Rättsfallssamlingen

TRIBUNALENS DOM (sjunde avdelningen)

den 17 december 2015*

”Statligt stöd — Varvsindustrin — Bestämmelser om skatter och avgifter som är tillämpliga på vissa avtal som upprättats för finansiering och anskaffning av fartyg — Beslut i vilket stödet förklaras vara delvis oförenligt med den inre marknaden och i vilket det förordnas att stödet delvis ska återkrävas — Talan om ogiltigförklaring — Villkoret personligen berörd — Upptagande till sakprövning — Fördel — Selektiv karaktär — Inverkan på handeln mellan medlemsstaterna — Skadlig inverkan på konkurrensen — Motiveringsskyldighet”

I de förenade målen T-515/13 och T-719/13,

Konungariket Spanien, inledningsvis företrätt av N. Díaz Abad, därefter av M. Sampol Pucurull, abogados del Estado,

sökande i mål T-515/13,

Lico Leasing, SA, Madrid (Spanien),

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

företrädda av advokaterna M. Merola och M.A. Sánchez,

sökande i mål T-719/13,

mot

Europeiska kommissionen, företrädd av V. Di Bucci, M. Afonso, É. Gippini Fournier och P. Němečková, samtliga i egenskap av ombud,

svarande,

angående en talan om ogiltigförklaring av kommissionens beslut 2014/200/EU av den 17 juli 2013 om den stödordning SA.21233 C/11 (f.d. NN/11, f.d. CP 137/06) som Spanien har genomfört – Skatteordning tillämplig för vissa finansiella leasingavtal, även känd som ”tax lease”-systemet (EUT L 114, 2014, s. 1),

meddelar

TRIBUNALEN (sjunde avdelningen),

sammansatt av ordföranden M. van der Woude (referent) samt domarna I. Wiszniewska-Białecka och I. Ulloa Rubio,

* Rättegångsspråk: spanska.

justitiesekreterare: förste handläggaren J. Palacio González,

efter den skriftliga delen av förfarandet och förhandlingarna den 9 och den 10 juni 2015,

följande

Dom

Bakgrund till tvisten

I – *Det administrativa förfarandet*

1 Europeiska kommissionen mottog från och med maj 2006 flera klagomål mot vad som kallas det spanska systemet för beskattning av fartygsuthyrning (nedan kallat tax lease-systemet). Särskilt två nationella varvsförbund och ett enskilt varv påtalade att detta system gjorde det möjligt för rederierna att köpa fartyg som byggts av spanska varv med 20–30 procents rabatt (nedan kallad rabatten), vilket ledde till att deras medlemmar förlorade skeppsbyggnadskontrakt. Den 13 juli 2010 undertecknade varvsförbund från sju europeiska länder tillsammans en framställan mot tax lease-systemet. Minst ett rederi stödde dessa klagomål.

2 Efter ett flertal skrivelser med begäran om upplysningar som kommissionen skickade till de spanska myndigheterna och två möten mellan dessa parter, inledde kommissionen det formella granskningsförfarandet enligt artikel 108.2 FEUF genom beslut K(2011) 4494 slutlig av den 29 juni 2011 (EUT C 276, s. 5) (nedan kallat beslutet att inleda förfarandet).

II – *Det angripna beslutet*

3 Den 17 juli 2013 antog kommissionen beslut 2014/200/EU om den stödordning SA.21233 C/11 (f.d. NN/11, f.d. CP 137/06) som Spanien har genomfört – Skatteordning tillämplig för vissa finansiella leasingavtal, även känd som ”tax lease”-systemet (EUT L 114, 2014, s. 1) (nedan kallat det angripna beslutet). I beslutet slog kommissionen fast att vissa skatteåtgärder som ingick i tax lease-systemet ”utg[jorde] statligt stöd” i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, olagligen genomfört av Konungariket Spanien från och med den 1 januari 2002 i strid med artikel 108.3 FEUF (artikel 1 i det angripna beslutet). Dessa åtgärder ansågs delvis vara oförenliga med den inre marknaden (artikel 2 i det angripna beslutet). Det förordnades att stödet, på vissa villkor, skulle återkrävas enbart från de investerare som gynnats av de aktuella fördelarna, utan att dessa har möjlighet att överföra återkravsbördan till andra personer (artikel 4.1 i det angripna beslutet).

A – *Beskrivning av tax lease-systemet*

4 I skäl 8 i det angripna beslutet angav kommissionen att tax lease-systemet användes i samband med transaktioner rörande konstruktionsarbeten vid varv (säljare) och anskaffning som görs av rederier (köpare) av havsgående fartyg, och finansiering av dessa transaktioner genom en tillfällig rättslig och finansiell struktur.

5 Kommissionen preciserade att ”[t]ax lease-systemet basera[de] sig på en tillfällig rättslig och finansiell struktur som en bank inrätta[t] mellan rederiet och varvet …, ett komplext nät av kontrakt mellan de olika parterna, [och] användning av flera olika spanska skatteåtgärder” (skäl 9 i det angripna beslutet).

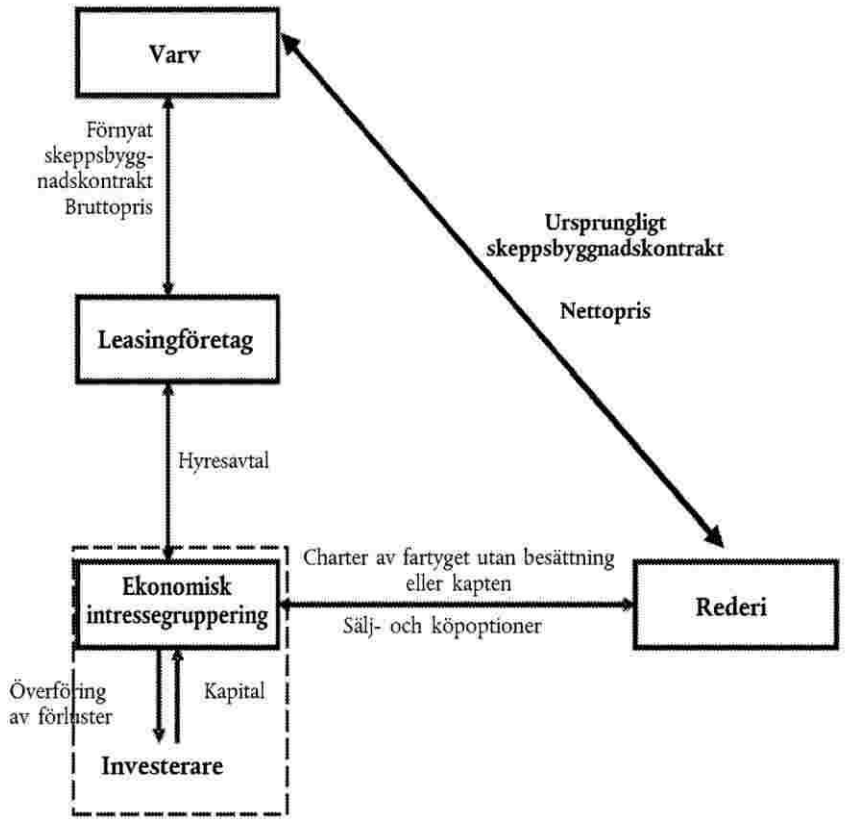
6 Kommissionen påpekade även att ”[k]öparna [var] rederier över hela Europa och även utanför Europa” och att ”[a]lla utom en av transaktionerna (ett kontrakt för 6 148 969 euro) [hade] inbegr[ipit] spanska varv” (skäl 10 i det angripna beslutet).

1. Tax lease-systemets rättsliga och finansiella struktur

7 Det framgår av punkterna 9 och 10 i beslutet att inleda förfarandet, vilka skäl 14 i det angripna beslutet i huvudsak hänvisar till, att tax lease-systemet omfattar flera aktörer vid varje beställning av byggande av ett fartyg, nämligen ett rederi, ett varv, en bank, ett leasingföretag, en ekonomisk intressegruppering som bildats av banken och de investerare som köper andelar i denna ekonomiska intressegruppering.

8 Kommissionen klargjorde följande i skäl 12 i det angripna beslutet:

”Tax lease-systemets struktur är en skatteplaneringsordning som i regel inrättas av en bank i syfte att ge skattefördelar till investerare i en skatterättsligt transparent ekonomisk intressegruppering och överföra delar av dessa skattefördelar till rederiet i form av rabatt på fartygspriset. Resten av fördelarna behåller investerarna i den ekonomiska intressegrupperingen som ersättning för sin investering. Utöver den ekonomiska intressegrupperingen innefattar en tax lease-operation även andra mellanled, såsom en bank och ett leasingföretag (se diagrammet nedan).”



9 Inom ramen för tax lease-systemet ingår de aktörer som har nämnts i punkt 7 ovan flera kontrakt som kommer att förklaras nedan. De berörda parterna tecknar även ett ramavtal som innehåller en detaljerad beskrivning av hela tax lease-systemets organisation och funktion (punkt 9 h i beslutet att inleda förfarandet).

a) Ursprungligt skeppsbyggnadskontrakt

10 Det rederi som vill köpa ett fartyg och utnyttja rabatten kommer överens med ett varv om det fartyg som ska byggas och ett inköpspris som innefattar rabatten (nedan kallat nettopriset). I det ursprungliga skeppsbyggnadskontraktet föreskrivs att nettopriset ska betalas till varvet genom regelbundna betalningar. Varvet ber en bank upprätta strukturen och avtalen för tax lease-systemet (punkt 9 a i beslutet att inleda förfarandet).

b) Förnyat skeppsbyggnadskontrakt (novation)

11 Banken anlitar ett leasingföretag som, genom ett avtal om novation, träder i rederiets ställe och ingår ett nytt kontrakt med varvet om köp av fartyget till ett pris som inte innefattar rabatten (nedan kallat bruttopriset). Novation gör det möjligt att ersätta en förpliktelse med en annan eller att ersätta en avtalspart med en annan. I det nya kontraktet föreskrivs att en ytterligare regelbunden betalning ska erläggas till varvet utöver de betalningar som föreskrivs i det ursprungliga skeppsbyggnadskontraktet, vilken motsvarar rabatten (skillnaden mellan bruttopriset och nettopriset) (punkt 9 c i beslutet att inleda förfarandet).

c) Bankens bildande av en ekonomisk intressegruppering och anmodan till investerare

12 Det framgår av punkt 9 b i beslutet att inleda förfarandet att banken ”bildar en ekonomisk intressegruppering och säljer aktier till investerare”, att ”[n]ormalt sett är dessa investerare betydande spanska skattebetalare som investerar i en ekonomisk intressegruppering för att få ett lägre beskattningsunderlag” och att ”[i] allmänhet bedriver de inte någon sjöfart”. Kommissionen har i skäl 28 i det angripna beslutet preciserat att ”[e]ftersom de ekonomiska intressegrupperingar som deltar i tax lease-operationerna av medlemmarna betraktas som investeringsverktyg – snarare än ett sätt att genomföra gemensam verksamhet – kallas de i [nämnda] beslut investerare”.

d) Leasingkontraktet

13 Det leasingföretag som har nämnts ovan i punkt 11 hyr ut fartyget med en köpoption till den ekonomiska intressegrupperingen i tre eller fyra år på grundval av bruttopriset. Den ekonomiska intressegrupperingen åtar sig på förhand att utnyttja köpoptionen på fartyget när denna tid löpt ut. I kontraktet föreskrivs att mycket höga hyror ska betalas till leasingföretaget, vilket medför stora förluster för de ekonomiska intressegrupperingarna. I gengäld är priset för att utnyttja köpoptionen relativt lågt (punkt 9 d i beslutet att inleda förfarandet). I praktiken hyr den ekonomiska intressegrupperingen fartyget inom ramen för leasingkontraktet från och med den tidpunkt då fartygsbygget inleds (punkt 10 i beslutet att inleda förfarandet).

e) Bareboat-charterkontrakt med köpoption

14 Det framgår av punkt 9 e i beslutet att inleda förfarandet att den ekonomiska intressegrupperingen i sin tur hyr ut fartyget ”under en kort tid” till rederiet inom ramen för ett bareboat-charterkontrakt. Bareboat-charter är ett avtal om uthyrning av ett fartyg som varken omfattar besättning eller bränsle, eftersom befraktaren är ansvarig för detta. Rederiet åtar sig på förhand att köpa fartyget från den ekonomiska intressegrupperingen när den föreskrivna tiden löpt ut, på grundval av nettopriset. I motsats till det leasingkontrakt som har beskrivits ovan i punkt 13, är det hyrespris som fastställts i bareboat-charterkontraktet lågt. I gengäld är priset för att utnyttja köpoptionen högt. I praktiken genomförs bareboat-charterkontraktet när fartygsbygget väl har avslutats. Tidpunkten för att lösa in köpoptionen är fastställd till ”några veckor” efter datumet för den ekonomiska intressegrupperingens köp av fartyget från leasingföretaget, som nämnts i punkt 13 ovan (punkt 10 i beslutet att inleda förfarandet).

15 Det framgår således av tax lease-systemets rättsliga och finansiella struktur, såsom den har beskrivits i beslutet att inleda förfarandet och i det angripna beslutet, att banken använder sig av två mellanhänder vid ett varvs försäljning av ett fartyg till ett rederi, nämligen ett leasingföretag och en ekonomisk intressegruppering. Den ekonomiska intressegrupperingen åtar sig, inom ramen för ett leasingkontrakt, att köpa fartyget till ett bruttopris, som sedan överförs till varvet av leasingföretaget. När den ekonomiska intressegrupperingen säljer fartyget vidare till rederiet, inom ramen för bareboat-charterkontraktet med köpoption, tar den däremot ut endast nettopriset, vilket omfattar den rabatt som rederiet beviljades i början.

2. Tax lease-systemets skatteaspekter

16 Enligt kommissionen är ”[s]yftet med tax lease-systemet … främst att utnyttja fördelarna från vissa skatteåtgärder som gynnar den ekonomiska intressegrupperingen och de deltagande investerarna som därefter överför en del av dessa fördelar till det rederi som anskaffar ett nytt fartyg” (skäl 15 i det angripna beslutet).

17 Det framgår av skälen 15–20 i det angripna beslutet och av punkterna 12–19 i beslutet att inleda förfarandet, vilka skäl 18 i det angripna beslutet i huvudsak hänvisar till, att ”[d]en ekonomiska intressegrupperingen får skattefördelarna i två skeden” (skäl 16 i det angripna beslutet).

18 Det anges nämligen att ”[i] det första skedet tillämpas en tidig [åtgärd 2, som behandlas i punkt 25 nedan] och accelererad [åtgärd 1, som behandlas i punkt 24 nedan] avskrivning av det leasade fartyget inom den ’normala’ ordningen för beskattning av inkomst av rörelse. Detta medför betydande skatteförluster för den ekonomiska intressegrupperingen. Eftersom grupperingen är skatterättsligt transparent [åtgärd 3, som behandlas i punkt 27 nedan] kan investerarna dra av dessa underskott från sina egna intäkter i proportion till sin andel i den ekonomiska intressegrupperingen” (skäl 16 i det angripna beslutet).

19 Kommissionen har i skäl 17 i det angripna beslutet angett att ”[u]nder normala förhållanden bör skatteinbesparingarna genom den tidigare och accelererade avskrivningen av kostnaderna för fartyget kompenseras senare genom ökade skattebetalningar antingen när fartyget har avskrivits helt eller inga avskrivningskostnader längre kan dras av eller när fartyget säljs och det uppstår en realisationsvinst”. Någon sådan kompensation har dock inte förekommit inom ramen för tax lease-systemet.

20 ”I det andra steget tryggas skatteinbesparingarna på grund av [överföringen av] de ursprungliga förlusterna till investerarna genom att den ekonomiska intressegrupperingen övergår till ordningen för tonnageskatt [som möjliggör att] rederiet undantas helt från [skatt på] realisationsvinst från försäljning av fartyget … [åtgärderna 4 och 5, vilka behandlas i punkterna 27–29 nedan]”. Denna försäljning sker när fartyget väl har avskrivits av den ekonomiska intressegrupperingen och kort efter övergången till den särskilda ordningen för tonnageskatt (skäl 18 i det angripna beslutet).

21 Enligt kommissionen ”kan den ekonomiska intressegrupperingen och investerarna genom den kombinerade effekten av skatteåtgärderna enligt tax lease-systemet nå en skattefördel på cirka 30 % av fartygets ursprungliga bruttopris. Delar av skattefördelen – som ursprungligen gått till den ekonomiska intressegrupperingen/investerarna – behåller investerarna (10–15 %) och delar av den överförs till rederiet (85–90 %), som i slutändan blir ägare till fartyget med 20–30 % rabatt på fartygets ursprungliga bruttopris” (skäl 19 i det angripna beslutet).

22 Det framgår av skäl 20 i det angripna beslutet att ”tax lease-operationerna [innebär] en kombination av olika enskilda – om än sinsemellan relaterade – skatteåtgärder vars syfte är att få en skattefördel”. Dessa åtgärder föreskrivs i flera bestämmelser i kungligt lagstiftningsdekret 4/2004 av den 5 mars 2004 om godkännande av den konsoliderade versionen av lagen om bolagsskatt (Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)

(BOE nr 61 av den 11 mars 2004, s. 10951) (nedan kallat TRLIS) och kungligt dekret 1777/2004 av den 30 juli 2004 om godkännande av förordningen om bolagsskatt (Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades) (BOE nr 189 av den 6 augusti 2004, s. 37072) (nedan kallat RIS).

23 Det rör sig om följande fem åtgärder, vilka beskrivs i skälen 21–42 i det angripna beslutet.

a) Åtgärd 1: Accelererad avskrivning av hyrda tillgångar (artikel 115.6 TRLIS)

24 Artikel 115.6 TRLIS möjliggör en accelererad avskrivning av en hyrd tillgång, genom att de betalningar som utförs enligt ett leasingavtal avseende denna tillgång blir avdragsgilla (skälen 21–23 i det angripna beslutet).

b) Åtgärd 2: Diskretionär tillämpning av tidig avskrivning av hyrda tillgångar (artiklarna 48.4 TRLIS och 115.11 TRLIS, och artikel 49 RIS)

25 Enligt artikel 115.6 TRLIS startar den accelererade avskrivningen av de hyrda tillgångarna vid den tidpunkt då tillgången tas i drift, det vill säga inte före det att tillgången levereras och leasingtagaren börjar använda den. I artikel 115.11 TRLIS föreskrivs dock att finansministeriet på formell begäran av leasingtagaren kan bestämma ett tidigare startdatum för avskrivning. Enligt artikel 115.11 TRLIS uppställs två allmänna villkor för en sådan tidig avskrivning. De särskilda villkor som gäller för ekonomiska intressegrupperingar finns i artikel 48.4 TRLIS. Det förfarande för godkännande som föreskrivs i artikel 115.11 TRLIS anges utförligt i artikel 49 RIS (skälen 24–26 i det angripna beslutet).

c) Åtgärd 3: Ekonomiska intressegrupperingar

26 Kommissionen påpekade i skäl 27 i det angripna beslutet att ”de spanska ekonomiska intressegrupperingarna och deras medlemmar [är] separata juridiska personer” och att ”[a]v det följer att en ekonomisk intressegruppering kan lämna [in] ansökan både om tidig avskrivning och om den alternativa ordningen för tonnageskatt enligt artiklarna 124–128 i TRLIS … om den uppfyller kriterierna enligt spansk lag, även om ingen av grupperingens medlemmar är ett rederi”. I skäl 28 i det angripna beslutet preciserade kommissionen att ”[i] skattehänseende är dock de ekonomiska intressegrupperingarna transparenta när det gäller aktieägare som är bosatta i Spanien” och att ”[m]ed andra ord, när det gäller skatter fördelas vinster (eller förluster) som gjorts av ekonomiska intressegrupperingar direkt till i Spanien bosatta medlemmar på proportionell grund”. Kommissionen tillade i skäl 29 i det angripna beslutet att ”de ekonomiska intressegrupperingarna är skatterättsligt transparenta betyder att de betydande förluster som de ådrar sig genom tidig och accelererad avskrivning kan förmedlas direkt till investerarna, som kan kompensera förlusterna mot sina egna vinster och minska sin skattebörda”.

d) Åtgärd 4: Ordningen för tonnageskatt (artiklarna 124–128 TRLIS)

27 Kommissionen påpekade i skälen 30 och 31 i det angripna beslutet att ordningen för tonnageskatt i artiklarna 124–128 TRLIS hade godkänts år 2002 såsom statligt stöd som är förenligt med den inre marknaden enligt gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport av den 5 juli 1997 (EGT C 205, s. 5), i deras ändrade lydelse av den 17 januari 2004 (EUT C 13, s. 3) (nedan kallade riktlinjerna för sjötransport) (kommissionens beslut K(2002) 582 slutligt av den 27 februari 2002, om det statliga stöd N 736/2001 som Spanien genomfört – System för tonnagebaserad beskattning av rederier (EUT C 38, 2004, s. 4)).

28 Det framgår av skälen 30, 37 och 38 i det angripna beslutet att enligt ordningen för tonnageskatt ska de företag som är införda i något av registren över rederier och som fått ett godkännande från skattemyndigheten för det ändamålet inte beskattas i förhållande till deras vinster och förluster, utan på grundval av fraktkapacitet. Det betyder att intäkterna från försäljningen av ett fartyg som tidigare köpts som nytt av ett företag som redan omfattas av ordningen för tonnageskatt inte ska beskattas. Det finns dock ett undantag från denna regel. På grundval av ett särskilt förfarande i artikel 125.2 TRLIS ska realisationsvinst från försäljningen av antingen ett fartyg som redan hade köpts vid tidpunkten för övergången till ordningen för tonnageskatt eller ett ”begagnat” fartyg som köptes när företaget redan omfattades av den särskilda ordningen, beskattas vid tidpunkten för försäljningen. Således ”gäller att vid normal tillämpning av den spanska ordningen för tonnageskatt, som den godkänts av kommissionen, beskattas potentiell realisationsvinst när objektet börjar omfattas av ordningen för tonnageskatt och det antas att beskattningen av realisationsvinst, även om den är fördröjd, äger rum senare när fartyget säljs eller demonteras” (skäl 39 i det angripna beslutet).

e) Åtgärd 5: Artikel 50.3 RIS

29 Kommissionen påpekade i skäl 41 i det angripna beslutet att ”[g]enom undantag från regeln enligt artikel 125.2 i TR[L]IS [se punkt 28 ovan] fastställs i artikel 50.3 i RIS att när ett fartyg anskaffas genom köpoption som ingår i ett leasingkontrakt som har förhandsgodkänts av skattemyndigheterna, anses sådana fartyg vara nya, inte begagnade”, i den mening som avses i artikel 125.2 TRLIS, utan beaktande av huruvida de redan varit föremål för avskrivning. På grundval av detta ska eventuell realisationsvinst i samband med denna försäljning inte beskattas enligt det särskilda förfarandet i artikel 125.2 TRLIS.

30 Enligt den information som kommissionen har tillgång till ”tillämpades detta undantag endast på särskilda leasingkontrakt som skattemyndigheterna hade godkänt inom ramen för ansökningar om tidig avskrivning enligt artikel 115.11 i TRLIS [åtgärd 2, se punkt 25 ovan], dvs. i samband med leasade nybyggda … fartyg som anskaffats genom tax lease-systemoperationer och – med ett undantag – från spanska varv” (skäl 41 i det angripna beslutet).

31 Kommissionen noterade således att ”[i] fråga om de godkända transaktionerna inom tax lease-systemet … [kan] de ekonomiska intressegrupperingarna … övergå till ordningen för tonnageskatt utan att reglera den dolda skattskyldighet som uppstår från tidig och accelererad avskrivning antingen vid övergång till ordningen för tonnageskatt eller senare när fartyget säljs eller demonteras” (skäl 40 i det angripna beslutet).

32 Det framgår således av tax lease-systemets skatteaspekter, såsom dessa har beskrivits i skälen 15–42 i det angripna beslutet, att åtgärderna 1 och 2 först möjliggör en accelererad och tidig avskrivning av fartyget från och med då fartygsbygget inleds, vilket gör att förlusterna uppstår i de ekonomiska intressegrupperingarna. Eftersom de ekonomiska intressegrupperingarna är skatterättsligt transparenta (åtgärd 3), ska dessa förluster i skatterättsligt hänseende tillskrivas investerarna, vilket gör det möjligt för dem att minska sitt beskattningsunderlag inom ramen för sina verksamheter. Åtgärderna 4 och 5 förhindrar att realisationsvinst som erhållits i samband med den ekonomiska intressegrupperingens försäljning av fartyget till rederiet underkastas beskattning, så att investerarna kan behålla fördelen med skatteförlusterna. Såsom har nämnts ovan i punkt 15, sker dock denna försäljning på grundval av nettopriset (vilket innefattar den rabatt som rederiet beviljats), och inte på grundval av bruttopriset (vilket överförs till varvet).

B – *Kommissionens bedömning*

1. Granskning av tax lease-systemet som ordning/granskning av de olika åtgärderna

33 Kommissionen fastställde i skälen 113–122 i det angripna beslutet (punkt 5.2) räckvidden av sin bedömning av tax lease-systemet.

34 Kommissionen uttalade att ”[d]et faktum att tax lease-systemet består av olika åtgärder som inte alla omfattas av den spanska skattelagstiftningen är inte tillräckligt för att hindra [den] från att beskriva och bedöma det som ett system. I själva verket anser kommissionen … att de olika skatteåtgärder som användes i tax lease-operationer var sammankopplade *de jure* eller *de facto*” (skäl 116 i det angripna beslutet). Av dessa skäl ”anser [den] det vara nödvändigt att beskriva det spanska tax lease-systemet som ett system med sammankopplade skatteåtgärder, och bedöma deras ömsesidiga verkningar med särskilt beaktande av sådana *de facto*-förhållanden som staten har infört eller godkänt” (skäl 119 i det angripna beslutet).

35 Kommissionen preciserade att ”[i] alla händelser gäller att [den] inte enbart basera[de] sig på ett globalt synsätt” och att ”[p]arallellt med det globala synsättet … [hade] kommissionen även [analyserat] de enskilda åtgärder som bygg[de] upp tax lease-systemet”. Kommissionen ansåg att ”de två synsätten [var] komplementära och led[de] till enhetliga slutsatser”. Kommissionen angav att en ”[e]nskild bedömning behöv[de]s för att avgöra vilka inslag av de ekonomiska fördelar som generera[de]s genom tax lease-systemet som följ[de] av allmänna åtgärder och vilka inslag som följ[de] av selektiva åtgärder” och att ”[g]enom enskild bedömning [kunde den] också vid behov avgöra vilket inslag i stödet som [var] förenligt med den inre marknaden och vilket inslag som [borde] återkrävas” (skäl 120 i det angripna beslutet).

36 Kommissionen påpekade även att ”[d]e ekonomiska operatörerna [kunde] fritt strukturera sin finansiering av tillgångar på önskat sätt och för detta använda de allmänna skatteåtgärder som de ans[åg] vara mest lämpliga”. Kommissionen ansåg dock att ”[e]ftersom dessa operationer medför[de] tillämpning av selektiva skatteåtgärder, som är föremål för kontroll av statligt stöd, [var] de företag som delt[og] i sådana transaktioner potentiella mottagare av statligt stöd. Å ena sidan gäll[de] att det faktum att flera sektorer eller kategorier av företag identifiera[de]s som potentiella mottagare inte utg[jorde] en indikation på att tax lease-systemet [var] en allmän åtgärd. Å andra sidan använd[e]s systemet för att finansiera anskaffning, bareboat-charter och återförsäljning av havsgående fartyg, och detta faktum [kunde] ses som en klar indikation på att åtgärden [var] selektiv ur sektorssynpunkt” (skäl 122 i det angripna beslutet).

2. Förekomsten av ett stöd enligt artikel 107.1 FEUF

a) Företag i den mening som avses i artikel 107 FEUF

37 Kommissionen påpekade, i skäl 126 i det angripna beslutet, att alla parter som deltagit i tax lease-operationer var företag enligt artikel 107.1 FEUF eftersom deras verksamhet gick ut på att erbjuda varor och tjänster på en marknad. Vad särskilt beträffar de ekonomiska intressegrupperingarna, ”chartra[de] [de] ut och s[ålde] fartyg”. Investerarna ”erbj[öd] varor och tjänster på ett stort antal olika marknader, utom om de [var] enskilda och inte utöva[de] affärsverksamhet, i vilket fall de inte omfatta[de]s av … beslut[et]”.

b) Förekomsten av en selektiv fördel

38 Kommissionen undersökte, i skälen 127–163 i det angripna beslutet (punkt 5.3.2), huruvida det förekom en selektiv fördel.

39 Beträffande åtgärd 1 (accelererad avskrivning), fann kommissionen att den inte i sig utgjorde ”en selektiv fördel för ekonomiska intressegrupperingar i tax lease-operationer” (skäl 131 i det angripna beslutet). Den fördel som denna åtgärd medför är nämligen, utan någon begränsning, tillämplig på alla tillgångar, inbegripet de som har tillverkats i andra medlemsstater, och på alla företag som är föremål för inkomstskatt i Spanien. Kommissionen påpekade att det inte fanns något som tydde på att mottagarna av åtgärden *de facto* var koncentrerade inom vissa sektorer eller typer av produktion. Slutligen var villkoren för tillämpning av åtgärden tydliga, objektiva och neutrala och inget förhandsgodkännande krävdes för att skattemyndigheten skulle kunna tillämpa dessa (skälen 128–130 i det angripna beslutet).

40 Beträffande åtgärd 2 (diskretionär tillämpning av tidig avskrivning), påpekade kommissionen att denna möjlighet medförde en ekonomisk fördel (skäl 132 i det angripna beslutet) och att den utgjorde ett undantag från den allmänna regeln och var föremål för diskretionärt godkännande från de spanska myndigheterna. Enligt kommissionen är nämligen kriterierna enligt artikel 115.11 TRLIS vaga och kräver en tolkning från skattemyndigheterna. Vidare hade Konungariket Spanien inte lämnat någon övertygande förklaring till varför alla villkor enligt artikel 48.4 TRLIS och artikel 49 RIS var nödvändiga för att undvika missbruk. Konungariket Spanien hade inte heller visat varför det var nödvändigt med förhandsgodkännande (skäl 133 i det angripna beslutet). Vidare hade inga belägg lämnats för att fastställa att godkännandena hade beviljats under andra omständigheter än ”när det gäller anskaffningar av fartyg som hade övergått från den normala bolagsskatteordningen till ordningen för tonnageskatt och påföljande överföring av fartygets ägarskap till rederiet genom användning av en option inom ramen för bareboat-charter” (skäl 134 i det angripna beslutet). Kommissionen påpekade att de ansökningar om att få dra fördel av denna åtgärd som lämnats in innehöll en detaljerad beskrivning av hela organisationen för tax lease-systemet och omfattade alla relevanta kontrakt (skäl 135 i det angripna beslutet). Kommissionen fann även att genomförandebestämmelserna för godkännandeförfarandet, bland annat artikel 49 RIS, gav betydande diskretionära befogenheter till skattemyndigheterna. I synnerhet får myndigheten kräva alla tilläggsupplysningar som den anser vara relevanta för bedömningen (skäl 136 i det angripna beslutet). Under dessa omständigheter fann kommissionen att diskretionär tillämpning av tidig avskrivning ”g[av] en selektiv fördel till de ekonomiska intressegrupperingar som delt[og] i tax lease-operationer och till deras investerare” (skäl 139 i det angripna beslutet).

41 Beträffande åtgärd 3 (ekonomiska intressegrupperingar), ansåg kommissionen att ”den skatterättsligt transparenta status som gäller för ekonomiska intressegrupperingar enligt artiklarna 48 och 49 i TRLIS enbart g[jorde] det möjligt för de olika operatörerna att delta i att finansiera investeringar eller bedriva affärsverksamhet” och att ”[a]v det följer att åtgärden inte g[av] de ekonomiska intressegrupperingarna eller deras medlemmar någon selektiv fördel” (skäl 140 i det angripna beslutet).

42 Beträffande åtgärd 4 (ordningen för tonnageskatt), påpekade kommissionen att den möjliggjorde ”[u]ppskovet av betalning av dolda skattskyldigheter”, vilket gav ”en extra selektiv ekonomisk fördel för de företag som överg[ick] till ordningen för tonnageskatt, en fördel som inte gäll[de] för de företag som forts[atte] inom den allmänna skatteordningen” (skäl 143 i det angripna beslutet). Ordningen för tonnageskatt, såsom denna hade godkänts av kommissionen (se punkt 27 ovan), omfattade inte skattebehandlingen av intäkter från bareboat-charter och återförsäljning av fartyg, utan endast intäkter från verksamhet inom sjötransport. Tillämpningen av ordningen för tonnageskatt på intäkter från bareboat-charter utgjorde därför nytt stöd, och inte befintligt stöd som godkänts på förhand av kommissionen (skäl 144 i det angripna beslutet, vilket hänvisar till punkt 5.4 i det angripna beslutet).

43 Beträffande åtgärd 5 (artikel 50.3 RIS), påpekade kommissionen att ”[d]en ekonomiska fördel som följ[de] av [denna bestämmelse] [var] selektiv eftersom den inte gäll[de] för alla tillgångar. Den [var] inte ens tillgänglig för alla fartyg som omfatta[de]s av ordningen för tonnageskatt och artikel 125.2 i TRLIS. I själva verket [var] fördelen tillgänglig endast på det villkoret att fartyget ha[de] anskaffats genom ett finansiellt leasingkontrakt som ha[de] fått förhandsgodkännande från skattemyndigheterna

[enligt artikel 115.11 TRLIS (åtgärd 2)]”. Emellertid ”[hade] dessa godkännanden [beviljats] inom ramen för skattemyndigheternas omfattande diskretionära befogenheter och endast i fråga om nybyggda havsgående fartyg” (skäl 146 i det angripna beslutet). Kommissionen ansåg att ”denna selektiva tilläggsfördel – oavsett om den hänför sig till den allmänna skatteordningen eller t.o.m. med hänvisning till normal tillämpning av den alternativa ordningen för tonnageskatt och artikel 125.2 i TRLIS som godkänts av kommissionen – inte kan motiveras genom sin karaktär och den allmänna ordningen i den spanska skatteordningen” (skäl 148 i det angripna beslutet). Kommissionen drog slutsatsen att åtgärd 5 ”g[av] en selektiv fördel för företag som anskaffa[de] fartyg genom kontrakt om finansiell leasing som ha[de] fått förhandsgodkännande av skattemyndigheterna och särskilt för ekonomiska intressegrupperingar eller deras investerare som delt[og] i tax lease-operationer” (skäl 154 i det angripna beslutet).

44 Beträffande tax lease-systemet som en helhet och identifieringen av mottagarna, fastslog kommissionen först, i skäl 155 i det angripna beslutet, att ”[d]en ekonomiska fördel som följ[de] av tax lease-systemet som en helhet skulle den ekonomiska intressegrupperingen inte ha nått genom samma finansieringsoperation genom att enbart tillämpa allmänna åtgärder”. Kommissionen preciserade att ”[i] praktiken motsvara[de] denna fördel summan av de fördelar som den ekonomiska intressegrupperingen ha[de] fått genom att tillämpa de ovan nämnda selektiva åtgärderna, nämligen följande: Den ränta som inbesparats på de skattebetalningar som skjutits upp genom tidig avskrivning (artiklarna 115.11 och 48.4 i TRLIS och artikel 49 i RIS)[,] [d]en skatt som undvikits eller ränta som inbesparats på skatt som har skjutits upp genom ordningen för tonnageskatt (artikel 128 i TRIS), utifrån att den ekonomiska intressegrupperingen inte hade rätt till ordningen för tonnageskatt[,] [och] [d]en skatt som undvikits på realisationsvinst som gjorts på försäljning av fartyget i enlighet med artikel 50.3 i RIS”.

45 Kommissionen förklarade följande i skäl 156 i det angripna beslutet:

”När tax lease-systemet betraktas som helhet är fördelen selektiv eftersom den villkorats av skattemyndigheternas diskretionära befogenheter i och med förfarandet med obligatoriskt förhandstillstånd och den vaga ordalydelsen [i] de villkor som tillämpas på tidig avskrivning. Eftersom andra åtgärder som endast är tillämpliga på sjöfartsverksamhet som är stödberättigad enligt riktlinjerna för sjö[transport] – särskilt artikel 50.3 i TRLIS – beror på detta förhandsgodkännande, är hela tax lease-systemet selektivt. Till följd av detta godkänner skattemyndigheterna endast tax lease-operationer för finansiering av havsgående fartyg (sektoriell selektivitet). Enligt det som bekräftas i statistik som [Konungariket] Spanien har lämnat, gäller alla 273 tax lease-operationer som organiserats fram till juni 2010 havsgående fartyg.”

46 Kommissionen tillade i skäl 157 i det angripna beslutet att ”[i] detta hänseende gäller att det faktum att alla rederier, inklusive företag som är etablerade i andra medlemsstater, potentiellt har tillgång till tax lease-systemets finansieringsoperationer inte ändra[de] på slutsatsen om att ordningen gynnar vissa verksamheter, nämligen anskaffning av havsgående fartyg genom leasingkontrakt, särskilt sådana som syftar till bareboat-charter och därpå följande återförsäljning”.

47 Även om kommissionen konstaterade att ”alla fartyg som beviljades tax lease-system utom ett, hade byggts av spanska varv”, ansåg den inte att dessa varv hade fått en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. I det avseendet framhöll kommissionen avsaknaden ”av belägg för att ansökningar rörande anskaffning av fartyg som inte bygg[t]s i Spanien skulle ha avslagits” och den omständigheten att ”de spanska skattemyndigheterna genom ett bindande tillkännagivande som svar på en fråga från en [potentiell] investerare, daterat den 1 december 2008, uttryckligen bekräftade att tax lease-systemet [var] tillämpligt på fartyg som byggts i andra EU-medlemsstater” (skälen 159 och 160 i det angripna beslutet).

48 Kommissionen ansåg att ”fördelen g[ick] till den ekonomiska intressegrupperingen och, genom transparensen, till grupperingens investerare. Den ekonomiska intressegrupperingen [var] den juridiska person som tillämpa[de] alla skatteåtgärder och, där det [var] tillämpligt, lämna[de] in ansökningar om godkännande till skattemyndigheterna. Ingen ha[de] t.ex. uttryckt tvivel om att ansökningarna för tillämpning av tidig avskrivning eller tonnageskatt … [hade] lämnats in av den ekonomiska intressegrupperingen. Ur ett skatteperspektiv [var] den ekonomiska intressegrupperingen en skattemässigt transparent enhet och grupperingens skattepliktiga intäkter eller avdrag[sgilla] kostnader överför[de]s automatiskt till investerarna” (skäl 161 i det angripna beslutet).

49 Kommissionen angav även, i skäl 162 i det angripna beslutet, att ”[i] en tax lease-operation k[unde] man se att ekonomiskt sett överför[de]s en betydande del av den skattefördel som gått till den ekonomiska intressegrupperingen till rederiet genom en prisrabatt”. Kommissionen preciserade dock att ”[f]rågan om statens ansvar för denna åtgärd [skulle] diskuteras i nästa avsnitt”.

50 Slutligen påpekade kommissionen att ”[m]edan övriga deltagare i tax lease-systemets transaktioner såsom varv, leasingföretag och andra mellanhänder gynna[de]s av en indirekt effekt av fördelen, ans[åg den] att den fördel som ursprungligen gick till den ekonomiska intressegrupperingen och dess investerare inte [hade] överför[ts] till dem” (skäl 163 i det angripna beslutet).

c) Överföring av statliga medel och statens ansvar

51 Kommissionen angav att ”[v]id tax lease-operationer överför staten först medel till den ekonomiska intressegrupperingen genom att finansiera de selektiva fördelarna. Genom den skattemässiga transparensen överför den ekonomiska intressegrupperingen sedan de statliga medlen till sina investerare” (skäl 166 i det angripna beslutet).

52 Vad beträffar ansvaret drog kommissionen slutsatsen att de selektiva fördelarna var ”klart den spanska statens ansvar eftersom de gynna[de] de ekonomiska intressegrupperingarna och deras investerare”. Detta ”gäll[de] dock inte de fördelar som gynna[de] rederierna och ännu mindre de indirekta fördelar som gynna[de] varven och mellanhänderna”. ”De tillämpliga reglerna förplikta[de] [nämligen] inte de ekonomiska intressegrupperingarna till att överföra delar av skattefördelen till rederierna och ännu mindre till varven eller mellanhänderna” (skälen 169 och 170 i det angripna beslutet).

d) Snedvridning av konkurrensen och inverkan på handeln

53 Kommissionen ansåg att ”fördelen hotar att snedvrida konkurrensen och påverka handeln mellan medlemsstaterna. Om stöd som beviljas av en medlemsstat stärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag i handeln inom EU, ska dessutom denna handel anses vara påverkad av detta stöd. Det är tillräckligt att stödmottagaren konkurrerar med andra företag på en marknad som är öppen för konkurrens och öppen för handel mellan medlemsstaterna” (skäl 171 i det angripna beslutet).

54 Kommissionen påpekade följande i skäl 172 i det angripna beslutet: ”I det föreliggande fallet är investerarna, dvs. medlemmarna i de ekonomiska intressegrupperingarna, verksamma inom olika sektorer av ekonomin, särskilt inom sektorer som är öppna för handel inom EU. Via de operationer som gynnas av tax lease-systemet är de dessutom verksamma genom de ekonomiska intressegrupperingarna på marknaderna för bareboat-charter och anskaffning och försäljning av havsgående fartyg, marknader som är öppna för handel inom EU. Fördelarna från tax lease-systemet stärker deras ställning på de respektive marknaderna, vilket snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen.” Kommissionen drog, i skäl 173 i det angripna beslutet, slutsatsen att ”[d]e ekonomiska fördelar som de ekonomiska intressegrupperingarna och investerarna f[ick] genom de åtgärder granskningen gäll[de] riskera[de] … att påverka handeln mellan medlemsstaterna och snedvrida konkurrensen på den inre marknaden”.

3. Förenlighet med den inre marknaden

55 Kommissionen fastslog, i skälen 194–199 i det angripna beslutet, att varken dess beslut om ordningen för tonnageskatt (se punkt 27 ovan) eller riktlinjerna för sjötransport var tillämpliga på verksamheterna i de ekonomiska intressegrupperingarna, vilka var ”finansiella mellanhänder” (skäl 197 i det angripna beslutet).

56 Kommissionen påpekade dock att ”de ekonomiska intressegrupperingar som delt[og] i tax lease-operationer och deras investerare agera[de] som mellanhänder som kanalisera[de] en fördel till andra mottagare (rederier) och denna fördel [eftersträvade] ett syfte av allmänt intresse” (skäl 200 i det angripna beslutet) och att därför bör ”det stöd som innehållits av den ekonomiska intressegrupperingen eller dess investerare … anses vara förenligt i samma proportion” (skäl 201 i det angripna beslutet).

57 Kommissionen påpekade att ”rederierna inte gynna[de]s av statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget”. Den preciserade dock att ”[f]ör att slå fast storleken på förenligt stöd på nivån för ekonomiska intressegrupperingar – i deras roll som mellanhänder för förmedling till rederierna av en fördel som [eftersträvar] ett mål av allmänt intresse – ans[åg den] att riktlinjerna för sjö[transport] b[orde] tillämpas i proportion till den fördel som den ekonomiska intressegrupperingen ha[de] överfört [till rederiet], i syfte att bestämma 1) beloppet för det stöd som ursprungligen mottagits av den ekonomiska intressegrupperingen och som överförts till rederiet och som skulle ha varit förenligt om det överförda beloppet hade utgjort statligt stöd till rederiet, 2) andelen av denna förenliga fördel i den totala fördel som överförts till rederiet, och 3) storleken på det stöd som b[orde] anses vara förenligt som ersättning till de ekonomiska intressegrupperingarna för deras förmedlingsinsats” (skäl 203 i det angripna beslutet).

4. Återkrav

a) Unionsrättens allmänna principer

58 I skälen 211–276 i det angripna beslutet undersökte kommissionen, i enlighet med artikel 14 i rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel [108 FEUF] (EGT L 83, s. 1), huruvida det skulle strida mot en allmän princip i unionsrätten att återkräva stödet. I det avseendet fann kommissionen att även om principen om likabehandling och principen om skydd för berättigade förväntningar inte utgjorde hinder för att återkräva stödet (skälen 213–245 i det angripna beslutet), krävde iakttagandet av rättssäkerhetsprincipen att man uteslöt ”återkrav av stöd från tax lease-operationer för vilka stöd [hade] bevilja[ts] mellan tidpunkten då tax lease-systemet trädde i kraft 2002 och den 30 april 2007”, som var datumet för offentliggörandet i *Europeiska unionens officiella tidning* av kommissionens beslut 2007/256/EG av den 20 december 2006 om den stödordning som Frankrike har genomfört enligt artikel 39 CA i den allmänna skattelagstiftningen – Statligt stöd C 46/04 (f.d. NN 65/04) (EUT L 112, 2007, s. 41) (skälen 246–262 i det angripna beslutet).

b) Fastställande av de belopp som ska återkrävas

59 I skälen 263–269 i det angripna beslutet redogjorde kommissionen för en metod för att fastställa storleken på det oförenliga stöd som ska återkrävas, vilken grundar sig på fyra steg, nämligen, för det första, beräkningen av den totala skattefördel som uppstått genom transaktionen, för det andra, beräkningen av den skattefördel som uppstått genom de allmänna skatteåtgärder (åtgärderna 1 och 3) som tillämpats på transaktionen (som ska dras av), för det tredje, beräkningen av skattefördelen som motsvarar det statliga stödet och, för det fjärde, beräkningen av storleken på förenligt stöd, enligt principerna i skälen 202–210 i det angripna beslutet.

c) Avtalsklausuler

60 Slutligen konstaterade kommissionen, i skälen 270–276 i det angripna beslutet, att det fanns vissa klausuler i kontrakten mellan investerarna, rederierna och varven, enligt vilka varven var skyldiga att ersätta de övriga parterna om de förväntade skattefördelarna inte kunde erhållas. I det avseendet erinrade kommissionen om att det främsta syfte som eftersträvas vid återkrav av statligt stöd är att eliminera den snedvridning av konkurrensen som orsakas av den konkurrensfördel som ett sådant olagligt stöd ger upphov till och på så sätt återställa den situation som förelåg före utbetalningen av stödet. I skäl 273 i det angripna beslutet preciserade kommissionen att ”[f]ör att nå detta resultat måste [den] ha befogenheter att beordra att återkrav [sker från] de berörda mottagarna, så att den kan fullgöra sin funktion att återställa konkurrenssituationen på den marknad eller de marknader där snedvridning har förekommit”. Kommissionen framhöll dock att detta mål skulle riskera att aldrig kunna nås om de verkliga stödmottagarna kunde ändra inverkan av återkravsbeslut genom kontraktsbestämmelser. Enligt kommissionen följer av detta att ”de kontraktsklausuler som skyddar stödmottagarna från återkrav av olagligt och oförenligt stöd, genom att överföra de rättsliga och ekonomiska riskerna för ett sådant återkrav till andra personer, står i strid med själva essensen hos systemet med den kontroll av statligt stöd som fastställs i fördraget” och att ”[p]rivata parter kan därför inte avvika från dessa regler genom bestämmelser i kontrakt” (skäl 275 i det angripna beslutet).

C – *Artikeldelen i det angripna beslutet*

61 Artikeldelen i det angripna beslutet har följande lydelse:

”Artikel 1

Åtgärderna enligt artikel 115.11 i TRLIS (tidig avskrivning av hyrda tillgångar), tillämpning av ordningen för tonnageskatt på icke-stödberättigade företag, fartyg eller verksamheter och åtgärder enligt artikel 50.3 i RIS utgör statligt stöd till de ekonomiska intressegrupperingarna och deras investerare, olagligen genomfört av [Konungariket] Spanien från och med den 1 januari 2002 i strid mot artikel 108.3 [FEUF].

Artikel 2

De åtgärder för statligt stöd som avses i artikel 1 är oförenliga med den inre marknaden, utom i den utsträckning som stödet motsvarar en marknadsmässig ersättning för förmedling av finansiella investerare och det kanaliseras till sjötransportföretag som är stödberättigade enligt riktlinjerna för sjö[transport] i enlighet med de villkor som fastställs i riktlinjerna.

Artikel 3

[Konungariket] Spanien ska upphäva den stödordning som avses i artikel 1 i den utsträckning som den är oförenlig med den inre marknaden.

Artikel 4

1. [Konungariket] Spanien ska återkräva det oförenliga stöd som beviljats enligt den ordning som avses i artikel 1 från de investerare i ekonomiska intressegrupperingar som har gynnats av stödet, utan att sådana mottagare har möjlighet att överföra återkravsbördan till andra personer. Återkrav ska dock inte göras av stöd som har beviljats som en del av finansieringsoperationer för vilka de behöriga nationella myndigheterna har åtagit sig att bevilja åtgärdernas fördelar genom en lagligen bindande akt som antagits före den 30 april 2007.

...

Artikel 5

1. Återkravet av det stöd som har beviljats enligt den stödordning som avses i artikel 1 ska genomföras omedelbart och effektivt.

2. [Konungariket] Spanien ska säkerställa att detta beslut genomförs inom fyra månader efter den dag då detta beslut har delgivits.

Artikel 6

1. Inom två månader efter den dag då detta beslut har delgivits ska [Konungariket] Spanien lämna följande uppgifter till kommissionen:

…

2. [Konungariket] Spanien ska hålla kommissionen underrättad om utvecklingen vad gäller de nationella åtgärder som har vidtagits för att genomföra detta beslut till dess att återkravet av det stöd som avses i artikel 1 har slutförts.

…”

Förfarandet och parternas yrkanden

62 Konungariket Spanien väckte, genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 25 september 2013, talan som registrerades under målnummer T-515/13.

63 Lico Leasing, SA (nedan kallat Lico) och Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA (nedan kallat PYMAR) väckte, genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 30 december 2013, talan som registrerades under målnummer T-719/13.

64 Dessutom väckte andra sökande talan mot det angripna beslutet i andra mål.

65 Den 26 maj 2014 frågade tribunalen Konungariket Spanien och kommissionen huruvida det var lämpligt att förklara förfarandet i mål T-515/13 vilande, enligt artikel 77 d i tribunalens rättegångsregler av den 2 maj 1991, till dess att den skriftliga delen av förfarandet avslutats i de andra mål som inletts vid tribunalen mot det angripna beslutet, vilka har omnämnts i punkterna 63 och 64 ovan. Konungariket Spanien motsatte sig en sådan vilandeförklaring i sitt yttrande. Kommissionen framställde inte några invändningar.

66 Genom beslut av den 17 juli 2014 avslog tribunalen (sjunde avdelningen) en interventionsansökan från European Community Shipowners’ Associations inom ramen för mål T-719/13 till stöd för kommissionens yrkanden.

67 Den 17 februari 2015 ställde tribunalen, som en åtgärd för processledning i mål T-719/13, en fråga till Lico och PYMAR och anmodade dem att inge vissa handlingar. Lico och PYMAR besvarade frågan och ingav de begärda handlingarna inom den angivna fristen.

68 Den 26 februari 2015 beslutade tribunalen (sjunde avdelningen), på förslag av referenten, att inleda den muntliga delen av förfarandet i mål T-515/13.

69 Den 3 mars 2015 ställde tribunalen, som en åtgärd för processledning i mål T-515/13, två frågor till parterna som skulle besvaras muntligen vid förhandlingen.

70 Den 23 april 2015 beslutade tribunalen (sjunde avdelningen), på förslag av referenten, att inleda den muntliga delen av förfarandet i mål T-719/13.

71 Den 28 april 2015 ställde tribunalen, som en åtgärd för processledning i målen T-515/13 och T-719/13, en skriftlig fråga till parterna avseende de slutsatser som i nämnda mål bör dras av dom av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, REU, EU:T:2014:939), och dom av den 7 november 2014, Banco Santander och Santusa/kommissionen (T-399/11, REU, EU:T:2014:938), särskilt vad beträffar analysen av den selektivitet som fastställdes i det angripna beslutet. Parterna i de båda målen besvarade frågan inom de föreskrivna fristerna.

72 Parterna i målen T-515/13 och T-719/13 utvecklade sin talan och svarade på tribunalens frågor vid förhandlingarna den 9 och den 10 juni 2015.

73 Vid förhandlingarna i målen T-515/13 och T-719/13 anmodades parterna av tribunalen att ta ställning till huruvida målen eventuellt skulle vilandeförklaras enligt artikel 77 d i rättegångsreglerna av den 2 maj 1991, i avvaktan på domstolens avgörande i mål C-20/15 P, kommissionen/Autogrill España, och i mål C-21/15 P, kommissionen/Banco Santander och Santusa. Även om parterna inte motsatte sig en sådan vilandeförklaring, påpekade de att en vilandeförklaring inte var lämplig och att tribunalen kunde meddela ett avgörande i förevarande mål på grundval av befintlig rättspraxis, utan att invänta domstolens avgörande.

74 Genom beslut av den 6 oktober 2015 återupptog tribunalen (sjunde avdelningen) den muntliga delen av förfarandet i målen T-515/13 och T-719/13 för att anmoda parterna att yttra sig över en eventuell förening av de två målen vad gäller den slutliga domen. Parterna ingav sina yttranden inom den angivna fristen.

75 Genom beslut som meddelats i dag förenade ordföranden för tribunalens sjunde avdelning målen T-515/13 och T-719/13 vad gäller den slutliga domen, enligt artikel 68 i tribunalens rättegångsregler.

76 I mål T-515/13 har Konungariket Spanien yrkat att tribunalen ska

— ogiltigförklara det angripna beslutet, och

— förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

77 I mål T-515/13 har kommissionen yrkat att tribunalen ska

— ogilla talan, och

— förplikta Konungariket Spanien att ersätta rättegångskostnaderna.

78 I mål T-719/13 har Lico och PYMAR yrkat att tribunalen ska

— i första hand, ogiltigförklara det angripna beslutet på grund av att tax lease-systemet felaktigt kvalificerades som ett system för statligt stöd som gynnar de ekonomiska intressegrupperingarna och deras investerare, och på grund av att det föreligger brister i motiveringen,

— i andra hand, ogiltigförklara föreläggandet om återkrav av det stöd som beviljats enligt tax lease-systemet, eftersom det strider mot de allmänna principerna i unionens rättsordning,

— i tredje hand, ogiltigförklara föreläggandet om återkrav såvitt avser beräkningen av storleken på det oförenliga stöd som ska återkrävas, eftersom det hindrar Konungariket Spanien från att fastställa metoden för att beräkna detta belopp i enlighet med de allmänna principerna för att återkräva statligt stöd, och

— förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna

79 I mål T-719/13 har kommissionen yrkat att tribunalen ska

— ogilla talan, och

— förplikta Lico och PYMAR att ersätta rättegångskostnaderna.

Rättslig bedömning

I – *Huruvida talan i mål T-719/13 kan tas upp till sakprövning*

80 Det framgår av ansökan i mål T-719/13 att Lico är ett finansinstitut som har investerat i ett visst antal ekonomiska intressegrupperingar som har deltagit i tax lease-systemet. Bolaget har gjort gällande att det väckte sin talan i egenskap av verklig mottagare av det stöd som ska återkrävas på grundval av det angripna beslutet. PYMAR är ett bolag som samarbetar med små och medelstora varv för att möjliggöra för dessa att uppnå sina industriella mål på lämpligt sätt. För att motivera sin talerätt vid tribunalen, har bolaget påpekat att investerarna har avböjt att fortsätta investera inom varvssektorn på grund av det angripna beslutet. Även om de klausuler som ålade varven att ersätta investerarna vid återkrav av de aktuella skattefördelarna är ogiltiga (se punkt 60 ovan), har investerarna försökt att åberopa dessa klausuler i domstolsförfaranden på nationell nivå. Slutligen deltog både Lico och PYMAR i det formella granskningsförfarande som utmynnade i antagandet av det angripna beslutet, vilket också visar att de har talerätt.

81 Utan att formellt framställa en invändning om rättegångshinder, har kommissionen framfört reservationer mot såväl Licos som PYMAR:s talerätt.

82 Vad beträffar Lico har det inte styrkts att bolaget berörs personligen. Kommissionen anser nämligen att de ingivna handlingarna inte gjorde det möjligt att med säkerhet fastställa huruvida denna enhet hade mottagit statligt stöd som skulle återkrävas med hänsyn till tax lease-systemet. Lico har i synnerhet inte lagt fram de administrativa godkännanden som krävdes för att tillämpa en tidig avskrivning, trots att det rör sig om ”den handling varigenom den första skattefördelen beviljades”, vars datum är relevant för att avgöra huruvida stödet ska återkrävas eller huruvida det omfattas av den period avseende vilken kommissionen inte har förordnat om att återkrav ska ske med beaktande av rättssäkerhetsprincipen. Vid förhandlingen tillade kommissionen att Lico även borde ha lagt fram bevis för att bolaget verkligen hade gjort vinster som skulle beskattas under de aktuella beskattningsåren. I annat fall har de skattefördelar som följer av tax lease-systemet (förluster som kan minska storleken på Licos beskattningsunderlag inom ramen för dess verksamhet) inte gett något. Kommissionen preciserade dock vid förhandlingen att den inte krävde att Lico skulle inge en kopia av återbetalningskraven, eftersom det återkravsförfarande som inletts av de spanska myndigheterna ännu inte hade avslutats vid den tidpunkten.

83 Vad beträffar PYMAR, har kommissionen påpekat att bolaget inte gynnades av tax lease-systemet och att den förmodade förlusten av avsättningsmöjligheter inte kan anses följa direkt av det angripna beslutet. Vidare anser kommissionen att PYMAR inte har något berättigat intresse av att få sin talan mot det angripna beslutet prövad, eftersom beslutet är till bolagets fördel.

84 Tribunalen anser att det är lämpligt att först pröva huruvida talan kan tas upp till sakprövning såvitt avser Lico.

85 I artikel 263 fjärde stycket FEUF föreskrivs att ”[a]lla fysiska eller juridiska personer får på de villkor som anges i första och andra styckena väcka talan mot en akt som är riktad till dem eller som direkt och personligen berör dem samt mot en regleringsakt som direkt berör dem och som inte medför genomförandeåtgärder”.

86 I förevarande fall är det angripna beslutet endast riktat till Konungariket Spanien. I enlighet med artikel 263 fjärde stycket FEUF har därför Lico talerätt vid tribunalen endast om det angripna beslutet direkt och personligen berör bolaget, eftersom detta beslut medför genomförandeåtgärder gentemot bolaget i den mening som avses i denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2013, Telefónica/kommissionen, C-274/12 P, REU, EU:C:2013:852, punkterna 35 och 36).

87 Enligt fast rättspraxis är de verkliga mottagarna av individuellt beviljat stöd enligt en stödordning där kommissionen har förordnat att stödet ska återkrävas individuellt berörda i den mening som avses i artikel 263 fjärde stycket FEUF (se dom av den 9 juni 2011, Comitato ”Venezia vuole vivere” m.fl./kommissionen, C-71/09 P, C-73/09 P och C-76/09 P, REU, EU:C:2011:368, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

88 I förevarande fall är de bevis som har ingetts till tribunalen tillräckliga för att styrka att Lico berörs personligen av det angripna beslutet. Det rör sig om kopior av meddelanden från skattemyndigheten om att det inletts en utredning för att fastställa ”storleken på det stöd som ska återkrävas enligt [det angripna] beslutet” och – såsom kommissionen krävde i sitt svaromål – kopior av de godkännanden varigenom de ekonomiska intressegrupperingar i vilka Lico hade köpt andelar gavs rätt att göra en tidig avskrivning. Kommissionen har inte bestritt att det, enligt principen om skatterättslig transparens, är medlemmarna i dessa ekonomiska intressegrupperingar – och följaktligen Lico – som har fått den ekonomiska fördel som skattemyndigheten godkänt. Tribunalen konstaterar att samtliga dessa godkännanden beviljades efter den 30 april 2007, det datum från och med vilket det förordnades om återkrav i det angripna beslutet, i enlighet med artikel 4.1 i nämnda beslut. Dessa omständigheter visar således att Lico är en verklig mottagare av individuellt stöd som beviljats enligt tax lease-systemet och som kommissionen har beslutat ska återkrävas. Det krävs således inte att Lico dessutom lägger fram bevis för att bolaget verkligen hade gjort vinster som skulle beskattas under de aktuella beskattningsåren. Som kommissionen medgav i sina inlagor utgör nämligen godkännandet av tidig avskrivning ”den handling varigenom den första skattefördelen beviljades”.

89 Tribunalen finner att Lico måste anses vara direkt berört av det angripna beslutet, eftersom Konungariket Spanien enligt artikel 4.1 i detta beslut förpliktas att vidta alla åtgärder som krävs för att återkräva det oförenliga stöd som har gynnat Lico (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 mars 2009, Associazione italiana del risparmio gestito och Fineco Asset Management/kommissionen, T-445/05, REG, EU:T:2009:50, punkt 52 och där angiven rättspraxis).

90 Eftersom det har fastställts att Lico är direkt och personligen berört av det angripna beslutet, och det inte råder någon tvekan om att bolaget har ett berättigat intresse av att få sin talan mot detta beslut prövad, kan talan i mål T-719/13 tas upp till sakprövning, utan att det finns anledning att avgöra huruvida PYMAR även uppfyller de sakprövningsförutsättningar som uppställs i artikel 263 fjärde stycket FEUF (se dom av den 24 mars 1993, CIRFS m.fl./kommissionen, C-313/90, REG, EU:C:1993:111, punkterna 30 och 31, och dom av den 26 oktober 1999, Burrill och Noriega Guerra/kommissionen, T-51/98, REGP, EU:T:1999:271, punkterna 19–21 och där angiven rättspraxis).

II – *Prövning i sak*

A – *Räckvidden av Licos och PYMAR:s första yrkande i mål T-719/13*

91 Lico och PYMAR har genom sitt första yrkande, vilket stöds av deras första grund, yrkat att tribunalen ska ”ogiltigförklara det angripna beslutet på grund av att tax lease-systemet felaktigt kvalificerades som ett system för statligt stöd som gynnar de ekonomiska intressegrupperingarna och deras investerare, och på grund av att det föreligger brister i motiveringen”.

92 Tribunalen påpekar att i artikel 1 i det angripna beslutet, vilken avser kvalificeringen som statligt stöd enligt artikel 107.1 FEUF, hänvisas det inte till tax lease-systemet som sådant och detta kvalificeras inte heller som ett ”system för statligt stöd”. Denna artikel har nämligen följande lydelse: ”Åtgärderna enligt artikel 115.11 i TRLIS (tidig avskrivning av hyrda tillgångar), tillämpning av ordningen för tonnageskatt på icke-stödberättigade företag, fartyg eller verksamheter och åtgärder enligt artikel 50.3 i RIS utgör statligt stöd till de ekonomiska intressegrupperingarna och deras investerare, olagligen genomfört av [Konungariket] Spanien från och med den 1 januari 2002 i strid mot artikel 108.3 [FEUF].” Artikel 4.1 i det angripna beslutet, i vilken åläggandet att återkräva stödet föreskrivs, hänvisar till ”det oförenliga stöd som beviljats enligt den ordning som avses i artikel 1”.

93 Vid förhandlingen preciserade Lico och PYMAR att de, genom sitt första yrkande, yrkade att artikel 1 skulle ogiltigförklaras i sin helhet och att de tre åtgärder som anges i denna bestämmelse hade omnämnts i ansökan. Kommissionen gjorde vid förhandlingen gällande att den första grunden i ansökan inte hänvisade till dessa tre åtgärder.

94 Tribunalen påpekar i det avseendet att artikeldelen i en rättsakt inte kan skiljas från motiveringen, och vid behov ska artikeldelen tolkas med beaktande av de skäl som föranledde att rättsakten antogs (dom av den 15 maj 1997, TWD/kommissionen, C-355/95 P, REG, EU:C:1997:241, punkt 21, och dom av den 29 april 2004, Italien/kommissionen, C-298/00 P, REG, EU:C:2004:240, punkt 97).

95 I förevarande fall ansåg kommissionen, såsom har påpekats i punkterna 33–35 ovan, att det var nödvändigt att beskriva tax lease-systemet, i skälen 116–122 i det angripna beslutet, som ett ”system” med sammankopplade skatteåtgärder, och bedöma deras ömsesidiga verkningar med särskilt beaktande av sådana *de facto*-förhållanden som staten har infört eller godkänt. Kommissionen baserade sig dock inte enbart på ett globalt synsätt. Den analyserade även enskilt de fem åtgärder som ingår i tax lease-systemet, för att ”avgöra vilka inslag av de ekonomiska fördelar som genereras genom tax lease-systemet som följer av allmänna åtgärder och vilka inslag som följer av selektiva åtgärder” i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Enligt kommissionen ”[är] de två synsätten … komplementära och leder till enhetliga slutsatser” (skäl 120 i det angripna beslutet).

96 Efter sin enskilda bedömning av de åtgärder som ingår i tax lease-systemet, fastslog kommissionen, i skäl 155 i det angripna beslutet, att ”[d]en ekonomiska fördel som följer av tax lease-systemet som en helhet” i ”praktiken” motsvarade ”summan av de fördelar som den ekonomiska intressegrupperingen har fått genom att tillämpa de [tre] ovan nämnda selektiva åtgärderna”, nämligen tidig avskrivning (åtgärd 2) och tillämpningen av ordningen för tonnageskatt på ekonomiska intressegrupperingars bareboat-charterverksamhet (åtgärd 4), såsom anges i artikel 50.3 RIS (åtgärd 5).

97 Härav följer att kommissionen i huvudsak fastslog att tax lease-systemet var ett ”system” bestående av fem skatteåtgärder, varav tre uppfyllde villkoren i artikel 107.1 FEUF. Även Lico och PYMAR gav en sådan beskrivning i sin ansökan, när de erinrade om lydelsen i det angripna beslutet.

98 När Lico och PYMAR i deras första yrkande, vilket stöds av deras första grund, har yrkat att tribunalen ska ogiltigförklara det angripna beslutet ”på grund av att tax lease-systemet felaktigt kvalificerades som ett system för statligt stöd”, har de således med nödvändighet även hänvisat till beståndsdelarna i detta system, vilka omnämns i artikel 1 i det angripna beslutet.

B – *De grunder som har åberopats i målen T-515/13 och T-719/13*

99 Konungariket Spanien har åberopat fyra grunder till stöd för sin talan i mål T-515/13.

100 Den första grunden avser åsidosättande av artikel 107.1 FEUF.

101 Den andra, den tredje och den fjärde grunden har åberopats i andra hand och avser det fall att tribunalen skulle slå fast att det föreligger rättsstridigt statligt stöd. Genom dessa grunder görs det gällande att flera av unionsrättens allmänna principer åsidosattes, genom att kommissionen förordnade om att det påstått beviljade stödet delvis skulle återkrävas. Dessa grunder avser åsidosättande av principen om likabehandling, principen om skydd för berättigade förväntningar respektive rättssäkerhetsprincipen.

102 Lico och PYMAR har anfört tre grunder till stöd för sin talan i mål T-719/13.

103 Den första grunden, vilken har åberopats till stöd för deras första yrkande, avser åsidosättande av artikel 107.1 FEUF och artikel 296 FEUF.

104 Som andra grund, vilken har åberopats i andra hand till stöd för deras andra yrkande, har det gjorts gällande att principen om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhetsprincipen åsidosattes, vad beträffar skyldigheten att återkräva stödet.

105 Genom den tredje grunden, vilken också har åberopats i andra hand till stöd för deras tredje yrkande, ifrågasätts den metod för att beräkna stödet som kommissionen fastställde i det angripna beslutet (se punkt 59 ovan), vilken inte iakttar de allmänna principerna för att återkräva stöd. Lico och PYMAR har särskilt hävdat att denna beräkningsmetod, såsom den har beskrivits i det angripna beslutet, skulle kunna tolkas som att den kräver att investerarna betalar tillbaka ett belopp motsvarande den totala skattefördel som de har fått på grund av skattesänkningen, utan beaktande av att de har överfört merparten av denna fördel till rederierna (se punkt 21 ovan).

106 Tribunalen ska först göra en gemensam prövning av den första grund som har åberopats av Konungariket Spanien, Lico och PYMAR i de två målen, vilken avser kvalificeringen som statligt stöd enligt artikel 107.1 FEUF.

1. Den första grunden: Kvalificeringen som statligt stöd enligt artikel 107.1 FEUF

107 Konungariket Spanien, Lico och PYMAR har gjort gällande att kommissionen åsidosatte artikel 107.1 FEUF, eftersom villkoren avseende selektivitet, risken för snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln inte är uppfyllda. Även om Lico och PYMAR inte formellt har gjort gällande att artikel 296 FEUF åsidosattes i det avseendet, har de i sin ansökan påtalat det ologiska och motsägelsefulla resonemanget vad beträffar iakttagandet av dessa villkor. Vidare har kommissionen inte förklarat hur åtgärden skulle kunna ha en effekt på de angivna marknaderna och den har nöjt sig med att slå fast att det förelåg en sådan effekt utan att styrka detta. Utan att nämna artikel 296 FEUF har Konungariket Spanien i sin replik även påpekat att motiveringen i det angripna beslutet är dels bristfällig såvitt avser bevis för att investerarna i den ekonomiska intressegrupperingen fick en fördel, dels inkonsekvent, vad beträffar kriteriet om snedvridning av konkurrensen.

108 Konungariket Spanien, Lico och PYMAR har för övrigt påpekat att villkoren avseende selektivitet, risken för snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln endast måste vara uppfyllda i förhållande till de fördelar som investerarna har fått. I det avseendet har Konungariket Spanien framhållit att investerarna är de enda enheter som omfattas av det återbetalningskrav som uppställs i artikel 4.1 i det angripna beslutet. Kommissionen har således identifierat den påstådda fördel som dessa investerare beviljades som enda stöd med avseende på artikel 107.1 FEUF. Lico och PYMAR har tillagt att den selektiva fördel som kommissionen identifierade huvudsakligen består av en skattefördel. Med tillämpning av principen om skatterättslig transparens får de ekonomiska intressegrupperingarna som sådana inte någon fördel, inte ens en skattemässig, eftersom fördelen oavkortat överförs till deras medlemmar. Som svar på en fråga från tribunalen (se punkt 71 ovan), påpekade Konungariket Spanien att varken statusen som ekonomisk intressegruppering eller principen om skatterättslig transparens hade ifrågasatts av kommissionen i skäl 140 i det angripna beslutet.

109 I mål T-515/13 har Konungariket Spanien lagt till vissa specifika argument.

110 För det första är tax lease-systemet, i motsats till vad kommissionen har hävdat i skälen 116–119 i det angripna beslutet, inte ett ”system” vilket som sådant finns i den gällande lagstiftningen. Enligt Konungariket Spanien är nämligen benämningen tax lease-systemet endast en samling rättshandlingar som vidtas av skattebetalarna. De sistnämnda begränsar sig, som ett led i en strategi för skatteoptimering, till att dra fördel av en kombination av enskilda skatteåtgärder. Tax lease-systemet som sådant kan därför inte tillskrivas staten.

111 För det andra har Konungariket Spanien påpekat att tidig avskrivning inte medför någon sänkning av skatten och ger således inte någon skattefördel.

112 För det tredje har Konungariket Spanien bestritt kommissionens slutsats att ordningen för tonnageskatt, som kommissionen hade godkänt (se punkt 27 ovan), inte omfattade verksamheterna i de ekonomiska intressegrupperingar som bildats med avseende på tax lease-systemet.

113 Slutligen har Konungariket Spanien gjort gällande att artikel 50.3 RIS inte utgör ett undantag från nämnda ordning, såsom denna hade godkänts.

114 Tribunalen anser att det är lämpligt att först pröva de argument som är gemensamma för de båda målen och som har omnämnts i punkterna 107 och 108 ovan, avseende kommissionens analys av selektivitet, risken för snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln mellan medlemsstaterna. I samband med denna prövning ska – såsom Konungariket Spanien, Lico och PYMAR har föreslagit – mottagarna av de ekonomiska fördelarna enligt artikel 107.1 FEUF som följer av de aktuella åtgärderna, först identifieras.

a) Identifiering av mottagarna av de ekonomiska fördelarna

115 I artikel 1 i det angripna beslutet angav kommissionen att tre av de fem skatteåtgärder som den ansåg ingick i tax lease-systemet utgjorde statligt stöd ”till de ekonomiska intressegrupperingarna och deras investerare”. Det rör sig om tidig avskrivning (åtgärd 2) och tillämpning av ordningen för tonnageskatt (åtgärd 4), såsom preciseras i artikel 50.3 RIS (åtgärd 5). I artikel 4.1 i det angripna beslutet föreskrivs dock att Konungariket Spanien ska återkräva det oförenliga stöd som beviljats enligt den ordning som avses i artikel 1 ”från de investerare i ekonomiska intressegrupperingar som har gynnats av stödet, utan att sådana mottagare har möjlighet att överföra återkravsbördan till andra personer”.

116 I det avseendet ska det konstateras att även om de ekonomiska intressegrupperingarna har gynnats av de tre skatteåtgärder som avses i artikel 1 i det angripna beslutet, är det medlemmarna i de ekonomiska intressegrupperingarna som har gynnats av de ekonomiska fördelar som följer av dessa tre åtgärder. Såsom framgår av skäl 140 i det angripna beslutet (se punkt 41 ovan), har nämligen principen

om skatterättslig transparens som är tillämplig på de ekonomiska intressegrupperingarna inte ifrågasatts av kommissionen i förevarande fall. På grundval av denna princip kan de skattefördelar som beviljas de ekonomiska intressegrupperingar som bildats med avseende på tax lease-systemet endast gynna deras medlemmar, vilka kommissionen har betecknat som enbart ”investerare” (se punkt 12 ovan). Investerarna är för övrigt de enda enheter som omfattas av det återbetalningskrav som uppställs i artikel 4.1 i det angripna beslutet.

117 Då det inte föreligger någon ekonomisk fördel till förmån för de ekonomiska intressegrupperingarna, gjorde kommissionen en felaktig bedömning när den, i artikel 1 i det angripna beslutet, slog fast att de hade fått statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

118 Eftersom det är investerarna och inte de ekonomiska intressegrupperingarna som har gynnats av de skattemässiga och ekonomiska fördelar som följer av tax lease-systemet, ska det – på grundval av parternas argument – prövas huruvida de fördelar som investerarna har fått är av selektiv karaktär, om de riskerar att snedvrida konkurrensen och påverka handeln mellan medlemsstaterna och huruvida det angripna beslutet är tillräckligt motiverat vad beträffar bedömningen av dessa kriterier.

b) Villkoret om selektivitet

119 Såsom har nämnts i punkt 97 ovan, fastslog kommissionen, i det angripna beslutet, i huvudsak att tax lease-systemet var ett ”system” bestående av fem skatteåtgärder, varav tre uppfyllde samtliga villkor i artikel 107.1 FEUF, däribland villkoret om selektivitet.

120 Såsom har påpekats i punkterna 39–46 ovan, analyserade kommissionen i skälen 128–154 i det angripna beslutet enskilt den selektiva karaktären hos var och en av de skatteåtgärder som den ansåg ingår i tax lease-systemet, för att därefter i skälen 155–157 i det angripna beslutet göra en helhetsbedömning av selektiviteten i tax lease-systemet som ”system”. Kommissionen preciserade i skäl 120 i det angripna beslutet att den enskilda analysen av de åtgärder som ingår i tax lease-systemet och helhetsbedömningen av dessa som ”system” är ”komplementära och leder till enhetliga slutsatser” (se punkt 35 ovan).

121 Vad beträffar kommissionens enskilda analys, kvalificerades åtgärd 2 (tidig avskrivning) som ”selektiv”, eftersom beviljandet av denna fördel är avhängigt av ett godkännande som skattemyndigheten beviljar på grundval av diskretionära befogenheter. Utövandet av dessa diskretionära befogenheter ska ha föranlett skattemyndigheten att bevilja sådana godkännanden endast vid förvärv av havsgående fartyg inom ramen för tax lease-systemet och inte under andra omständigheter (skälen 132–139 i det angripna beslutet). Åtgärd 4 (tillämpning av ordningen för tonnageskatt på de ekonomiska intressegrupperingar som bildats med avseende på tax lease-systemet) och åtgärd 5 (artikel 50.3 RIS) är selektiva, eftersom de gynnade vissa verksamheter, nämligen bareboat-charter (skälen 141–144 i det angripna beslutet) samt anskaffning av fartyg genom leasingkontrakt som godkänts på förhand av skattemyndigheten och återförsäljning av dessa fartyg (skälen 145–154 i det angripna beslutet).

122 Vad beträffar kommissionens helhetsbedömning, ska det hänvisas till skäl 156 i det angripna beslutet, som har följande lydelse: ”När tax lease-systemet betraktas som helhet är fördelen selektiv eftersom den villkorats av skattemyndigheternas diskretionära befogenheter i och med förfarandet med obligatoriskt förhandstillstånd och den vaga ordalydelsen [i] de villkor som tillämpas på tidig avskrivning. Eftersom andra åtgärder som endast är tillämpliga på sjöfartsverksamhet som är stödberättigad enligt riktlinjerna för sjö[transport] – särskilt artikel 50.3 i [RIS] – beror på detta förhandsgodkännande, är hela tax lease-systemet selektivt. Till följd av detta godkänner skattemyndigheterna endast tax lease-operationer för finansiering av havsgående fartyg (sektoriell selektivitet). Enligt det som bekräftas i statistik som Spanien har lämnat, gäller alla 273 tax lease-operationer som organiserats fram till juni 2010 havsgående fartyg.” Kommissionen konstaterade

således att den fördel som följde av tax lease-systemet som helhet kunde anses vara selektiv på grundval av de diskretionära befogenheter som identifierades i samband med den enskilda analysen av selektiviteten hos åtgärd 2.

123 Vidare hävdade kommissionen, i skäl 157 i det angripna beslutet, att ”ordningen gynna[de] vissa verksamheter, nämligen anskaffning av havsgående fartyg genom leasingkontrakt, särskilt sådana som syftar till bareboat-charter och därpå följande återförsäljning”. Dessa verksamheter motsvarar de verksamheter som, enligt det angripna beslutet, bedrivs av de ekonomiska intressegrupperingar som bildats med avseende på tax lease-systemet och som gynnas av tillämpningen av åtgärderna 2, 4 och 5. Enligt den enskilda analys som avses i punkt 121 ovan, ger var och en av dessa åtgärder, *de jure* och *de facto*, en selektiv fördel till de företag som bedriver dessa verksamheter (skälen 132–139 och 141–154 i det angripna beslutet).

124 Det följer således av det angripna beslutet att de åtgärder som ingår i tax lease-systemet, betraktade enskilt och i sin helhet som ”system”, är selektiva av två skäl. För det första är tax lease-systemet som ”system” selektivt på grund av att skattemyndigheten, på grundval av diskretionära befogenheter, endast godkänner att de aktuella fördelarna gynnar ”tax lease-operationer för finansiering av havsgående fartyg (sektoriell selektivitet)”, som är transaktioner i vilka investerarna deltar. För det andra följer tax lease-systemets selektivitet även av den selektiva karaktären av de tre skatteåtgärder som ingår i systemet, enskilt betraktade. Dessa åtgärder har, *de jure* och *de facto*, gynnat enbart vissa verksamheter.

125 Såsom redan har angetts i punkt 118 ovan, ska det – mot bakgrund av de argument som har anförts av Konungariket Spanien, Lico och PYMAR – prövas huruvida dessa två skäl gör det möjligt att fastslå att de skattemässiga och ekonomiska fördelar som investerarna har fått är av selektiv karaktär och huruvida beslutet är tillräckligt motiverat.

126 Innan dessa frågor prövas, är det lämpligt att klarlägga räckvidden av de argument som Konungariket Spanien, Lico och PYMAR har anfört som svar på vissa av de argument som kommissionen har åberopat. I mål T-515/13 har nämligen kommissionen gjort gällande att Konungariket Spanien i sin ansökan inte hade ifrågasatt helhetsbedömningen av selektivitet som gjordes i skälen 155–163 i det angripna beslutet. Talan kan dock endast bifallas om Konungariket Spanien lyckas visa att åtgärderna, betraktade enskilt och i sin helhet, inte utgör statligt stöd. Eftersom kommissionens helhetsbedömning inte har ifrågasatts av Konungariket Spanien, är nämnda stats argument avseende den enskilda analysen av åtgärderna utan verkan. Vid förhandlingen i mål T-719/13 gjorde kommissionen gällande att Lico och PYMAR inte hade ifrågasatt den enskilda analysen av åtgärderna 2, 4 och 5 i samband med deras första grund.

127 Tribunalen konstaterar att Konungariket Spanien, i inledningen av sin ansökan, har anfört vissa argument av allmän karaktär som ifrågasätter kommissionens analys av selektiviteteten i sin helhet. Dessa argument vidareutvecklades av Konungariket Spanien som svar på en skriftlig fråga från tribunalen (se punkt 71 ovan) och vid förhandlingen i mål T-515/13. Vidare har Konungariket Spanien i sin ansökan bestritt de diskretionära befogenheter som kommissionen identifierade i samband med den enskilda analysen av selektiviteten hos åtgärd 2. Eftersom kommissionen har grundat sig på dessa diskretionära befogenheter för att, i skäl 156 i det angripna beslutet, fastslå att tax lease-systemet som helhet är selektivt, kan Konungariket Spaniens argument även anses ifrågasätta denna analys.

128 Vad beträffar Lico och PYMAR, gjorde kommissionen vid förhandlingen felaktigt gällande att de inte hade ifrågasatt den enskilda analysen av åtgärderna 2, 4 och 5. När Lico och PYMAR har ifrågasatt att tax lease-systemet utgör ett ”system för statligt stöd”, har de – såsom redan har angetts (se punkt 98 ovan) – hänvisat även till beståndsdelarna i detta system, vilka omnämns i artikel 1 i det angripna beslutet. Det ska även påpekas att de argument om selektivitet som har anförts av Lico och

PYMAR ifrågasätter kommissionen slutsatser i skälen 156 och 157 i det angripna beslutet. Såsom har angetts i punkterna 122 och 123 ovan, grundar sig kommissionens konstateranden i dessa skäl på den enskilda analysen av åtgärderna 2, 4 och 5.

129 Härav följer att tribunalen inte kan godta kommissionens argument om den begränsade räckvidden av de argument som har åberopats av Konungariket Spanien, Lico och PYMAR.

Godkännanden som skattemyndigheten, på grundval av diskretionära befogenheter, enbart beviljade tax lease-operationer för finansiering av havsgående fartyg

130 Konungariket Spanien, Lico och PYMAR har påpekat att möjligheten att delta i tax lease-systemets strukturer och följaktligen erhålla de aktuella fördelarna stod öppen för alla investerare som var verksamma inom olika sektorer av ekonomin, utan några föregående krav eller begränsningar. De fördelar som investerarna har fått kan därför inte anses vara selektiva, bland annat mot bakgrund av domarna Autogrill España/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:939), och Banco Santander och Santusa/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:938).

131 Vidare har Konungariket Spanien, Lico och PYMAR bestritt att skattemyndigheten hade befogenhet att företa skönsmässig bedömning i samband med det godkännandeförfarande som föreskrevs för tidig avskrivning (åtgärd 2). Lico och PYMAR har tillagt att i samband med detta godkännandeförfarande avsåg den kontroll som administrationen utövade aldrig investerarna. Vid förhandlingen gjorde Konungariket Spanien även gällande att det administrativa godkännandet endast syftade till att kontrollera huruvida den tillgång som kunde bli föremål för tidig avskrivning uppfyllde kriterierna i gällande lagstiftning, vilket inte har något samband med avsikten att *de facto* eller *de jure* välja ut vissa företag.

132 Kommissionen har i sitt svaromål i mål T-719/13 replikerat att den omtvistade åtgärden är selektiv i förhållande till investerarna, eftersom endast de företag som gör en viss typ av investering med hjälp av en ekonomisk intressegruppering drar fördel av denna, medan de företag som gör liknande investeringar i samband med andra transaktioner inte kan dra fördel av åtgärden. En sådan bedömning står i överensstämmelse med rättspraxis (dom av den 15 juli 2004, Spanien/kommissionen, C-501/00, REG, EU:C:2004:438, punkt 120, dom av den 15 december 2005, Italien/kommissionen, C-66/02, REG, EU:C:2005:768, punkterna 97 och 98, och dom Associazione italiana del risparmio gestito och Fineco Asset Management/kommissionen, punkt 89 ovan, EU:T:2009:50, punkt 156).

133 Som svar på en skriftlig fråga från tribunalen i målen T-515/13 och T-719/13 (se punkt 71 ovan), gjorde kommissionen gällande att det tillvägagångssätt som tillämpades i det angripna beslutet inte var nytt. I rättspraxis har detta tillvägagångssätt följts i flera mål om skattefördelar som var förbehållna företag som gjort en viss typ av investering. I det avseendet har kommissionen hänvisat till domen Spanien/kommissionen, punkt 132 ovan (EU:C:2004:438), och till dom av den 6 mars 2002, Diputación Foral de Álava m.fl./kommissionen (T-92/00 och T-103/00, REG, EU:T:2002:61).

134 Som svar på samma skriftliga fråga från tribunalen (se punkt 71 ovan), har kommissionen i båda målen hävdat att tolkningen av selektivitetsvillkoret i domarna Autogrill España/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:939), och Banco Santander och Santusa/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:938), enligt kommissionens mening inte är förenlig med artikel 107.1 FEUF, såsom denna artikel har tolkats i rättspraxis, vilket föranledde kommissionen att överklaga dessa domar till domstolen (målen C-20/15 P och C-21/15 P).

135 Under alla omständigheter har kommissionen påpekat att även om tribunalens tolkning i domarna Autogrill España/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:939), och Banco Santander och Santusa/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:938), skulle vara tillämplig i förevarande fall, är selektivitetsvillkoret uppfyllt bland annat på grund av förekomsten av ett system för godkännanden som innehåller skönsmässiga inslag.

136 Kommissionen anser, i motsats till vad Konungariket Spanien, Lico och PYMAR har hävdat, att de villkor som måste vara uppfyllda för att få det godkännande som föreskrivs i artikel 115.11 TRLIS varken är objektiva eller ligger till grund för skattesystemet, såsom krävs enligt rättspraxis, vilket visar att det föreligger en befogenhet att företa skönsmässig bedömning.

137 Som svar på Licos och PYMAR:s argument att befogenheten att företa skönsmässig bedömning endast avser tillgångarna och inte investerarna, har kommissionen, i dupliken i mål T-719/13, gjort gällande att det viktiga var att stödet, genom ett diskretionärt godkännande, endast hade beviljats en bestämd grupp av aktörer, nämligen de som hade fått godkännandet. Vid förhandlingarna i målen T-515/13 och T-719/13 framhöll även kommissionen att det räckte att konstatera att det förelåg en befogenhet att företa skönsmässig bedömning i godkännandeförfarandet för att det *de jure* ska vara fråga om selektivitet. Kommissionen hävdade därvid även att det i artikel 48.4 TRLIS föreskrevs särskilda villkor som var tillämpliga på investerarna i samband med detta godkännande. För att kunna utnyttja tidig avskrivning uppställs i synnerhet villkoret att medlemmarna i den ekonomiska intressegrupperingen behåller sin andel i denna gruppering till dess att leasingkontraktet har löpt ut.

138 Mot bakgrund av parternas argument, ska tribunalen först avgöra huruvida den fördel som de investerare som deltog i tax lease-operationerna fick är selektiv, därför att endast de företag som gjorde denna särskilda typ av investering med hjälp av en ekonomisk intressegruppering kom i åtnjutande av denna. Om så inte är fallet, ska tribunalen därefter undersöka huruvida den omständigheten att det förelåg ett godkännandeförfarande som påstods innehålla skönsmässiga inslag i vilket fall som helst medförde en sådan selektivitet.

– Fördel knuten till en viss typ av investering

139 I domarna Autogrill España/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:939), och Banco Santander och Santusa/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:938), vilka Konungariket Spanien, Lico och PYMAR har åberopat till stöd för sina argument, var den omtvistade åtgärden ett skattesystem som gynnade alla aktörer som var skattskyldiga i Spanien och som gjorde en viss typ av investering, nämligen förvärv av andelar på minst 5 procent i utländska bolag som innehades oavbrutet under minst ett år.

140 I dessa domar fann tribunalen att den omständigheten att det fanns en avvikelse eller ett undantag från den referensram som kommissionen identifierat inte i sig innebar att det hade visats att den omtvistade åtgärden gynnade ”vissa företag eller viss produktion” i den mening som avses i artikel 107 FEUF, om denna åtgärd i princip var tillgänglig för alla företag (dom Autogrill España/kommissionen, punkt 71 ovan, EU:T:2014:939, punkt 52, och dom Banco Santander och Santusa/kommissionen, punkt 71 ovan, EU:T:2014:938, punkt 56).

141 I förevarande fall är de skattemässiga fördelarna av tax lease-systemet förbehållna de investerare som förvärvar andelar i ekonomiska intressegrupperingar som bildats för finansieringen av havsgående fartyg inom ramen för tax lease-systemet. Kommissionen har dock inte bestritt att denna möjlighet stod öppen för alla företag som var skattskyldiga i Spanien på samma villkor, utan att det i lagen föreskrivs ett lägsta belopp som krävs för ett sådant förvärv av andelar. Kommissionen medgav även, i skälen 126 och 172 i det angripna beslutet, att investerarna erbjöd varor och tjänster på ett stort antal olika marknader, och att de var verksamma inom olika sektorer av ekonomin.

142 Härav följer att, i likhet med de mål som tribunalen prövade i domarna Autogrill España/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:939), och Banco Santander och Santusa/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:938), alla aktörer kunde komma i åtnjutande av de aktuella skattefördelarna genom att göra en viss typ av transaktion som det stod alla företag, utan åtskillnad, öppet att göra på samma villkor.

143 Liksom i de målen medför inte den omständigheten att de aktuella fördelarna beviljas på grund av en investering i en viss tillgång, med uteslutande av andra tillgångar eller andra typer av investeringar, att de är selektiva i förhållande till investerarna, eftersom det står alla företag fritt att göra transaktionen (se, för ett liknande resonemang, dom Autogrill España/kommissionen, punkt 71 ovan, EU:T:2014:939, punkterna 59–61, och dom Banco Santander och Santusa/kommissionen, punkt 71 ovan, EU:T:2014:938, punkterna 63–65).

144 Tribunalen kan följaktligen inte godta kommissionens argument att den omtvistade åtgärden är selektiv i förhållande till investerarna, eftersom endast de företag som gör en viss typ av investering med hjälp av en ekonomisk intressegruppering drar fördel av denna.

145 Domarna Autogrill España/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:939), och Banco Santander och Santusa/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:938), har visserligen överklagats (målen C-20/15 P och C-21/15 P). Tribunalen anser dock att den kan meddela ett avgörande i förevarande mål på grundval av befintlig rättspraxis, såsom parterna har begärt (se punkt 73 ovan).

146 Domstolen har nämligen redan slagit fast att en skattelättnad som beviljades skattskyldiga på grund av en viss typ av investering – i det fallet förvärv av andelar i bolag med begränsat ansvar, med säte och bolagsledning i de nya tyska delstaterna och i Västberlin och med högst 250 anställda – gav dessa skattskyldiga en förmån som, på grund av att det var en generell åtgärd som tillämpades utan åtskillnad på alla näringsidkare, inte utgjorde ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 september 2000, Tyskland/kommissionen, C-156/98, REG, EU:C:2000:467, punkt 22). På den punkten bekräftade domstolen endast kommissionens konstaterande i det omtvistade beslutet att den aktuella skattelättnaden utgjorde en generell åtgärd som inte medförde något inslag av stöd till förmån för skattskyldiga personer. Däremot fann både domstolen och kommissionen i det målet att den aktuella åtgärden syftade till att ändra investerarnas beteende för att öka det egna kapitalet i företagen i de nya tyska delstaterna och i Västberlin och gav följaktligen dessa företag en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (dom Tyskland/kommissionen, se ovan, EU:C:2000:467, punkt 23).

147 I domen Associazione italiana del risparmio gestito och Fineco Asset Management/kommissionen, punkt 89 ovan (EU:T:2009:50), prövade tribunalen, mot bakgrund av de gällande bestämmelserna om statligt stöd, vissa skattelättnader som i Italien beviljades till förmån för företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) specialiserade på att investera i små och medelstora företag. I det omtvistade beslutet konstaterade kommissionen att den aktuella skattesänkningen direkt gynnade innehavarna av andelar i dessa fondföretag. Kommissionen ansåg dock inte att den skattesänkning som innehavarna drog nytta av var selektiv, eftersom den utgjorde en allmän åtgärd som var tillämplig på alla investerare. Däremot ansåg kommissionen att de aktuella skattelättnaderna gav fondföretagen, eller i förekommande fall deras förvaltningsbolag, en indirekt selektiv fördel, eftersom skattesänkningen på investeringar i dessa fondföretag uppmuntrade innehavarna att förvärva andelar i dessa strukturer. Kommissionen ansåg även att den aktuella ordningen innebar en indirekt selektiv fördel för små och medelstora företag vars aktier innehades av fondföretag, i form av en ökad efterfrågan på deras aktier och en ökning av deras likviditet till följd av att investeringen blivit mer attraktiv. Att det förelåg en indirekt selektiv fördel till förmån för dessa tre kategorier av aktörer bekräftades av tribunalen i dess dom Associazione italiana del risparmio gestito och Fineco Asset Management/kommissionen, punkt 89 ovan (EU:T:2009:50). Härav följer att det i det målet, liksom i domen Tyskland/kommissionen, punkt 146 ovan (EU:C:2000:467, punkterna 22 och 23), inte ansågs föreligga selektivitet i förhållande till investerarna, eftersom de gynnades av en skattesänkning.

148 Härav följer att när en fördel beviljas på samma villkor till alla företag på grund av genomförandet av en viss typ av investering som är tillgänglig för alla aktörer, är fördelen av allmän karaktär i förhållande till dessa aktörer och utgör inte ett statligt stöd till förmån för dessa.

149 För övrigt ska det påpekas att tribunalen, i dom av den 22 februari 2006, Le Levant 001 m.fl./kommissionen (T-34/02, REG, EU:T:2006:59), redan har haft tillfälle att ta ställning till ett beslut av kommissionen om skattelättnader till investerare som deltog i en finansieringstransaktion som genomfördes av en bank i syfte att ett rederi skulle förvärva och sköta driften av ett fartyg. I samband med denna transaktion överförde investerarna merparten av fördelen till rederiet, som förvärvade fartyget efter denna transaktion. I det omtvistade beslutet slog kommissionen fast att stödet var oförenligt och förordnade att det skulle återkrävas enbart från investerarna, eftersom fördelen ännu inte hade överförts till rederiet. Tribunalen konstaterade i sin dom att kommissionen i det omtvistade beslutet inte hade prövat på vilket sätt de villkor som uppställs i artikel 107.1 FEUF var uppfyllda i det förevarande fallet. Vad särskilt beträffar villkoret att stödet ska ge en fördel som gynnar vissa företag eller viss produktion, påpekade tribunalen att det framgick av det omtvistade beslutet att även om de direkta stödmottagarna var de privata investerarna, var stödets effekter på konkurrensen att rederiet kunde använda fartyget på förmånliga villkor. Tribunalen fann att eftersom kommissionen inte hade prövat hur de privata investerarnas åtnjutande av skatteförmåner utgjorde en konkurrensfördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, trots att rederiet ansågs åtnjuta samma konkurrensfördel, gick det inte att utifrån det omtvistade beslutet förstå hur de privata investerarna hade gynnats av det aktuella stödet (se, för ett liknande resonemang, dom Le Levant 001 m.fl./kommissionen, se ovan, EU:T:2006:59, punkterna 113 och 118–120). Den domen bekräftar således att under vissa omständigheter, som liknar omständigheterna i förevarande fall, innebär det förhållandet att någon åtnjuter en skatteförmån kopplad till en investering inte nödvändigtvis att vederbörande även åtnjuter en konkurrensfördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

150 Den rättspraxis som kommissionen har åberopat i målen T-515/13 och T-719/13 gör det inte möjligt att anse att en fördel, som beviljas på samma villkor till alla företag som genomför en viss typ av investering som är tillgänglig för alla aktörer, är selektiv.

151 För det första, vad beträffar domen Spanien/kommissionen, punkt 132 ovan (EU:C:2004:438, punkt 120), slog domstolen visserligen fast att ett skatteavdrag som var knutet till genomförandet av vissa investeringar var av selektiv karaktär. Såsom tribunalen framhöll i domarna Autogrill España/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:939, punkterna 79 och 82), och Banco Santander och Santusa/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:938, punkterna 83 och 86), var dock denna åtgärd endast tillämplig på företag som bedrev exportverksamhet, med uteslutande av andra företag. I förevarande fall var dock de aktuella fördelarna tillgängliga för alla företag.

152 För det andra, vad beträffar domen Italien/kommissionen, punkt 132 ovan (EU:C:2005:768, punkterna 97 och 98), gynnade skattebestämmelsen i fråga endast företag i banksektorn och, till skillnad från i förevarande fall, inte företag i andra sektorer.

153 För det tredje, vad beträffar domen Associazione italiana del risparmio gestito och Fineco Asset Management/kommissionen, punkt 89 ovan (EU:T:2009:50, punkt 156), fastställdes det indirekt att det förelåg en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF endast med avseende på de aktuella fondföretagen, eventuellt deras förvaltningsbolag, och de företag i vilka fondföretagen innehade aktier och inte med avseende på de investerare som enligt kommissionen gynnades av skattesänkningen (se punkt 147 ovan). I förevarande fall framhöll dock inte kommissionen i det angripna beslutet, bland annat i skäl 163, att det förelåg en indirekt fördel till förmån för ekonomiska intressegrupperingar som följde av de skattefördelar som beviljades de investerare som förvärvade andelar i dessa ekonomiska intressegrupperingar.

154 För det fjärde, vad beträffar domen Diputación Foral de Álava m.fl./kommissionen, punkt 133 ovan (EU:T:2002:61), ska det erinras om att tribunalen i den domen undersökte huruvida två skatteåtgärder var selektiva. Den första åtgärden var en skattelättnad som var tillämplig på investeringar i regionen Álava med vissa kännetecken, i synnerhet ett lägsta belopp på 2,5 miljarder spanska pesetas (ESP), vilket medförde att skatteförmånen i praktiken var förbehållen företag med betydande finansiella tillgångar, med uteslutande av andra företag. Den andra åtgärden var en minskning i

beskattningsunderlaget som endast omfattade nystartade företag i regionen Álava som iakttog vissa kriterier om bland annat en lägsta investering och skapandet av ett visst antal arbetstillfällen. De två aktuella åtgärderna gav således inte alla aktörer som genomförde vissa investeringar i regionen Álava en fördel, utan åtgärderna var förbehållna vissa företag, med uteslutande av andra företag. I förevarande fall är det emellertid ostridigt att möjligheten att investera i ekonomiska intressegrupperingar stod öppen för alla företag på samma villkor, utan att det i lagen föreskrevs ett lägsta belopp som krävdes för förvärvet av sådana andelar.

155 Härav följer att den fördel som de investerare som deltog i tax lease-operationerna fick inte kan anses vara selektiv på grund av att endast de företag som gjorde denna särskilda typ av investering med hjälp av en ekonomisk intressegruppering kom i åtnjutande av den.

156 Tribunalen ska följaktligen, såsom har angetts i punkt 138 ovan, undersöka nedan huruvida den omständigheten att det förelåg ett godkännandeförfarande som påstods innehålla skönsmässiga inslag i vilket fall som helst kunde ge denna fördel en selektiv karaktär.

– Selektivitet till följd av skattemyndighetens påstådda befogenhet att företa skönsmässig bedömning

157 Kommissionen har påpekat att det i vilket fall som helst kunde konstateras en selektivitet i förevarande fall på grund av att det förelåg ett system för godkännande som innehöll skönsmässiga inslag, vilket inte förelåg i de mål som tribunalen prövade i domarna Autogrill España/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:939), och Banco Santander och Santusa/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:938). Det följer av rättspraxis att när det organ som beviljar de ekonomiska förmånerna har ett utrymme för skönsmässig bedömning, vilket ger det möjlighet att bestämma vilka som ska få förmåner eller vilka villkor som ska gälla för den beviljade åtgärden, kan det inte anses vara fråga om en allmän åtgärd (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juni 1999, DM Transport, C-256/97, REG, EU:C:1999:332, punkt 27 och där angiven rättspraxis, och dom av den 18 juli 2013, P, C-6/12, REU, EU:C:2013:525, punkt 25).

158 I det avseendet ska det konstateras att trots att det förelåg ett system för godkännande som påstods innehålla skönsmässiga inslag, förblev de aktuella fördelarna tillgängliga på samma villkor för alla investerare som beslutade sig för att delta i tax lease-operationerna för finansiering av havsgående fartyg genom förvärv av andelar i de ekonomiska intressegrupperingar som bildats av banker.

159 Såsom Konungariket Spanien, Lico och PYMAR har påpekat, framgår det av skäl 133 i det angripna beslutet att villkoren för godkännande i artikel 115.11 TRLIS, såsom dessa har preciserats genom artikel 49 RIS – vilka kommissionen anser är vaga och kräver en tolkning från myndigheterna som ger dem diskretionära befogenheter (se punkt 40 ovan) – avser *de jure* enbart kännetecknen hos den tillgång som kan bli föremål för tidig avskrivning. Kommissionen påpekade, i skäl 134 i det angripna beslutet, att utövandet av de diskretionära befogenheterna i detta fall hade lett till att skattemyndigheten godtog tidig avskrivning enbart för en särskild kategori av tillgångar, nämligen havsgående fartyg som hade övergått från den normala bolagsskatteordningen till ordningen för tonnageskatt (se punkt 40 ovan). Det framgår även av skälen 66, 116, 134 och 156 i det angripna beslutet att de aktuella fördelarna inte nekades vid någon ”tax lease-operation”.

160 Härav följer att skattemyndighetens befogenhet att företa skönsmässig bedömning – om den antas vara styrkt – *de jure* och *de facto* endast har lett till att det har fastställts vilken typ av transaktion som kan omfattas av de aktuella skattefördelarna, nämligen tax lease-operationer för finansiering av havsgående fartyg, med uteslutande av andra tillgångar. Faktum kvarstår dock att möjligheten att delta i dessa transaktioner, utan några begränsningar, stod öppen för alla företag utan åtskillnad. Under dessa omständigheter kunde den fördel som de sistnämnda fick inte anses vara selektiv på grundval av skattemyndighetens påstådda befogenhet att företa skönsmässig bedömning, i enlighet med den rättspraxis som nämnts i punkterna 140, 146 och 147 ovan.

161 Den omständigheten – som kommissionen framhöll vid förhandlingarna i de båda målen – att artikel 48.4 TRLIS kräver att medlemmarna i den ekonomiska intressegrupperingen, för att kunna utnyttja tidig avskrivning, ska behålla sin andel i denna gruppering till dess att leasingkontraktet har löpt ut påverkar inte detta konstaterande. Det rör sig nämligen om ett villkor för tillämpningen av den fördel som alla företag, som är verksamma inom olika sektorer av ekonomin, kunde få. Det ska i det avseendet noteras att det, för att kunna utnyttja de skatteåtgärder som var i fråga i domarna Autogrill España/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:939), och Banco Santander och Santusa/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:938), också uppställdes som villkor att andelarna behölls under en viss tid (se punkt 139 ovan).

162 Det är dessutom viktigt att påpeka att den omständigheten att artikel 48.4 TRLIS finns inte har hindrat att investerare köper andelar i ekonomiska intressegrupperingar efter det att skattemyndigheten har beviljat godkännanden. Ett sådant konstaterande, vilket Konungariket Spanien, Lico och PYMAR gjorde under förhandlingarna i de båda målen, bekräftar att tillgången till de aktuella fördelarna förblev öppen för alla företag som beslutade sig för att delta i tax lease-operationerna, oberoende av det system för godkännande som påstods innehålla skönsmässiga inslag. Den omständigheten att det finns ett sådant system kan således i förevarande fall inte medföra att de fördelar som investerarna åtnjöt får en selektiv karaktär.

163 Mot bakgrund av det ovan anförda (se punkterna 130–162), gjorde kommissionen en felaktig bedömning när den, i skäl 156 i det angripna beslutet, konstaterade att tax lease-systemet gav investerarna en selektiv fördel, eftersom skattemyndigheterna, på grundval av en påstådd befogenhet att företa skönsmässig bedömning, endast godkände ”tax lease-operationer för finansiering av havsgående fartyg”, som investerarna deltog i.

Fördelar knutna till genomförandet av vissa verksamheter

164 Såsom har påpekats i punkterna 123 och 124 ovan, grundar sig kommissionens helhetsbedömning av selektivitet i det angripna beslutet även på konstaterandet att tax lease-systemet gynnar ”vissa verksamheter, nämligen anskaffning av havsgående fartyg genom leasingkontrakt, särskilt sådana som syftar till bareboat-charter och därpå följande återförsäljning” (skäl 157 i det angripna beslutet). Dessa verksamheter motsvarar de verksamheter som, enligt det angripna beslutet, bedrivs av de ekonomiska intressegrupperingar som bildats med avseende på tax lease-systemet och som gynnas av tillämpningen av åtgärderna 2, 4 och 5. Enligt den enskilda analys som gjordes i skälen 132–139 och 141–154 i det angripna beslutet, ger var och en av dessa åtgärder, *de jure* och *de facto*, en selektiv fördel till de företag som bedriver dessa verksamheter (se punkterna 40, 42 och 43 ovan).

165 Konungariket Spanien, Lico och PYMAR har i sina inlagor gjort gällande att investerarna var verksamma inom olika sektorer av ekonomin och ägde rent finansiella andelar i ekonomiska intressegrupperingar, i syfte att få en skatteförmån. Enligt Konungariket Spanien har delägarna (eller aktieägarna) i ett företag inte någon verksamhet ”på marknaden”. Vid förhandlingen i mål T-515/13, preciserade Konungariket Spanien att detta argument syftade till att konstatera att medlemmarna i de ekonomiska intressegrupperingarna agerade enbart som investerare inom ramen för de ekonomiska intressegrupperingarna, vilket kommissionen ska ha medgett i det angripna beslutet. Konungariket Spanien gjorde vid förhandlingen även gällande att kommissionen, i det angripna beslutet, inte hade tillskrivit investerarna de verksamheter som avsåg bareboat-charter, anskaffning och försäljning av fartyg. I mål T-719/13 har Lico och PYMAR i ansökan påpekat att investerarna inte kan anses vara aktörer i den sektor som kommissionen identifierade i skälen 156 och 157 i det angripna beslutet. Vid förhandlingen bestred Lico och PYMAR uppfattningen att medlemmarna i de ekonomiska intressegrupperingarna bedrev dessa grupperingars konkreta och specifika verksamheter, som om de utgjorde ett och samma företag.

166 I de svaromål som har ingetts i de båda målen har kommissionen kortfattat påpekat att investerarna med hjälp av de ekonomiska intressegrupperingarna genomförde de verksamheter som dessa grupperingar bedriver. I det sammanhanget är det svårt att förstå Konungariket Spaniens argument att aktieägarna inte bedriver någon verksamhet på marknaden. Vad beträffar de många olika sektorer som investerarna representerar, har kommissionen i mål T-719/13 preciserat att det angripna beslutet aldrig har kopplat åtgärdens selektiva karaktär till den ena eller den andra av investerarnas verksamhetsgrenar.

167 I samband med sitt svar på en skriftlig fråga som tribunalen ställde i de båda målen (se punkt 71 ovan), vidareutvecklade kommissionen sitt resonemang om att investerarna med hjälp av de ekonomiska intressegrupperingarna har genomfört de verksamheter som dessa grupperingar bedriver. Kommissionen anser att, i motsats till de mål som tribunalen prövade i domarna Autogrill España/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:939), och Banco Santander och Santusa/kommissionen, punkt 71 ovan (EU:T:2014:938), de fördelar som följer av tax lease-systemet beviljades investerarna inte på grund av genomförandet av enbart investeringstransaktioner, utan på grund av utövandet av viss ekonomisk verksamhet med hjälp av ekonomiska intressegrupperingar, nämligen anskaffning, försäljning och bareboat-charter av fartyg. I det sammanhanget gjorde kommissionen gällande att på grund av att de ekonomiska intressegrupperingarna är skatterättsligt transparenta, skulle dessa grupperingar och deras medlemmar kunna anses vara två sidor av samma mynt eller – i samband med artikel 107.1 FEUF – samma företag.

168 På en fråga från tribunalen vid förhandlingen i mål T-515/13 om en eventuell motsägelse mellan det resonemang som det redogjorts för i punkt 167 ovan och motiveringen i det angripna beslutet, särskilt skäl 28 i nämnda beslut (se punkt 12 ovan), påpekade kommissionen att detta skäl, i vilket medlemmarna i ekonomiska intressegrupperingar kvalificeras som ”investerare”, endast är en terminologisk förklaring som inte motsäger kommissionens resonemang om att de ekonomiska intressegrupperingarna och deras medlemmar utgör en ekonomisk enhet. När tribunalen på nytt ställde en fråga vid förhandlingen i mål T-719/13 om motiveringen i det angripna beslutet avseende denna fråga, uppgav kommissionen att även om dess resonemang om att de ekonomiska intressegrupperingarna och deras investerare tillsammans utgör ett och samma företag i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF inte uttryckligen angavs i det angripna beslutet, följer ett sådant konstaterande av den ekonomiska intressegrupperingens själva natur. Kommissionen påpekade i det avseendet att en ekonomisk intressegruppering var en skatterättsligt transparent enhet, vars medlemmar fullt ut ansvarar för dess uppträdande och dess förpliktelser, så att de verksamheter som den ekonomiska intressegrupperingen bedriver kan tillskrivas dess medlemmar.

169 Tribunalen ska vid sin prövning avgöra huruvida kommissionens enskilda analys av åtgärderna 2, 4 och 5, vilken det i huvudsak hänvisas till i skäl 157 i det angripna beslutet, gör det möjligt att anse att de fördelar som investerarna, och inte de ekonomiska intressegrupperingarna, fick uppfyller villkoret om selektivitet (se punkt 118 ovan).

170 I samband med denna enskilda analys fann kommissionen att åtgärderna 2, 4 och 5, *de jure* och *de facto* hade gynnat vissa verksamheter, nämligen anskaffning av fartyg genom leasingkontrakt, bareboat-charter och därpå följande återförsäljning av dessa.

171 Det är ostridigt mellan parterna att dessa verksamheter, vilka även har omnämnts i skäl 157 i det angripna beslutet, är de verksamheter som bedrivs av de ekonomiska intressegrupperingar som bildats med avseende på tax lease-systemet. Om kommissionen hade funnit att de fördelar som investerarna fick var selektiva på grund av genomförandet av dessa verksamheter, ankom det på kommissionen att i det angripna beslutet precisera att de ekonomiska intressegrupperingarnas verksamheter motsvarade deras medlemmars verksamheter eller i vart fall att de kunde tillskrivas dem.

172 Tribunalen noterar i det avseendet att konstaterandet att investerarna, genom de ekonomiska intressegrupperingarna, bedriver dessa grupperingars verksamheter gjordes endast en gång i det angripna beslutet och utan något belägg för detta, nämligen i skäl 172. I samband med analysen av kriterierna avseende risken för snedvridning av konkurrensen och handeln mellan medlemsstaterna, anförde kommissionen att ”[v]ia de operationer som gynnas av tax lease-systemet [var investerarna] … verksamma genom de ekonomiska intressegrupperingarna på marknaderna för bareboat-charter och anskaffning och försäljning av havsgående fartyg, marknader som är öppna för handel inom EU ” (se punkt 54 ovan).

173 Kommissionen förklarade dock aldrig i det angripna beslutet hur verksamheterna i de ekonomiska intressegrupperingar som bildats med avseende på tax lease-systemet kunde tillskrivas deras medlemmar. Särskilt i samband med analysen av selektiviteten hos de enskilda åtgärder som var i fråga, begränsade sig kommissionen till att konstatera att dessa åtgärder gav en selektiv fördel till de ekonomiska intressegrupperingarna ”och/eller” deras investerare (skälen 139 och 154 i det angripna beslutet), utan att göra något ytterligare förtydligande. Vad beträffar tax lease-systemet som helhet betraktat, påpekade kommissionen att ”fördelen g[ick] till den ekonomiska intressegrupperingen och, genom transparensen, till grupperingens investerare”. Ett sådant förtydligande gör det dock inte möjligt att förstå varför det skulle kunna anses att medlemmarna i de ekonomiska intressegrupperingar som bildats med avseende på tax lease-systemet bedriver dessa grupperingars ekonomiska verksamheter som om de utgjorde en enda rättslig eller ekonomisk enhet. När kommissionen i skäl 126 i det angripna beslutet prövade huruvida de parter som deltagit i tax lease-operationer var ”företag” enligt artikel 107.1 FEUF, lämnade den inte några uppgifter som gör det möjligt att anta eller förstå att de ekonomiska intressegrupperingar som bildats med avseende på tax lease-systemet och deras medlemmar tillsammans utgjorde en och samma enhet i den mening som avses i denna bestämmelse, så att de ekonomiska intressegrupperingarnas verksamheter kunde tillskrivas deras medlemmar.

174 För övrigt ska det påpekas att påståendet, i skäl 172 i det angripna beslutet, att investerarna är ”verksamma genom de ekonomiska intressegrupperingarna på marknaderna för bareboat-charter och anskaffning och försäljning av havsgående fartyg” tycks motsäga andra skäl i det angripna beslutet.

175 Kommissionen noterade nämligen i skäl 28 i det angripna beslutet att ”[e]ftersom de ekonomiska intressegrupperingar som delt[og] i tax lease-operationerna av medlemmarna betrakta[de]s som investeringsverktyg – snarare än ett sätt att genomföra gemensam verksamhet – kalla[de]s de i [nämnda] beslut investerare”. Kommissionen påpekade även i skäl 27 i det angripna beslutet att ”de spanska ekonomiska intressegrupperingarna och deras medlemmar [var] separata juridiska personer”. Slutligen preciserade kommissionen att i allmänhet ”bedr[ev] [investerarna] inte någon sjöfart” (punkt 9 b i beslutet att inleda förfarandet, vilken skäl 14 i det angripna beslutet i huvudsak hänvisar till).

176 Under dessa omständigheter finner tribunalen att kommissionens konstaterande, bland annat i skäl 157 i det angripna beslutet, att tax lease-systemet gynnar ”vissa verksamheter, nämligen anskaffning av havsgående fartyg genom leasingkontrakt, särskilt sådana som syftar till bareboat-charter och därpå följande återförsäljning”, syftar på verksamheterna i de ekonomiska intressegrupperingar som bildats med avseende på tax lease-systemet, men avser inte de industriella eller ekonomiska verksamheterna hos medlemmarna i de ekonomiska intressegrupperingarna, vilka förvärvar andelar i dessa grupperingar såsom ”investerare”. Kommissionen kunde följaktligen inte grunda sig enbart på konstaterandet i skäl 157 i det angripna beslutet eller på den enskilda analysen av selektiviteten hos åtgärderna 2, 4 och 5 som detta skäl i huvudsak hänvisar till, för att fastslå att de fördelar som investerarna fick var selektiva.

177 Om det – såsom kommissionen har föreslagit vid tribunalen – vid en genomläsning av det angripna beslutet skulle anses att kommissionen var av den uppfattningen att investerarna, genom de ekonomiska intressegrupperingarna, bedrev de verksamheter som har nämnts i punkt 176 ovan och

att selektiviteten hos de fördelar som de hade fått kunde fastställas på den grunden, innehåller det angripna beslutet i det avseendet en bristfällig motivering, eller rent av motstridiga skäl. Eftersom en bristfällig motivering innebär ett åsidosättande av väsentliga formföreskrifter i den mening som avses i artikel 263 FEUF, ska tribunalen pröva den grunden ex officio, när parterna har hörts i enlighet med den kontradiktoriska principen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 december 2009, kommissionen/Irland m.fl., C-89/08 P, REU, EU:C:2009:742, punkterna 34 och 55).

Slutsats vad gäller selektivitet

178 Mot bakgrund av ovan angivna överväganden (se punkterna 115–177 ovan), gjorde kommissionen en felaktig bedömning när den i det angripna beslutet slog fast att det förelåg en selektiv fördel och följaktligen statligt stöd till förmån för ekonomiska intressegrupperingar och investerare.

179 De ekonomiska intressegrupperingarna har visserligen gynnats av de aktuella skatteåtgärderna. Enligt principen om skatterättslig transparens har dock de fördelar som följer direkt av dessa åtgärder endast gynnat deras medlemmar (se punkterna 115–117 ovan). I det angripna beslutet har det inte heller nämnts att det förelåg en indirekt fördel till förmån för ekonomiska intressegrupperingar som följde av de aktuella åtgärderna (se punkt 153 ovan).

180 Vad beträffar medlemmarna i de ekonomiska intressegrupperingarna, vilka i det angripna beslutet kallas ”investerare”, var de ekonomiska fördelar som de fick tillgängliga på samma villkor för alla aktörer som var skattskyldiga i Spanien utan åtskillnad, och detta trots att det förelåg ett system för godkännande. Kommissionen gjorde således en felaktig bedömning när den slog fast att investerarna hade fått en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF på grund av deras deltagande i en viss typ av fördelaktig transaktion (se punkterna 130–163 ovan). De verksamheter som nämns, bland annat i skäl 157 i det angripna beslutet, för att identifiera även fördelarnas selektivitet är de verksamheter som bedrivs av de ekonomiska intressegrupperingarna och inte av investerarna, vilka är de enda aktörer som omfattas av det återbetalningskrav som uppställs i artikel 4.1 i det angripna beslutet. Följaktligen kunde det inte heller på denna grund fastställas att de fördelar som investerarna fick var selektiva. Även om det antas att det angripna beslutet kan förstås så, att investerarna, med hjälp av de ekonomiska intressegrupperingar som bildats med avseende på tax lease-systemet, bedriver dessa grupperingars särskilda verksamheter, innehåller det angripna beslutet i det avseendet en bristfällig motivering, eller rent av motstridiga skäl (se punkterna 164–177 ovan).

c) Analysen av risken för snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln mellan medlemsstaterna

181 Såsom har angetts i punkterna 53 och 54 ovan, återfinns kommissionens analys av risken för snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln mellan medlemsstaterna i skälen 171–173 i det angripna beslutet. Efter att ha erinrat om några principer i rättspraxis (skäl 171 i det angripna beslutet), påpekade kommissionen följande i skäl 172 i det angripna beslutet: ”I det föreliggande fallet är investerarna, dvs. medlemmarna i de ekonomiska intressegrupperingarna, verksamma inom olika sektorer av ekonomin, särskilt inom sektorer som är öppna för handel inom EU. Via de operationer som gynnas av tax lease-systemet är de dessutom verksamma genom de ekonomiska intressegrupperingarna på marknaderna för bareboat-charter och anskaffning och försäljning av havsgående fartyg, marknader som är öppna för handel inom EU. Fördelarna från tax lease-systemet stärker deras ställning på de respektive marknaderna, vilket snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen.” Kommissionen konstaterade i skäl 173 i det angripna beslutet att ”[d]e ekonomiska fördelar som de ekonomiska intressegrupperingarna och investerarna f[ick] genom de åtgärder granskningen gäll[de] riskera[de] … att påverka handeln mellan medlemsstaterna och snedvrida konkurrensen på den inre marknaden”.

182 Det ska erinras om att Lico och PYMAR, i ansökan, och Konungariket Spanien, i repliken, har ifrågasatt inte bara riktigheten i kommissionens analys som har beskrivits ovan i punkt 181, utan även motiveringen i det angripna beslutet (se punkt 107 ovan). Tribunalen kan följaktligen inte godta det argument som kommissionen har anfört i mål T-719/13, enligt vilket Lico och PYMAR för sent framställde en invändning mot motiveringen i det angripna beslutet på denna punkt.

183 Såsom påpekats ovan i punkt 177 innebär i vilket fall som helst avsaknad av eller otillräcklig motivering ett åsidosättande av väsentliga formföreskrifter i den mening som avses i artikel 263 FEUF, och utgör en grund tillhörande tvingande rätt som dels kan åberopas av parterna under hela förfarandet, dels kan prövas ex officio av unionsdomstolen med iakttagande av den kontradiktoriska principen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 februari 1997, kommissionen/Daffix, C-166/95 P, REG, EU:C:1997:73, punkterna 24 och 25, dom kommissionen/Irland m.fl., punkt 177 ovan, EU:C:2009:742, punkterna 34 och 55, och dom av den 8 juli 2004, Mannesmannröhren-Werke/kommissionen, T-44/00, REG, EU:T:2004:218, punkt 210 och där angiven rättspraxis).

184 I förevarande fall har parterna i de båda målen, som svar på en skriftlig fråga från tribunalen i mål T-515/13 (se punkt 69 ovan) och på en muntlig fråga i mål T-719/13, vid förhandlingarna yttrat sig i frågan huruvida den motiveringsskyldighet som föreskrivs i artikel 296 FEUF uppfylldes i det angripna beslutet, i samband med analysen av kriterierna avseende risken för snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln.

185 Enligt fast rättspraxis ska den motivering som krävs enligt artikel 296 FEUF och artikel 41.2 c i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna vara anpassad till rättsaktens beskaffenhet, och av motiveringen ska klart och tydligt framgå hur den institution som har antagit den angripna rättsakten har resonerat, så att de som berörs därav kan få kännedom om skälen för den vidtagna åtgärden och så att unionsdomstolen ges möjlighet att utföra sin prövning. Det krävs inte att alla relevanta faktiska och rättsliga omständigheter anges i motiveringen, eftersom bedömningen av om motiveringen av en rättsakt uppfyller kraven i artikel 296 FEUF och artikel 41 i stadgan om de grundläggande rättigheterna inte ska ske endast utifrån motiveringens lydelse, utan även utifrån det sammanhang i vilket den ingår och samtliga rättsregler på det aktuella området (se dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, REG, EU:C:2006:511, punkt 88 och där angiven rättspraxis, och dom av den 28 maj 2013, Trabelsi m.fl./rådet, T-187/11, REU, EU:T:2013:273, punkterna 66 och 67 och där angiven rättspraxis).

186 Det ska även påpekas att frågan huruvida kravet på motivering är uppfyllt ska bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, särskilt rättsaktens innehåll, de anförda skälen och det intresse av att få förklaringar som de vilka rättsakten är riktad till, eller andra personer som direkt eller personligen berörs av den, kan ha (dom av den 13 mars 1985, Nederländerna och Leeuwarder Papierwarenfabriek/kommissionen, 296/82 och 318/82, EU:C:1985:113, punkt 19).

187 Kommissionen påpekade korrekt i skäl 171 i det angripna beslutet att om ett stöd som beviljas av en medlemsstat stärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag i handeln inom unionen, ska denna handel anses vara påverkad av detta stöd (se dom av den 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., C-222/04, REG, EU:C:2006:8, punkt 141 och där angiven rättspraxis).

188 Vad beträffar villkoret om en snedvridning av konkurrensen, framgår det av rättspraxis att stöd som syftar till att befria ett företag från kostnader som detta normalt borde ha burit inom ramen för den löpande driften eller dess normala verksamhet, i princip snedvrider konkurrensvillkoren (dom Tyskland/kommissionen, punkt 146 ovan, EU:C:2000:467, punkt 30, och dom av den 3 mars 2005, Heiser, C-172/03, REG, EU:C:2005:130, punkt 55).

189 Såsom kommissionen har påpekat i de båda målen, är det inte nödvändigt att styrka att stödet faktiskt påverkar handeln mellan medlemsstaterna och snedvrider konkurrensen, utan endast att undersöka om det kan ha en sådan inverkan (se dom Risparmio di Firenze m.fl., punkt 187 ovan, EU:C:2006:8, punkt 140 och där angiven rättspraxis).

190 Beträffande stödordningar ska det även erinras om att kommissionen kan begränsa sig till att göra en allmän bedömning av den aktuella ordningen, utan att den är skyldig att göra någon bedömning av det stöd som beviljats i enskilda fall på grundval av denna ordning (dom Comitato ”Venezia vuole vivere” m.fl./kommissionen, punkt 87 ovan, EU:C:2011:368, punkt 63).

191 Kommissionen har i de båda målen korrekt påpekat att det framgår av rättspraxis att beviljandet av stöd från en medlemsstat i form av en skattelättnad till vissa av de skattskyldiga i denna stat ska anses kunna påverka denna handel och därmed uppfylla detta villkor, då nämnda skattskyldiga bedriver ekonomisk verksamhet som är föremål för sådan handel eller då det inte kan uteslutas att de konkurrerar med aktörer som är etablerade i andra medlemsstater (se, för ett liknande resonemang, dom Heiser, punkt 188 ovan, EU:C:2005:130, punkt 35).

192 Det är likväl så, att motiveringsskyldigheten innebär att det krävs att kommissionen anger skälen till varför den anser att den ifrågavarande åtgärden omfattas av tillämpningsområdet för artikel 107.1 FEUF. Även om det i vissa fall kan framgå av de omständigheter under vilka stödet beviljades att det är av sådant slag att det kan påverka handeln mellan medlemsstaterna och snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen, åligger det likväl kommissionen att åtminstone redogöra för dessa omständigheter i motiveringen till sitt beslut (se, för ett liknande resonemang, dom Nederländerna och Leeuwarder Papierwarenfabriek/kommissionen, punkt 186 ovan, EU:C:1985:113, punkt 24).

193 Det ska även erinras om att domstolen redan har slagit fast att då vissa särskilda omständigheter så kräver, ska kommissionen motivera sitt beslut mer ingående, genom att lämna relevanta uppgifter om stödets förutsebara verkan på konkurrensen och handeln mellan medlemsstaterna. Så var fallet med ett stöd till ett lågt belopp som endast avsåg att finansiera ett handelsprogram för etablering i tredjeland, och inte export till tredjeland (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 april 2009, kommissionen/Italien och Wam, C-494/06 P, REG, EU:C:2009:272, punkterna 56, 57 och 62).

194 Det är mot bakgrund av dessa principer som tribunalen ska undersöka motiveringen i det angripna beslutet vad beträffar risken för snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln mellan medlemsstaterna.

195 I de båda målen har kommissionen hänvisat till skäl 172 i det angripna beslutet och gjort gällande att den tillräckligt motiverade sitt beslut vad beträffar dessa två villkor.

196 Såsom har påpekats i punkt 181 ovan, grundar sig kommissionens resonemang i skäl 172 i det angripna beslutet på två konstateranden. För det första att investerarna är verksamma inom olika sektorer av ekonomin, särskilt inom de sektorer som är öppna för handel mellan medlemsstaterna, och att de aktuella fördelarna stärker deras ställning på de respektive marknaderna. För det andra att investerarna är verksamma genom de ekonomiska intressegrupperingarna på de marknader där dessa grupperingar är verksamma, vilka också är öppna för handel mellan medlemsstaterna.

197 Tribunalen ska pröva huruvida kommissionens två delresonemang är tillräckligt motiverade.

Kommissionens första delresonemang

198 Vad beträffar kommissionens konstaterande att investerarna är verksamma inom olika sektorer av ekonomin och att fördelarna stärker deras ställning på de respektive marknaderna, konstaterar tribunalen att det rör sig om ett allmängiltigt påstående som kan tillämpas på alla typer av statligt

stöd. Det syftar inte på någon särskild omständighet som förklarar varför de omtvistade åtgärderna i förevarande fall riskerar att snedvrida konkurrensen och påverka handeln på de marknader där investerarna är verksamma.

199 Det ska erinras om att, såsom framgår av skäl 1 i det angripna beslutet, i de klagomål som kommissionen mottog, vilka stöddes av minst ett rederi, påtalades en snedvridning av konkurrensen och av handeln på marknaden för skeppsbyggnad och inte på de marknader där investerarna är verksamma (se punkt 1 ovan). Det ska även noteras att kommissionen, i skälen 122 och 156 i det angripna beslutet, fastställde en ”sektoriell selektivitet” hos de aktuella åtgärderna (se punkterna 36 och 45 ovan), då den fastslog att investerarna var verksamma inom olika sektorer av ekonomin. Vidare konstaterade kommissionen i skäl 19 i det angripna beslutet att investerarna inom ramen för tax lease-systemet endast behöll en liten del (10–15 procent) av fördelen, och att merparten av denna fördel (85–90 procent) överfördes till det rederi som köpte fartyget (se punkt 21 ovan). I syfte att ”återställa konkurrenssituationen på den marknad eller de marknader där snedvridning har förekommit”, ifrågasatte kommissionen för övrigt, i skälen 270–276 och i artikel 4.1 i det angripna beslutet, vissa klausuler i kontrakten mellan investerarna, rederierna och varven, enligt vilka varven var skyldiga att ersätta de övriga parterna om de förväntade skattefördelarna inte kunde erhållas (se punkt 60 ovan). Med andra ord krävde kommissionen i artikel 4.1 i det angripna beslutet – med hänvisning till att återställa konkurrensen på de marknader där investerarna är verksamma och som påverkades av stödet – att investerarna inte skulle överföra återkravsbördan till andra personer. Vid förhandlingen i mål T-719/13 bestred inte kommissionen det förhållandet att det inte var brukligt att fastställa ett sådant krav i artikeldelen i ett beslut om statligt stöd.

200 Under dessa särskilda omständigheter ankom det på kommissionen att lägga fram fler uppgifter som gör det möjligt att förstå hur den fördel som investerarna beviljades, och inte rederierna eller varven, kunde snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen och påverka handeln i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, på de marknader där investerarna var verksamma.

201 Den rättspraxis som kommissionen åberopade vid förhandlingarna i de båda målen (dom DM Transport, punkt 157 ovan, EU:C:1999:332, och dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, REG, EU:C:2006:416) påverkar inte detta konstaterande.

202 I de mål som prövades i dessa domar förelåg nämligen inte de särskilda omständigheter som har angetts i punkt 199 ovan.

203 I domen Belgien och Forum 187/kommissionen, punkt 201 ovan (EU:C:2006:416), vilken kommissionen hänvisade till vid förhandlingen i mål T-515/13, identifierade dessutom domstolen ett av de konkurrensproblem som förelåg i det målet. De fördelar som beviljades de multinationella företag som placerade sina ”samordningscentra” i Belgien, gjorde det nämligen möjligt för dessa multinationella företag att organisera dessa samordningstjänster internt i stället för att anlita tjänsteleverantörer inom finans-, förvaltnings-, data- och rekryteringsområdena (dom Belgien och Forum 187/kommissionen, punkt 201 ovan, EU:C:2006:416, punkt 132). Vad beträffar domen DM Transport, punkt 157 ovan (EU:C:1999:332), vilken kommissionen åberopade vid förhandlingen i mål T-719/13, tog domstolen ställning till vissa fördelar som beviljades ett flyttföretag. I samband med sin bedömning tog domstolen även hänsyn till mottagarens särskilda situation, i synnerhet den gränsöverskridande karaktären av den marknad som mottagaren var verksam på (dom DM Transport, punkt 157 ovan, EU:C:1999:332, punkt 29)

204 Av det ovan anförda följer att kommissionens första delresonemang beträffande dess analys av risken för snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln inte är tillräckligt motiverat.

Kommissionens andra delresonemang

205 Kommissionen tillade i skäl 172 i det angripna beslutet att ”[v]ia de operationer som gynna[de]s av tax lease-systemet [var] … [investerarna] dessutom verksamma genom de ekonomiska intressegrupperingarna på marknaderna för bareboat-charter och anskaffning och försäljning av havsgående fartyg, marknader som är öppna för handel inom EU”.

206 Såsom har angetts ovan i punkterna 173–175, förklarade inte kommissionen i det angripna beslutet varför de ekonomiska intressegrupperingar som bildats med avseende på tax lease-systemet och deras medlemmar utgjorde en enda rättslig eller ekonomisk enhet, så att de ekonomiska intressegrupperingarnas verksamheter kunde tillskrivas deras medlemmar. Tvärtom angav kommissionen motsatsen, bland annat i skäl 28 i det angripna beslutet, när den hävdade att ”[e]ftersom de ekonomiska intressegrupperingar som deltar i tax lease-operationerna av medlemmarna betraktas som investeringsverktyg – snarare än ett sätt att genomföra gemensam verksamhet – kallas de i [nämnda] beslut investerare”.

207 Under dessa omständigheter uppfyller inte heller kommissionens andra delresonemang kraven på motivering i artikel 296 FEUF och i artikel 41 i stadgan om de grundläggande rättigheterna.

208 Mot bakgrund av det ovan anförda (se punkterna 198–207 ovan), finner tribunalen att kommissionen åsidosatte sin motiveringsskyldighet när den, i skälen 171–173 i det angripna beslutet, slog fast att de aktuella åtgärderna riskerade att snedvrida konkurrensen och påverkade handeln mellan medlemsstaterna.

2. Slutsats

209 Eftersom det angripna beslutet innehåller flera felaktigheter och är otillräckligt motiverat vad beträffar kvalificeringen som statligt stöd enligt artikel 107.1 FEUF, ska det första yrkande som Konungariket Spanien, Lico och PYMAR har framställt i målen T-515/13 och T-719/13 bifallas och det angripna beslutet ogiltigförklaras i sin helhet, utan att det är nödvändigt att pröva de övriga grunder och argument som har anförts inom ramen för talan i de båda målen.

Rättegångskostnader

210 Enligt artikel 134.1 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Konungariket Spanien, Lico och PYMAR har yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom kommissionen har tappat målen T-515/13 och T-719/13, ska deras yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar

TRIBUNALEN (sjunde avdelningen)

följande:

1) Kommissionens beslut 2014/200/EU av den 17 juli 2013 om den stödordning SA.21233 C/11 (f.d. NN/11, f.d. CP 137/06) som Spanien har genomfört – Skatteordning tillämplig för vissa finansiella leasingavtal, även känd som ”tax lease”-systemet, ogiltigförklaras.

2) Europeiska kommissionen ska bära sina rättegångskostnader och ersätta de kostnader som uppkommit för Konungariket Spanien, Lico Leasing, SA, och Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA.

Van der Woude Wiszniewska-Białecka Ulloa Rubio

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 17 december 2015.

Underskrifter

Innehållsförteckning

Bakgrund till tvisten 2

I – Det administrativa förfarandet 2

II – Det angripna beslutet 2

A – Beskrivning av tax lease-systemet 2

1. Tax lease-systemets rättsliga och finansiella struktur 3

a) Ursprungligt skeppsbyggnadskontrakt 4

b) Förnyat skeppsbyggnadskontrakt (novation) 4

c) Bankens bildande av en ekonomisk intressegruppering och anmodan till investerare 4

d) Leasingkontraktet 4

e) Bareboat-charterkontrakt med köpoption 4

2. Tax lease-systemets skatteaspekter 5

a) Åtgärd 1: Accelererad avskrivning av hyrda tillgångar (artikel 115.6 TRLIS) 6

b) Åtgärd 2: Diskretionär tillämpning av tidig avskrivning av hyrda tillgångar (artiklarna 48.4 TRLIS och 115.11 TRLIS, och artikel 49 RIS) 6

c) Åtgärd 3: Ekonomiska intressegrupperingar 6

d) Åtgärd 4: Ordningen för tonnageskatt (artiklarna 124–128 TRLIS) 6

e) Åtgärd 5: Artikel 50.3 RIS 7

B – Kommissionens bedömning 8

1. Granskning av tax lease-systemet som ordning/granskning av de olika åtgärderna 8

2. Förekomsten av ett stöd enligt artikel 107.1 FEUF 8

a) Företag i den mening som avses i artikel 107 FEUF 8

b) Förekomsten av en selektiv fördel 8

c) Överföring av statliga medel och statens ansvar 11

d) Snedvridning av konkurrensen och inverkan på handeln 11

3. Förenlighet med den inre marknaden 12

4. Återkrav 12

a) Unionsrättens allmänna principer 12

b) Fastställande av de belopp som ska återkrävas 12

c) Avtalsklausuler 13

C – Artikeldelen i det angripna beslutet 13

Förfarandet och parternas yrkanden 14

Rättslig bedömning 16

I – Huruvida talan i mål T-719/13 kan tas upp till sakprövning 16

II – Prövning i sak 18

A – Räckvidden av Licos och PYMAR:s första yrkande i mål T-719/13 18

B – De grunder som har åberopats i målen T-515/13 och T-719/13 19

1. Den första grunden: Kvalificeringen som statligt stöd enligt artikel 107.1 FEUF 19

a) Identifiering av mottagarna av de ekonomiska fördelarna 20

b) Villkoret om selektivitet 21

Godkännanden som skattemyndigheten, på grundval av diskretionära befogenheter, enbart beviljade tax lease-operationer för finansiering av havsgående fartyg 23

– Fördel knuten till en viss typ av investering 24

– Selektivitet till följd av skattemyndighetens påstådda befogenhet att företa skönsmässig bedömning 27

Fördelar knutna till genomförandet av vissa verksamheter 28

Slutsats vad gäller selektivitet 31

c) Analysen av risken för snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln mellan medlemsstaterna 31

Kommissionens första delresonemang 33

Kommissionens andra delresonemang 35

2. Slutsats 35

Rättegångskostnader 35