis 139 ovenfor).

162 Det er desuden vigtigt at bemærke, at den omstændighed, at artikel 48, stk. 4, i TRLIS foreligger, ikke har forhindret, at investorerne køber kapitalandele i ØIG'er efter skattemyndighedens udstedelse af godkendelser. En sådan konstatering fra Kongeriget Spanien, Lico og PYMAR under retsmøderne i de to sager bekræfter, at adgangen til de omhandlede fordele forblev åbne for enhver virksomhed, der besluttede at deltage i SLB-transaktionerne, uafhængigt af godkendelsessystemet der angiveligt indeholder skønsmæssige elementer. Den omstændighed, at der i den foreliggende sag findes et sådant system, kan derfor ikke give en selektiv karakter til de fordele, som investorerne har nydt godt af.

163 Henset til samtlige ovenstående betragtninger (jf. præmis 130-162 ovenfor) er det med urette, at Kommissionen i 156. betragtning til den anfægtede afgørelse har konkluderet, at SLB-ordningen giver en selektiv fordel til investorerne, for så vidt som skattemyndigheden på grundlag af en angivelig skønsbeføjelse kun godkendte »SLB-transaktionerne til finansiering af søgående skibe«, som de var involveret i.

Fordele forbundet med gennemførelse af visse aktiviteter

164 Som det er blevet bemærket i præmis 124 og 124 ovenfor, hviler Kommissionens samlede analyse af selektivitet i den anfægtede afgørelse også på den konklusion, at SLB-ordningen begunstiger »visse aktiviteter, nemlig køb af søgående skibe via leasingkontrakter, især med henblik på bareboat-chartering heraf og efterfølgende videresalg« (157. betragtning til den anfægtede afgørelse). Disse aktiviteter svarer ifølge den anfægtede afgørelse til de aktiviteter, der udføres af de ØIG'er, som er oprettet med henblik på SLB-ordningen, og som nyder godt af anvendelsen af foranstaltning 2, 4 og 5. Ifølge den individuelle analyse, der er foretaget i 132.-139. og 141.-154. betragtning til den anfægtede afgørelse, giver hver af disse foranstaltninger de jure og de facto en selektiv fordel til de virksomheder, som udøver disse aktiviteter (jf. præmis 40, 42 og 43 ovenfor).

165 Kongeriget Spanien, Lico og PYMAR har i deres skriftlige indlæg gjort gældende, at investorerne var aktive i alle erhvervssektorer og havde rent finansielle kapitalandele i ØIG'er med det formål at opnå en skattefordel. Ifølge Kongeriget Spanien har deltagerne (eller aktionærerne) i en virksomhed ingen aktivitet »på markedet«. Under retsmødet i sag T-515/13 har Kongeriget Spanien præciseret, at dette argument gik ud på at konstatere, at medlemmerne af ØIG'er blot optrådte som investorer inden for rammerne af ØIG'er, som Kommissionen anerkendte i den anfægtede afgørelse. Kongeriget Spanien

har under retsmødet også gjort gældende, at Kommissionen i den anfægtede afgørelse ikke havde tilskrevet investorerne aktiviteterne i form af bareboat-chartering og køb og salg af skibe. I sag T-719/13 har Lico og PYMAR i stævningen gjort gældende, at investorerne ikke kan anses for at være aktører i de sektorer, som Kommissionen har identificeret i 156. og 157. betragtning til den anfægtede afgørelse. Under retsmødet har Lico og PYMAR anfægtet den opfattelse, at medlemmerne af ØIG'er udøvede disse ØIG'ers konkrete og specifikke aktiviteter, som var de blot én virksomhed.

166 I de svarskrifter, der er indgivet i begge sager, har Kommissionen kort bemærket, at investorerne ved hjælp af ØIG'er gennemførte aktiviteter, som udøvedes af ØIG'er. I denne sammenhæng er Kongeriget Spaniens argument om, at aktionærerne ikke udøver nogen aktiviteter på markedet, vanskelig at forstå. Hvad angår de forskellige sektorer, hvortil investorerne er tilknyttet, har Kommissionen i sag T-719/13 præciseret, at den anfægtede afgørelse på intet tidspunkt har forbundet foranstaltningens selektive karakter til den ene eller den anden af investorernes erhvervssektorer.

167 Kommissionen har i forbindelse med sin besvarelse af et skriftligt spørgsmål, som Retten har stillet i de to sager (jf. præmis 71 ovenfor), uddybet sin opfattelse, hvorefter investorerne ved hjælp af ØIG'er udførte de aktiviteter, som udføres af disse ØIG'er. Ifølge den – i modsætning til domme Autogrill España mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:939), og Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, nævnt i præmis 71 ovenfor (EU:T:2014:938) – er de fordele, der følger af SLB-ordningen, tildelt investorerne ikke på grund af gennemførelsen af enkle investeringstransaktioner, men på grund af udførelsen af visse økonomiske aktiviteter ved hjælp af ØIG'er, dvs. erhvervelsen, salget og bareboat-charteringen af skibe. I denne forbindelse har Kommissionen gjort gældende, at i medfør af ØIG'ers skattetransparens kan de og deres medlemmer anses for at være to sider af samme sag eller – i forbindelse med artikel 107, stk. 1, TEUF – den samme virksomhed.

168 Kommissionen har – adspurgt af Retten under retsmødet i sag T-515/13 om en mulig uoverensstemmelse mellem den opfattelse, der er anført i præmis 167 ovenfor, og begrundelsen i den anfægtede afgørelse, navnlig dens 28. betragtning (jf. præmis 12 ovenfor) – bemærket, at denne betragtning, der kvalificerer medlemmer af ØIG'er som »investorer«, blot er en terminologisk forklaring, som ikke strider mod den opfattelse, at ØIG'er og deres medlemmer er én økonomisk enhed. Kommissionen har, adspurgt af Retten igen under retsmødet i sag T-719/13 om begrundelsen i den anfægtede afgørelse vedrørende dette spørgsmål, anført, at selv om dens opfattelse, hvorefter ØIG'er og deres medlemmer tilsammen udgør én enkelt virksomhed som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, ikke fremgår udtrykkeligt i den anfægtede afgørelse, følger en sådan konstatering af selve karakteren af ØIG'en. Kommissionen har i denne henseende bemærket, at en ØIG var en skattetransparent enhed, hvor medlemmerne fuldt ud er ansvarlige for dens adfærd og dens forpligtelser, således at de aktiviteter, som ØIG'en udøver, vil kunne tilregnes dets medlemmer.

169 Det skal bemærkes, at Retten under sin prøvelse skal fastlægge, om Kommissionens individuelle analyse af foranstaltning 2, 4 og 5, som 157. betragtning til den anfægtede afgørelse i det væsentlige henviser til, gør det muligt at antage, at de fordele, som investorerne og ikke ØIG'erne modtog, opfylder betingelsen om selektivitet (jf. præmis 118 ovenfor).

170 Hvad angår denne individuelle undersøgelse er Kommissionen af den opfattelse, at foranstaltning 2, 4 og 5 de jure og de facto havde begunstiget visse aktiviteter, nemlig erhvervelsen af skibe gennem finansielle leasingkontrakter, deres bareboat-chartering og deres efterfølgende videresalg.

171 Det er ubestridt mellem parterne, at disse aktiviteter, som også fremgår af 157. betragtning til den anfægtede afgørelse, er dem, som udøves af ØIG'er oprettet med henblik på SLB-ordningen. Selv hvis Kommissionen havde fundet, at de af investorerne modtagne fordele var selektive på grund af gennemførelsen af disse aktiviteter, tilkom det derfor den at præcisere i den anfægtede afgørelse, at ØIG'ers aktiviteter svarede til deres medlemmers aktiviteter, eller i det mindste at de kunne tilskrives dem.

172 I denne henseende skal det bemærkes, at den konstatering, hvorefter investorerne ved hjælp af ØIG'erne udøver disses aktiviteter, kun er blevet foretaget én enkelt gang i 172. betragtning til den anfægtede afgørelse og ikke er underbygget. I forbindelse med analysen af kriterierne vedrørende risikoen for forvridning af konkurrencen og samhandelen mellem medlemsstaterne har Kommissionen nemlig anført, at »[investorerne] endvidere [var] aktive gennem ØIG'er på markederne for bareboat-chartering og køb og salg af søgående skibe, som er åbne for samhandel inden for EU« (jf. præmis 54 ovenfor).

173 Kommissionen har i den anfægtede afgørelse imidlertid på intet tidspunkt forklaret, hvordan aktiviteterne i ØIG'erne oprettet med henblik på SLB-ordningen kunne tilskrives deres medlemmer. Navnlig har Kommissionen i forbindelse med analysen af selektiviteten ved de omhandlede individuelle foranstaltninger begrænset sig til at konkludere, at disse giver ØIG'erne »og«/»eller« deres investorer en selektiv fordel (139. og 154. betragtning til den anfægtede afgørelse) uden at give nogen yderligere præcisering. Hvad angår SLB-ordningen som helhed har Kommissionen bemærket, at »fordelen tilfald[t] ØIG['en] og, i kraft af transparens, dens investorer«. En sådan præcisering gør det imidlertid ikke muligt at forstå, hvordan det kan antages, at medlemmerne af ØIG'er oprettet med henblik på SLB-ordningen udøver ØIG'ens erhvervsaktiviteter, som udgjorde de én juridisk eller økonomisk enhed. Da Kommissionen i 126. betragtning til den anfægtede afgørelse undersøgte, om parterne i SLB-transaktioner var »virksomheder« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, fremkom den desuden ikke med nogen oplysninger, som gør det muligt at antage eller udlede, at ØIG'er oprettet med henblik på SLB-ordningen og deres medlemmer tilsammen udgør én enhed som omhandlet i denne bestemmelse, således at ØIG'ernes aktiviteter kunne tilregnes deres medlemmer.

174 Det skal yderligere bemærkes, at udsagnet i 172. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter investorerne er »aktive gennem ØIG'er på markederne for bareboat-chartering og køb og salg af søgående skibe«, forekommer at være i strid med andre betragtninger til den anfægtede afgørelse.

175 Kommissionen bemærkede nemlig i 28. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »[d]a ØIG'er, der [var] involveret i SLB-transaktioner, betragte[de]s som et investeringsselskab af deres medlemmer snarere end en måde, hvorpå man kan gennemføre en aktivitet i fællesskab, betegne[de]s de i [den nævnte] afgørelse som investorer«. Kommissionen bemærkede ligeledes i 27. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »spanske ØIG'er [havde] en status som juridisk person, der adskil[te] sig fra deres medlemmers«. Endelig præciserede Kommissionen, at investorerne »normalt ikke [drev] rederivirksomhed« [punkt 9, litra h), i afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, som 14. betragtning til den anfægtede afgørelse i alt væsentlighed henviser til].

176 På denne baggrund skal det konkluderes, at Kommissionens konstatering, bl.a. i 157. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter SLB-ordningen begunstiger »visse aktiviteter, nemlig køb af søgående skibe via leasingkontrakter, især med henblik på bareboat-chartering heraf og efterfølgende videresalg«, omhandler aktiviteterne i ØIG'er oprettet med henblik på SLB-ordningen, men ikke vedrører de industrielle eller økonomiske aktiviteter hos de medlemmer af ØIG'er, som erhverver kapitalandele i disse ØIG'er som »investorer«. Kommissionen kan derfor ikke kun støtte sig på konstateringen i 157. betragtning til den anfægtede afgørelse eller på den individuelle analyse af selektivitet ved foranstaltning 2, 4 og 5, som denne betragtning i det væsentlige henviser til, for at fastslå selektiviteten ved de fordele, som investorerne har fået.

177 Hvis det, som Kommissionen har foreslået for Retten, ved læsningen af den anfægtede afgørelse skal forstås således, at Kommissionen var af den opfattelse, at investorerne ved hjælp af ØIG'er udøvede de aktiviteter, som er nævnt i præmis 176 ovenfor, og at selektiviteten ved de fordele, som de havde fået, kunne fastslås på dette grundlag, er den anfægtede afgørelse på dette punkt mangelfuldt begrundet eller indeholder endog en selvmodsigende begrundelse. Da en manglende begrundelse falder ind under begrebet væsentlige formelle mangler i artikel 263 TEUF, skal Retten tage stilling til det ex

officio, efter at parterne er blevet hørt under overholdelse af kontradiktionsprincippet (jf. i denne retning dom af 2.12.2009, Kommissionen mod Irland m.fl., C-89/08 P, Sml., EU:C:2009:742, præmis 34 og 55).

Konklusion angående selektivitet

178 På baggrund af de ovenstående betragtninger (jf. præmis 115-177 ovenfor) var det med urette, at Kommissionen i den anfægtede afgørelse fastslog, at der forelå en selektiv fordel og dermed en statsstøtte til fordel for ØIG'er og investorer.

179 Hvad angår ØIG'er har de ganske vist nydt godt af de omhandlede skatteforanstaltninger. I medfør af princippet om skattetransparens er det imidlertid kun deres medlemmer, som har nydt godt af de fordele, der følger direkte af disse foranstaltninger (jf. præmis 115-117 ovenfor). Desuden har den omstændighed, at der forelå en indirekte fordel for ØIG'er, som følger af de omhandlede foranstaltninger, ikke været nævnt i den anfægtede afgørelse (jf. præmis 153 ovenfor).

180 Hvad angår medlemmerne af ØIG'erne, som den anfægtede afgørelse kvalificerer som »investorer«, var de økonomiske fordele, som de har nydt godt af, tilgængelige for alle skattepligtige erhvervsdrivende i Spanien på de samme betingelser, uden forskel, og dette på trods af, at der findes et godkendelsessystem. Det er derfor med urette, at Kommissionen konkluderede, at investorerne havde nydt godt af en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF som følge af deres deltagelse i en bestemt type af fordelagtig transaktion (jf. præmis 130- 163 ovenfor). De aktiviteter, der er nævnt, bl.a. i 157. betragtning til den anfægtede afgørelse, for også at fastslå fordelenes selektivitet, er dem, som udøves af ØIG'erne og ikke af investorerne, som er de eneste erhvervsdrivende, der er omfattet af kravet om tilbagesøgning i den anfægtede afgørelses artikel 4, stk. 1. Derfor kunne selektiviteten ved de fordele, som investorerne fik, heller ikke fastlægges på dette grundlag. Selv hvis det antages, at den anfægtede afgørelse kunne forstås således, at investorerne ved hjælp af ØIG'er, der oprettes med henblik på SLB-ordningen, udøver ØIG'ernes særlige aktiviteter, er afgørelsen på dette punkt mangelfuldt begrundet eller indeholder endog en selvmodsigende begrundelse (jf. præmis 164-177 ovenfor).

c) Analysen af risikoen for forvridning af konkurrencen og påvirkningen af samhandelen mellem medlemsstaterne

181 Som det er blevet anført i præmis 53 og 54 ovenfor, er Kommissionens analyse af risikoen for forvridning af konkurrencen og påvirkningen af samhandelen mellem medlemsstaterne indeholdt i 171.-173. betragtning til den anfægtede afgørelse. Efter at have henvist til nogle principper i retspraksis (171. betragtning til den anfægtede afgørelse) bemærkede Kommissionen følgende i 172. betragtning til den anfægtede afgørelse: »I den foreliggende sag er investorerne, dvs. medlemmerne af ØIG'er, aktive i [alle] erhvervssektorer, især i sektorer, der er åbne for samhandelen inden for EU. Ved hjælp af de transaktioner, der er omfattet af SLB[-ordningen], er de endvidere aktive gennem ØIG'er på markederne for bareboat-chartering og køb og salg af søgående skibe, som er åbne for samhandel inden for EU. De fordele, der følger af SLB[-ordningen], styrker deres position på deres respektive markeder og fordrejer dermed eller truer med at fordreje konkurrencen«. Kommissionen konkluderede i 173. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »[d]en økonomiske fordel for ØIG'er og deres investorer, som [var] omfattet af de undersøgte foranstaltninger, vil[le] derfor kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne og fordreje konkurrencen på det indre marked«.

182 Det skal bemærkes, at Lico og PYMAR i stævningen og Kongeriget Spanien i svarskriftet i det væsentlige har bestridt ikke bare rigtigheden af Kommissionens analyse, som er nævnt i præmis 181 ovenfor, men også den anfægtede afgørelses begrundelse (jf. præmis 107 ovenfor). Kommissionens argument fremsat i sag T-719/13, hvorefter Lico og PYMAR's anfægtelse af den anfægtede afgørelses begrundelse på dette punkt er fremsat for sent, skal derfor afvises.

183 Som det er anført i præmis 177 ovenfor, er en manglende eller utilstrækkelig begrundelse under alle omstændigheder omfattet af begrebet væsentlige formelle mangler som omhandlet i artikel 263 TEUF og udgør et anbringende om grundlæggende retsprincipper, som dels kan påberåbes af parterne på et hvilket som helst trin af sagen, dels kan tages under påkendelse ex officio af Unionens retsinstanser under overholdelse af kontradiktionsprincippet (jf. i denne retning dom af 20.2.1997, Kommissionen mod Daffix, C-166/95 P, Sml., EU:C:1997:73, præmis 24 og 25, dom Kommissionen mod Irland m.fl., nævnt i præmis 177 ovenfor, EU:C:2009:742, præmis 34 og 55, og dom af 8.7.2004, Mannesmannröhren-Werke mod Kommissionen, T-44/00, Sml., EU:T:2004:218, præmis 210 og den deri nævnte retspraksis).

184 I den foreliggende sag er parterne i de to sager, som svar på et af Rettens skriftlige spørgsmål i sag T-515/13 (jf. præmis 69 ovenfor) og på et mundtligt spørgsmål i sag T-719/13, under retsmøderne blevet hørt om, hvorvidt den anfægtede afgørelse opfyldte begrundelseskravet i artikel 296 TEUF i forbindelse med analysen af kriterierne for risikoen for forvridning af konkurrencen og påvirkningen af samhandelen.

185 Ifølge fast retspraksis skal den begrundelse, som kræves i henhold til artikel 296 TEUF og artikel 41, stk. 2, litra c), i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, tilpasses karakteren af den pågældende retsakt og klart og utvetydigt angive de betragtninger, som den institution, der har udstedt den anfægtede retsakt, har lagt til grund, således at de berørte parter kan få kendskab til grundlaget for den trufne foranstaltning, og således at Unionens retsinstanser kan udøve sin prøvelsesret. Det kræves ikke, at alle de relevante faktiske og retlige forhold fremhæves i begrundelsen, idet spørgsmålet om, hvorvidt begrundelsen af en retsakt opfylder kravene i artikel 296 TEUF og artikel 41 i chartret om grundlæggende rettigheder, ikke kun skal vurderes ud fra begrundelsens affattelse, men ligeledes konteksten samt de samlede retlige regler, der regulerer det pågældende område (jf. dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, C-88/03, Sml., EU:C:2006:511, præmis 88 og den deri nævnte retspraksis, og af 28.5.2013, Trabelsi m.fl. mod Rådet, T-187/11, Sml., EU:T:2013:273, præmis 66 og 67 og den deri nævnte retspraksis).

186 Det bemærkes endvidere, at det nærmere indhold af begrundelseskravet skal fastlægges i lyset af den konkrete sags omstændigheder, navnlig indholdet af den pågældende retsakt, indholdet af de anførte årsager samt den interesse, som retsaktens adressater og andre, der må anses for umiddelbart og individuelt berørt af denne, kan have i begrundelsen (dom af 13.3.1985, Nederlandene og Leeuwarder Papierwarenfabriek mod Kommissionen, 296/82 og 318/82, EU:C:1985:113, præmis 19).

187 Kommissionen bemærkede i 171. betragtning til den anfægtede afgørelse med rette, at når en støtte, der er ydet af en medlemsstat, styrker en virksomheds stilling i forhold til andre virksomheder, som den konkurrerer med i samhandelen inden for Unionen, må det antages, at denne samhandel påvirkes af støtten (jf. dom af 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., C-222/04, Sml., EU:C:2006:8, præmis 141 og den deri nævnte retspraksis).

188 Hvad angår betingelsen om fordrejning af konkurrencen fremgår det af retspraksis, at støtte, der skal frigøre en virksomhed for omkostninger, som den normalt skulle have båret inden for dens almindelige drift eller dens sædvanlige aktiviteter, i princippet fordrejer konkurrencevilkårene (dom Tyskland mod Kommissionen, nævnt i præmis 146 ovenfor, EU:C:2000:467, præmis 30, og af 3.3.2005, Heiser, C-72/03, Sml., EU:C:2005:130, præmis 55).

189 Som Kommissionen har anført i de to sager, skal det ikke godtgøres, at støtten reelt påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne og faktisk fordrejer konkurrencen, men alene undersøges, om støtten kan påvirke denne samhandel og fordreje konkurrencen (jf. dom Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., nævnt i præmis 187 ovenfor, EU:C:2006:8, præmis 140 og den deri nævnte retspraksis).

190 Hvad angår støtteordninger skal det også bemærkes, at Kommissionen kan nøjes med en generel vurdering af den omhandlede ordning uden at være forpligtet til at foretage en undersøgelse af støtten, der i hvert enkelt individuelt tilfælde er tildelt i henhold til en sådan ordning (dom Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen, nævnt i præmis 87 ovenfor, EU:C:2011:368, præmis 63).

191 Kommissionen har i forbindelse med de to sager med rette henvist til, at det fremgår af retspraksis, at tildeling af støtte fra en medlemsstat i form af en skattelettelse til visse af dens skattesubjekter bør antages at kunne påvirke denne samhandel og dermed opfylde denne betingelse, når de nævnte skattesubjekter driver virksomhed, der er genstand for en sådan samhandel, og når det ikke kan udelukkes, at de konkurrerer med erhvervsdrivende i andre medlemsstater (jf. i denne retning dom Heiser, nævnt i præmis 188 ovenfor, EU:C:2005:130, præmis 35).

192 Det står ikke desto mindre fast, at begrundelseskravet indebærer, at Kommissionen skal angive sine grunde for at antage, at den pågældende foranstaltning falder ind under anvendelsesområdet for artikel 107, stk. 1, TEUF. Selv i det tilfælde hvor det fremgår af de omstændigheder, hvorunder støtten ydes, at den kan påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne og fordreje eller true med at fordreje konkurrencen, påhviler det i det mindste Kommissionen at angive disse omstændigheder i afgørelsens begrundelse (jf. i denne retning dom Nederlandene og Leeuwarder Papierwarenfabriek mod Kommissionen, nævnt i præmis 186 ovenfor, EU:C:1985:113, præmis 24).

193 Det skal ligeledes bemærkes, at Domstolen tidligere har fastslået, at Kommissionen, når visse særlige omstændigheder kræver det, skal give en mere detaljeret begrundelse for sin afgørelse ved at angive forhold af betydning for støttens forventede virkninger på konkurrencen og samhandelen mellem medlemsstater. Dette var tilfældet med en støtte på et lavt beløb, der kun havde til formål at finansiere omkostninger vedrørende markedsindtrængen i tredjelande og ikke eksport til tredjelande (jf. i denne retning dom af 30.4.2009, Kommissionen mod Italien og Wam, C-494/06 P, Sml., EU:C:2009:272, præmis 56, 57 og 62).

194 Det er i lyset af disse principper, at begrundelsen i den anfægtede afgørelse angående risikoen for fordrejning af konkurrencen og påvirkning af samhandelen mellem medlemsstater skal undersøges.

195 I forbindelse med de to sager har Kommissionen henvist til 172. betragtning til den anfægtede afgørelse og gjort gældende, at den havde begrundet sin afgørelse vedrørende de to betingelser tilstrækkeligt.

196 Som anført i præmis 181 ovenfor, støttes Kommissionens begrundelse i 172. betragtning til den anfægtede afgørelse på to konstateringer. Dels at investorerne er aktive i alle erhvervssektorer, navnlig i sektorer, der er åbne for samhandelen mellem medlemsstater, og at de omhandlede fordele styrker deres position på deres respektive markeder. Dels at investorerne er aktive gennem ØIG'er på de markeder, hvor disse ØIG'er er aktive, som også er åbne for samhandel mellem medlemsstaterne.

197 Det skal undersøges, om disse to grundlag for Kommissionens ræsonnement er tilstrækkelig begrundet.

Det første grundlag for Kommissionens ræsonnement

198 Hvad angår Kommissionens konstatering om, at investorerne er aktive i alle erhvervssektorer, og at fordelene styrker deres position på deres respektive markeder, skal det konstateres, at der er tale om en påstand af generel karakter, som kan anvendes på enhver form for statsstøtte. Den henviser ikke til noget bestemt forhold, som forklarer, hvorfor de omtvistede foranstaltninger i dette tilfælde risikerer at fordreje konkurrencen og påvirke samhandelen på de markeder, som investorerne er aktive på.

199 Det skal bemærkes, som det således fremgår af første betragtning til den anfægtede afgørelse, at de klager, som Kommissionen modtog, støttes af mindst et rederi, som klagede over en fordrejning af konkurrencen og af samhandelen på markedet for skibsbygning og ikke på de markeder, som investorerne er aktive på (jf. præmis 1 ovenfor). Det skal også bemærkes, at Kommissionen i 122. og 156. betragtning til den anfægtede afgørelse fastholdt en »sektorbestemt selektivitet« hos de omhandlede foranstaltninger (jf. præmis 36 og 45 ovenfor), eftersom den fastslog, at investorerne var aktive i forskellige erhvervssektorer. Desuden konstaterede Kommissionen i 19. betragtning til den anfægtede afgørelse, at investorerne som led i SLB-ordningen kun beholdt en lille del (på 10-15%) af fordelen, da størstedelen af denne fordel (85-90%) blev overført til det rederi, som købte skibet (jf. præmis 21 ovenfor). Desuden anfægtede Kommissionen i 270.-276. betragtning til den anfægtede afgørelse og i samme afgørelses artikel 4, stk. 1, visse bestemmelser i kontrakterne mellem investorerne, rederierne og skibsværfterne, hvorefter skibsværfterne skulle kompensere de øvrige parter, såfremt de forventede skattefordele ikke kunne opnås (jf. præmis 60 ovenfor) med henblik på formålet med at »genoprette konkurrencesituationen på de(t) marked(er), hvor fordrejningen er forekommet«. Med andre ord krævede Kommissionen i den anfægtede afgørelses artikel 4, stk. 1 – under henvisning til en genopretning af konkurrencen på de markeder, hvor investorerne er aktive, og som er blevet berørt af støtten – at disse sidstnævnte ikke overfører inddrivelsesbyrden til andre personer. Under retsmødet i sag T-719/13 har Kommissionen ikke bestridt, at den omstændighed, at et sådant krav fastsættes i konklusionen i en afgørelse om statsstøtte, ikke var sædvanligt.

200 Under disse særlige omstændigheder påhvilede det Kommissionen at tilvejebringe flere oplysninger, der gør det muligt at forstå, hvordan den fordel, som blev indrømmet investorerne og ikke rederierne eller skibsværfterne, var i stand til at fordreje eller true med at fordreje konkurrencen og påvirke samhandelen som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF på de markeder, hvor de var aktive.

201 Den retspraksis, som Kommissionen har påberåbt sig under retsmøderne i de to sager (dom DM Transport, nævnt i præmis 157 ovenfor, EU:C:1999:332, og af 22.6.2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, C-182/03 og C-217/03, Sml., EU:C:2006:416), svækker ikke denne konstatering.

202 I de sager, som er blevet undersøgt i disse domme, forelå de særlige omstændigheder, som er anført i præmis 199 ovenfor, nemlig ikke.

203 Desuden identificerede Domstolen i dom Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, som er nævnt i præmis 201 ovenfor (EU:C:2006:416), og som Kommissionen omtalte under retsmødet i sag T-515/13, et af de konkurrenceproblemer, som gjorde sig gældende i denne sag. De fordele, som multinationale virksomheder, der lagde deres »koordinationscentre« i Belgien, fik, gjorde det muligt for disse multinationale virksomheder at tilrettelægge disse koordinationsydelser internt i stedet for at anvende tjenesteydere i pengeinstitutter, trustselskaber, inden for informationsteknologi og rekruttering (dom Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, nævnt i præmis 201 ovenfor, EU:C:2006:416, præmis 132). Hvad angår dom DM Transport, nævnt i præmis 157 ovenfor (EU:C:1999:332) og påberåbt af Kommissionen under retsmødet i sag T-719/13, udtalte Domstolen sig om visse fordele, der gives et flyttefirma. I forbindelse med sin analyse tog Domstolen også hensyn til modtagerens særlige situation, navnlig den grænseoverskridende karakter af det marked, som han var aktiv på (dom DM Transport, nævnt i præmis 157 ovenfor, EU:C:1999:332, præmis 29).

204 Det fremgår af det ovenstående, at Kommissionens første begrundelse angående dens analyse af risikoen for forvridning af konkurrencen og påvirkningen af samhandelen ikke er tilstrækkelig begrundet.

Det andet grundlag for Kommissionens ræsonnement

205 Kommissionen tilføjede i 172. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »[investorerne] endvidere [er] aktive gennem ØIG'er på markederne for bareboat-chartering og køb og salg af søgående skibe, som er åbne for samhandel inden for EU«.

206 Som det er anført i præmis 173-175 ovenfor, har Kommissionen i den anfægtede afgørelse ikke forklaret, hvorledes ØIG'erne oprettet med henblik på SLB-ordningen og deres medlemmer udgjorde en juridisk og økonomisk enhed på en sådan måde, at ØIG'ernes aktiviteter kunne tilskrives deres medlemmer. Tværtimod anførte Kommissionen det modsatte, bl.a. i 28. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvori den hævdede, at »[d]a ØIG'er, der er involveret i SLB-transaktioner, betragtes som et investeringsselskab af deres medlemmer snarere end en måde, hvorpå man kan gennemføre en aktivitet i fællesskab, betegnes de i den [nævnte] afgørelse som investorer«.

207 På denne baggrund opfylder det andet grundlag for Kommissionens ræsonnement heller ikke begrundelseskravet i artikel 296 TEUF og i artikel 41 i chartret om grundlæggende rettigheder.

208 I lyset af det ovenstående (jf. præmis 198-207 ovenfor) skal det konkluderes, at Kommissionen tilsidesatte sin begrundelsespligt, da den i 171.-173. betragtning til den anfægtede afgørelse konkluderede, at de omhandlede foranstaltninger risikerede at fordreje konkurrencen og påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne.

2. Konklusion

209 Eftersom den anfægtede afgørelse er behæftet med flere fejl, og den er utilstrækkeligt begrundet angående kvalifikationen af statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, skal der gives medhold i den første påstand, som er fremsat af Kongeriget Spanien, Lico og PYMAR i sagerne T-515/13 og T-719/13, og den anfægtede afgørelse skal annulleres i sin helhed, uden at det er nødvendigt at undersøge de øvrige anbringender og argumenter, der er fremsat i forbindelse med de to søgsmål.

Sagens omkostninger

210 Ifølge procesreglementets artikel 134, stk. 1, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har tabt sagerne T-515/13 og T-719/13, pålægges den at betale de af Kongeriget Spanien, Lico og PYMAR afholdte omkostninger i overensstemmelse med disses påstande herom.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

RETTEN (Syvende Afdeling):

1) 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, annulleres.

2) Europa-Kommissionen bærer sine egne omkostninger og betaler de af Kongeriget Spanien, Lico Leasing, SA og Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA afholdte omkostninger.

Van der Woude Wiszniewska-Białecka Ulloa Rubio

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 17. december 2015.

Underskrifter

Indhold

Sagens baggrund 2

I – Den administrative procedure 2

II – Den anfægtede afgørelse 2

A – Beskrivelse af SLB-ordningen 2

1. SLB-ordningens retlige og finansielle struktur 3

a) Oprindelig skibsbygningskontrakt 4

b) Ændring af skibsbygningskontrakt (novation) 4

c) Bankens oprettelse af en ØIG og opfordring til investorer 4

d) Leasingkontrakt 4

e) Bareboatcharter-kontrakt med købsoption 4

2. SLB-ordningens finansielle struktur 5

a) Foranstaltning 1: fremskyndet afskrivning af leasede aktiver (artikel 115, stk. 6, i TRLIS) 6

b) Foranstaltning 2: skønsmæssig anvendelse af indledende afskrivning af leasede aktiver (artikel 48, stk. 4, og artikel 115, stk. 11, i TRLIS og artikel 49 i RIS) 6

c) Foranstaltning 3: ØIG'erne 6

d) Foranstaltning 4: tonnageskatteordningen (artikel 124-128 i TRLIS) 6

e) Foranstaltning 5: artikel 50, stk. 3, i RIS 7

B – Kommissionens vurdering 8

1. Undersøgelse af SLB-ordningen som ordning/vurdering af de forskellige foranstaltninger 8

2. Forekomst af støtte i den i artikel 107, stk. 1, TEUF nævnte forstand 8

a) Virksomheder i den i artikel 107 TEUF nævnte betydning 8

b) Forekomst af selektiv fordel 9

c) Overførsel af statsmidler og tilregnelse til staten 11

d) Fordrejning af konkurrencen og indvirkning på samhandelen 11

3. Forenelighed med det indre marked 12

4. Tilbagesøgning 12

a) EU-rettens generelle principper 12

b) Fastsættelse af de beløb, der skal tilbagesøges 12

c) Kontraktbestemmelser 13

C – Den anfægtede afgørelses dispositive del 13

Retsforhandlinger og parternes påstande 14

Retlige bemærkninger 16

I – Formaliteten i sag T-719/13 16

II – Realiteten 18

A – Rækkevidden af Lico og PYMAR's første påstand i sag T-719/13 18

B – Anbringenderne fremført i sagerne T-515/13 og T-719/13 19

1. Det første anbringende vedrørende kvalifikationen af statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF 19

a) Identifikation af modtagerne af økonomiske fordele 20

b) Betingelsen om selektivitet 21

Godkendelser givet af skattemyndighederne på grundlag af en skønsbeføjelse til kun SLB-transaktioner til finansiering af søgående skibe 23

– Fordel forbundet med en bestemt type investering 24

– Selektivitet affødt af skattemyndighedens angivelige skønsbeføjelse 27

Fordele forbundet med gennemførelse af visse aktiviteter 28

Konklusion angående selektivitet 31

c) Analysen af risikoen for forvridning af konkurrencen og påvirkningen af samhandelen mellem medlemsstaterne 31

Det første grundlag for Kommissionens ræsonnement 33

Det andet grundlag for Kommissionens ræsonnement 34

2. Konklusion 35

Sagens omkostninger 35